



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **REMOEX CZ a. s.**, se sídlem Ocelkova 643/20, Praha 9, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 7. 2023, č. j. 5 Af 37/2018-120,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:**I.**

[1] Předmětem projednávané věci je (zjednodušeně řečeno) posouzení (ne)účasti žalobkyně na daňovém podvodu a procesní otázky s tím spojené.

[2] Žalobkyně, která se zabývá reklamní a marketingovou činností v oblasti sportu a kultury, uplatnila ve zdaňovacích obdobích červenec 2015 až únor 2016 nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů od společností: Vagoon Carrelo s. r. o., Americus Consulting s. r. o., ROCK GROUND s. r. o., HINTARMI Media s. r. o., Zykala consulting s. r. o., Marcello dream s. r. o., Grida expert s. r. o., Ulsar Capital House s. r. o. a Enidis PSV consult s. r. o. (společně dále jako „dodavatelé“). Plnění spočívala v přijetí reklamních služeb, uplatněný nárok na odpočet DPH činil v souhrnné výši 36 062 282 Kč. Správce daně vydal na základě výsledků daňové kontroly dodatečné platební výměry, v nichž uplatněný nárok na odpočet neuznal. Dospěl k závěru, že plnění byla zasažena daňovým podvodem, o němž žalobkyně věděla a aktivně se jej účastnila. Poukázal přitom na řadu nestandardností, například, že dodavatelé žalobkyně jednali ve vzájemné shodě, obdržené peníze vždy obratem zčásti vybrali v hotovosti (cca. 90 %) a zčásti odeslali dalším společnostem. Tento obchodní model se opakoval u všech dodavatelů, kteří se střídali v poskytování služeb

žalobkyni v krátkém časovém horizontu (při opakování osob na jednatelejších pozicích) a jejich zapojení postrádalo ekonomický i praktický smysl. Krom toho byla žalobkyně propojena se společnostmi DESTER s. r. o. a Aksiles s. r. o., na jejichž účtech převáděné finanční prostředky v konečném důsledku většinou končily.

[3] Na základě odvolání žalobkyně změnil žalovaný rozhodnutí správce daně v části týkající se splatnosti daně. Ve zbytku dodatečné platební výměry rozhodnutím ze dne 24. 7. 2018 potvrdil.

II.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, v níž namítala zejména porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, selektivní provádění předložených důkazů, neprokázání chybějící daně, nezákonné zahájení daňové kontroly, nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a udílení nejasných požadavků stran prokazovaných skutečností. Správce daně podle ní dále nezákonně zajistil účetní doklady, aniž by nechal pořídit jejich kopie, čímž ztížil její procesní obranu. Dodala, že řádně ověřila své dodavatele, po celou dobu obchodních operací byla v dobré víře a učinila všechna myslitelná preventivní opatření, aby se své účasti na podvodu vyhnula.

[5] Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) žalobu zamítl poté, co ve věci nařídil jednání, při němž provedl důkaz především platebními výměry dodavatelů a doručenkami k nim. K věci samé uvedl, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, přestože nereaguje na některé dílčí argumenty v odvolání. Žalovaný totiž posoudil věc v dostatečném rozsahu, a vyjádřil se tak implicitně i k těmto námitkám, které nadto nebyly pro jádro sporu podstatné. Dále soud uvedl, že zpráva o daňové kontrole není vnitřně rozporná a žalobkyni muselo být nejpozději k 7. 6. 2016 jasné, že podstatou daňového řízení je otázka její účasti na daňovém podvodu, nikoliv fakticity plnění. Tentýž názor zastával žalovaný. Nebyly tak splněny podmínky § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný nedospěl k jinému právnímu názoru než správce daně, ani nemusel činit dokazování předloženými důkazními prostředky, protože fakticita uskutečnění sportovních a kulturních akcí nebyla sporná. K chybějící dani soud konstatoval, že správce daně vycházel z interních evidencí, přičemž příslušné dokumenty týkající se dodavatelů (sestavy z daňových účtů, platební výměry) existovaly již před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí a plyne z nich daňová ztráta. Městský soud připustil, že se žalovaný při doplnění těchto dokumentů do spisu mohl dopustit vady řízení, ta však neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Již ve výzvách před vydáním dodatečných platebních výměrů byla totiž žalobkyně informována o tom, jakým způsobem dodavatelé neplnili své daňové povinnosti. Soud pak v tomto ohledu pouze doplnil dokazování, aby ověřil skutkový stav, ze kterého správní orgány na základě vlastních interních evidencí vycházely. Správnost jejich závěru o neuhrazení daně dodavateli se při tom potvrdila.

[6] K vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu soud shrnul, že je skutečně objektivně podezřelé posílat platby za plnění na základě od sebe nerozpoznatelných faktur na více bankovních účtů a k tomu hradit i bezhotovostně, a to společnosti, která za sebou nemá žádnou obchodní historii, má virtuální sídlo a nemá internetové stránky. Identifikované okolnosti byly samy o sobě dostatečně nestandardní na to, aby žalobkyně nabyla podezření, že by se mohla účastnit podvodu a měla učinit další kroky, aby se zapojení do podvodu vyhnula. S ohledem na to, že žalobkyně s danými společnostmi obchodovala velmi krátkou dobu, věděla, že ve skutečnosti obchoduje s propojenými subjekty (z toho, že

pokračování

jednatelé se v daných společnostech opakovali), jejichž faktury byly v podstatě shodné, a že sama o sobě prohlašuje, že je renomovanou a zkušenou společností, je v souvislosti s předchozím podezřením zřejmé, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla. Tento závěr, jakož i celý obrázek podvodného jednání dokresluje skutečnost, že žalobkyně hradila těmto společnostem zálohové faktury, které byly doručovány až po jejich splatnosti, variabilní symbol plateb bylo pouze IČO dodavatelů a číselné řady faktur byly ucelené.

[7] Soud nepřisvědčil ani námitce nezákonného zahájení daňové kontroly. Poukázal zejména na to, že správce daně může zahájit daňovou kontrolu bez udání důvodů. I kdyby tedy uváděné důvody nenacházely oporu ve správním spise, nelze považovat zahájení kontroly za nezákonné. Soud dodal, že ve spise jsou obsaženy přehledy bankovních převodů, z nichž správce daně dovodil důvod pro zahájení daňové kontroly. Podle soudu byl správní spis veden dostatečně k tomu, aby se žalobkyně mohla seznámit se všemi písemnostmi v něm založenými a hájit svá práva. Námitku stran použití § 145 odst. 2 daňového řádu vyhodnotil soud jako opožděnou. K námitce týkající se zajištění účetních dokladů zdůraznil, že správce daně žalobkyni řádně informoval o tom, kde se zajištěné dokumenty vyskytují, umožnil jí, aby se s nimi seznámila a dokonce jí, dle něj důležité dokumenty, zaslal. Skutečnost, že žalobkyni sdělil, ze kterých dokladů bude vycházet, žalobkyni nebránilo, aby případně sama označila jiné doklady, které by případně chtěla navrhnout jako důkaz.

III.

[8] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[9] V ní namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, který se nevyjádřil k námitce, že stěžovatelka nebyla seznámena postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu se změnou závěru správce daně o subjektivní stránce podvodu (úmyslné účasti na něm). Ze zprávy o daňové kontrole podle ní vyplývá, že správce daně nedovožoval úmyslnou účast na daňovém podvodu, žalovaný však ano. Není pak ani zřejmé, zda měla stěžovatelka prokazovat svou dobrou víru (stran daňového podvodu) či přijetí plnění (hmotněprávní podmínku nároku na odpočet). Dále městskému soudu vytýká, že postupoval nesprávně, pokud provedl dokazování listinami, které mohly a měly být jako důkaz provedeny ve správním řízení. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014-22. Je to totiž správce daně, kdo nese důkazní břemeno stran prokázání otázky chybějící daně. Městský soud navíc provedl dokazování listinami bez návrhu žalovaného, což bylo pro stěžovatelku překvapivé. Sama totiž poukazovala na to, že správce daně důkazní břemeno v otázce chybějící daně neunesl. Zcela irelevantní přitom je, zda byla stěžovatelka s listinami seznámena v jiném řízení.

[10] V dalším okruhu námitek se stěžovatelka vymezuje proti závěrům o vedení daňového spisu. Pokud totiž městský soud připustil, že u některých listin nebylo zřejmé, kdy byly zařazeny do spisu, nemohla se s nimi v průběhu daňového řízení seznámit. Vadné vedení spisu se týká i správce daně, který do něj nezařadil podklady vedoucí k zahájení kontroly. Nebylo tak možno seznat, zda správce daně nebyl povinen postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tato námitka nebyla opožděná, neboť navazovala právě na námitku nesprávného vedení spisu. Pochybení ve vedení spisu tak bylo zapotřebí shledat ve vztahu k listinám, jež měly prokázat tvrzení o chybějící dani, k podkladům, které byly důvodem pro zahájení daňové kontroly a k posouzení faktického zahájení daňové kontroly, které by

mělo vliv na otázku prekluze daně. Stěžovatelce byla odebrána možnost vést efektivní procesní obranu.

[11] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, jak městský soud uvážil o zajištění dokumentů správcem daně. Upozorňuje, že jí nebylo umožněno vytvořit si kopie či přehled zajištěných dokumentů, přičemž následná kontrola už nikdy nemůže být „stoprocentní“, neboť nelze vyloučit manipulaci s nimi. Stěžovatelce měl být předán protokol s popisem zajištěných písemností tak, aby byly jasné ztotožněny. Správce daně stěžovatelce posléze poskytl kopie pouze části zajištěných listin, čímž ji znevýhodnil v její procesní obraně. Svévolně pak určil, které dokumenty jsou pro řízení podstatné a pouze k těm jí poskytl jednodušší přístup.

[12] Poslední kasační námitka míří na (ne)vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Podle ní ze spisového materiálu nevyplývá závěr o její úmyslné účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek městského soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 9 Af 82/2016-282, ve kterém soud i přes existenci podstatnějších indicií o existenci daňového podvodu (odposlechy, podezřelé dokumenty mapující podvod, ovlivňování svědků) neshledal vědomou účast daňového subjektu na něm. Stěžovatelka na závěr uvádí, že za nezákonnou (neobvyklou) nelze považovat skutečnost, že by jedna fyzická osoba měla více právnických osob (právo to připouští); v žádném právním předpisu ani v žádném doporučujícím materiálu není uvedeno, co by mělo být obsahem variabilního symbolu; za neobvyklou nelze považovat ani skutečnost, že dodavatelské společnosti disponovaly dvěma až sedmi bankovními účty, neboť maximální počet bankovních účtů není nikde omezen a je nesmyslné považovat takový počet účtů za neobvyklý. Pokud by měly banky jakékoliv pochybnosti, bankovní účty by společně neotevřely.

[13] Pro výše uvedené stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil jemu.

IV.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Námitku nepřezkoumatelnosti označil za lichou. Stěžovatelka ji navíc teprve při jednání před soudem spojila s tím, že nebyla seznámena se změnou právního názoru v otázce vědomosti o jejím zapojení do podvodu na DPH. V žalobě spojovala porušení § 115 odst. 2 daňového řádu s jiným důvodem a námitku nelze dále posunovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2022, č. j. 3 Afs 169/2021-42). Je tudíž nepřípustná. Přesto ji městský soud (stručně) vypořádal v bodě [97] rozsudku. Správce daně pak závěr o tom, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu věděla, formuloval na str. 124 zprávy o daňové kontrole. Tato skutečnost svědčí i o tom, že správce daně šetřil vědomé zapojení stěžovatelky do podvodu, nikoliv fakticitu plnění. Podle žalovaného městský soud nepochybil ani doplněním dokazování. To nebylo dominantní a týkalo se ověření skutečností nastalých před vydáním rozhodnutí o odvolání. Provedené důkazy pro stěžovatelku nebyly nové a informace z nich získané nemohly být překvapivé. Nedošlo ani k vadám při vedení spisu. Jeho součástí byly jak listiny provedené k důkazu soudem, tak i výzvy bankám k součinnosti a odpovědi na ně. Na jejich základě přitom nemohl správce daně disponovat dostatečnými informacemi ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Co se týče zajištění dokumentů, stěžovatelka se proti němu nebránila, rozhodnutí je tak nadáno presumpcí správnosti. Stěžovatelka měla přitom zachovánu možnost nahlédnout do

pokračování

zajištěných listin a případně navrhnout dokazování kteroukoliv z nich. K (ne)vědomosti o zapojení do podvodu žalovaný konstatoval, že standardní chování podnikatele netřeba prokazovat. Co se týče srovnání se situací v rozsudku č. j. 9 Af 82/2016-282, žalovaný poukázal na to, že v daném rozsudku po soudním přezkumu obstála jediná objektivní okolnost, přičemž ony „podezřelé“ okolnosti zjištěné policií se týkaly spíše jiných subjektů. V daném řízení nebylo možno učinit závěr o vědomosti řešeného daňového subjektu na základě jedné prokázané objektivní okolnosti. V nynější věci naopak došlo k prokázání vícero objektivních okolností, které svědčí o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Pro výše uvedené žalovaný navrhl zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou.

[15] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž zopakovala, že v odvolacím řízení došlo k překvapivé změně právního názoru stran formy zavinění, neboť správce daně se ve zprávě o daňové kontrole zabýval preventivními opatřeními. Tuto námitku výslovně uplatnila na str. 17 žaloby, avšak městský soud ji pominul. Žalovaný stěžovatelku nepoučil ani o překvalifikování dané věci na daňový podvod. Dále stěžovatelka setrvala na tom, že městský soud dokazováním nahradil činnost správců daně, kteří své důkazní břemeno ohledně chybějící daně neunesli. Příslušné důkazy proto nemohly být poprvé provedeny až před soudem. Se vši pravděpodobností byly příslušné listiny do správního spisu zařazeny až po vydání rozhodnutí o odvolání. Opačné tvrzení žalovaný nedoložil. V důsledku vadného vedení daňového spisu nebyly stěžovateli zpřístupněny podklady, jež předcházely formálnímu zahájení daňové kontroly, jejichž existenci žalovaný tvrdí. Nebylo tak v její moci posoudit, zda byl správce daně povinen vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka pak nevznesla požadavek na pořízení kopií všech zajištěných listin, nýbrž na jejich soupis. Bez řádného „zaevidování“ zajištěných dokumentů nebylo možné ověřit, jak bylo následně s dokumenty správcem daně naloženo (zda nedošlo k jejich ztrátě, záměně či úmyslné manipulaci). Závěrem poukázala na skutečnost, že stejně jako ve věci č. j. 9 Af 82/2016-282, je zavedenou společností s transparentní strukturou a odborným personálem a neměla povědomí o daňovém podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2023, č. j. 6 Afs 112/2023-78), natož, aby se ho úmyslně účastnila. Setrvala tak na petitu formulovaném v kasační stížnosti.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)].

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Úvodem kasační soud konstatuje, že soudy nutně nemusí vypořádávat každý dílčí argument uvedený v žalobě či kasační stížnosti. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní (kasační) argumentace. Podstatné tak je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Výše uvedené platí obzvláště v situaci, v níž jsou návrhy a jejich doplnění ze strany účastníků řízení obsáhlé. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není akademickým fórem pro debatu o palčivých otázkách právní teorie. Přezkoumává se v něm zákonnost tohoto rozhodnutí, včetně procesu (činnosti) kterým se

správní orgán(y) v rozhodnutí uvedených závěrů dobral(y). Správní soud pak je právě oním arbitrem, který posoudí, zda rozhodnutí trpí takovými deficitem, že do něj moc soudní musí zasáhnout, obrazně řečeno sprovodit ho ze světa, či naopak v jádru obstojí.

[19] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval dílčí námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou stěžovatelka vztahuje k tomu, že se městský soud nevyjádřil k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným, který jí nesdělil změnu právního názoru stran subjektivní stránky její účasti na daňovém podvodu. Městský soud se k této otázce vyjádřil v tom smyslu, že stěžovatelka o formě zapojení do daňového podvodu věděla (bod [97] napadeného rozsudku). Byť je toto vyjádření zcela minimalistické, považuje Nejvyšší správní soud reakci městského soudu za adekvátní s ohledem na to, že svou argumentaci stěžovatelka v tomto směru zásadně rozhojnila až v kasační stížnosti. S jeho posouzením se přitom ztotožňuje, neboť (vědomá) forma účasti je přímo uvedena ve zprávě o daňové kontrole na str. 110 v části označené právě jako „*Hodnocení povědomí daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu*“, dále na str. 124 obsahující závěrečné shrnutí správce daně, a ze spisu je zcela zjevné, že stěžovatelka hodnocení formy jednání znala (srov. str. 7 doplnění odvolání ze dne 5. 4. 2019). Není tak žádných pochyb o tom, že již správce daně vycházel z vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Pokud správci daně pojednali na některých místech o dobré víře či přijetí opatření k zabránění (předejití) účasti na daňovém podvodu, nijak tím nerelativizovali své závěrečné hodnocení o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, k němuž dospěli právě na základě všech předchozích úvah a zjištění. V daných pasážích se věnovali jiným otázkám než vědomé účasti na daňovém podvodu. Sama stěžovatelka nadto připomněla rozsudek ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020-47, v němž Nejvyšší správní soud relativizoval samostatnost posuzování přijetí potřebných opatření proti účasti na podvodu. Právě komplexní zkoumání otázky vědomosti vedlo správce daně k jasnému závěru, že stěžovatelka o své účasti na podvodu věděla. Soud ani neodhlédl od toho, že procesní obrana proti formě účasti na daňovém podvodu je o to více efektivní právě proti účasti vědomé. Tvrdí-li tedy stěžovatelka, že o své účasti na daňovém podvodu vědět nemohla, konzumuje tato procesní obrana ve své podstatě i její případnou obranu proti vědomé účasti na daňovém podvodu.

[20] Jádrem projednávané věci je účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), na kterou v nyní projednávané věci odkazoval již městský soud v bodě [85] napadeného rozsudku. Z té plyne, že prokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[21] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých lze v souhrnu dovodit, že se o podvod na DPH jednalo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, bod [38]). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí

pokračování

domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[22] Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod [26]). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[23] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky), ale i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod [27]).

[24] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu ve výše popsaném smyslu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na tomto podvodu. SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nesplňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu. Cílem povinnosti finanční správy a soudu odepřít nárok na odpočet je zejména uložení povinnosti řádné péče osobám povinným k dani. Povinností řádné péče se rozumí požadavek, aby se při každém hospodářském plnění ujistily, že plněními, která uskutečňují, se nebudou podílet na daňovém úniku. Takového cíle by přitom nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jinak by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat. Skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se tím účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku. To je dostatečným důvodem pro zbavení této osoby nároku na odpočet, aniž by bylo nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na daňových příjmech. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, nebo ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63).

[25] Při posuzování subjektivní stránky judikatura Nejvyššího správního soudu připouští možnost prokázat účast na podvodu (ať už nedbalostní či vědomou) i prostřednictvím nepřímých důkazů. O vědomé účasti na podvodu přitom může za určitých okolností svědčit i skutečnost nastalá až po skončení daňového podvodu (rozsudek ze dne 6. 9. 2022,

č. j. 7 Afs 225/2020-79, bod [31]). Závěr o vědomé (nikoliv nedbalostní) účasti na podvodu na DPH lze pak učinit jen tehdy, pokud se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět. V takovém případě nemůže být tento subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudky ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod [17] a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body [57] až [60]).

[26] Stěžovatelka v souvislosti s prokázáním chybějící daně namítá nezákonnost dokazování v soudním řízení.

[27] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.* Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. *v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.*

[28] Citovaný § 77 odst. 2 s. ř. s. zakládá soudu pravomoc dalšími provedenými a hodnocenými důkazy zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. K požadavku plné jurisdikce uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006-99, č. 1275/2007 Sb. NSS, že *„soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci.“* Uvedené platí také při přezkumu rozhodnutí daňových orgánů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 2 Afs 70/2008-127, či ze dne 28. 11. 2008, č. j. 7 Afs 79/2007-85).

[29] Stěžovatelka se nemýlí, pokud akcentuje to, že cílem soudního přezkumu není nahrazovat činnost správního orgánu. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako odvolací řízení v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní (viz již citovaný rozsudek č. j. 1 As 32/2006-99). Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře uznal, že problematika zjišťování skutkového stavu je dobrým příkladem určité tenze mezi oběma přístupy (plné jurisdikce a nenahrazování činnosti správního orgánu), kde nutně dochází k určitému vyvažování obou těchto působících principů (např. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS). Stále však platí, že východiskem pro úvahy o tom, zda krajský soud provede určité posouzení skutkového stavu sám, nebo tak uloží správnímu (daňovému) orgánu v novém řízení, je zásadně povaha zjišťované skutečnosti (pokud např. je výsledkem správního uvážení, je principiálně vyloučeno, aby takovou úvahu provedl soud), a rovněž dostatek relevantních podkladů ve spisech pro zjištění skutkového stavu, z něhož správní orgán vycházel při vydání rozhodnutí, jehož zákonnost soud přezkoumává (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2017, č. j. 5 As 161/2016-21). Jsou-li nedostatky ve zjištění skutkového stavu takového rozsahu, že jejich odstraňování by znamenalo nahrazovat

pokračování

činnost správních (daňových) orgánů soudem, uloží krajský soud tuto povinnost správnímu (daňovému) orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 10 As 516/2021-56, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS).

[30] V nyní posuzované věci městský soud prováděl dokazování za účelem prokázání existence podvodu na DPH, přesněji řečeno za účelem ověření tvrzení daňových orgánů o chybějící dani, ke kterému dospěly na základě obsahu interních evidencí. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal jednotlivé články řetězce, včetně uvedení informace o tom, kde a jak došlo k narušení daňové neutrality (srov. popis v závěrečných odstavcích u jednotlivých článků v řetězci zejména na stranách 10 až 39 a shrnutí na straně 123 zprávy o daňové kontrole). Stěžovatelka v odvolání uvedla, že správce daně neprokázal existenci daňové ztráty a toliko se v obecnosti odkázal na to, že někteří její dodavatelé jsou nekontaktní, aniž by bylo jednoznačně prokázáno, že neodvedli daň. Žalovaný k existenci chybějící daně poukázal na jednotlivé dodavatele („místa“), u nichž došlo k úniku DPH (obzvláště bod 47 rozhodnutí žalovaného), což spojil s narušením neutrality daně. Žalovaný vyjmenoval jednotlivé články daňového podvodu v roli „missing trader“, u kterých popsal okolnosti, které vedly k závěru o chybějící dani (body 48 a 50 rozhodnutí žalovaného). V této souvislosti správně odkázal na judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu, podle níž je ve vztahu k chybějící dani povinností správců daně postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Žalovaný v této souvislosti dokonce uvedl výši některých doměřených daňových povinností (srov. bod 47 jeho rozhodnutí). V souzené věci však, a to je podstatné, šlo o vědomou účast na daňovém podvodu. Správci daně detailně popsal množství objektivních okolností, které svědčily o vědomé účasti stěžovatelky na činnosti mající za cíl získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Na listu č. 10 spisu žalovaného se dále nachází úřední záznam ze dne 1. 12. 2018, jehož přílohou jsou sestavy z automatizovaného daňového informačního systému (ADIS). Žalovaný stěžovatelce připsal ze dne 29. 3. 2019 (č. 15 ve spise žalovaného) poskytl „*Soupis spisu odvolacího orgánu*“, v němž se nacházel právě výše zmíněný úřední záznam. Žalovaný jej označil jako „*Úřední záznam o zaslání sestav z IS ADIS – chybějící daň*“, z čehož vyplývá i jeho obsah. Stěžovatelka posléze požádala o stanovení termínu k nahlížení, k němuž se však již nedostavila, byť jí byly poskytnuty dva termíny a sděleno, že rozhodnutí o odvolání bude s ohledem plynutí prekluzivní lhůty vydáno 15. 4. 2019. Stěžovatelka tedy před vydáním rozhodnutí o odvolání věděla, že se ve spise nachází právě daný úřední záznam, který byl součástí spisu před vydáním rozhodnutí žalovaného.

[31] V řízení před soudem stěžovatelka závěr o existenci chybějící daně zpochybnila, přičemž podotkla, že nebyla prokázána chybějící daň (její pravomocné stanovení). Dále podle ní nedošlo ani k prokázání nekontaktnosti jednotlivých daňových subjektů (dodavatelů stěžovatelky či jiných osob, u nichž mělo dojít ke vzniku chybějící daně). Městský soud provedl dokazování přílohami onoho úředního záznamu (zejména platebními výměry dodavatelů) ze dvou důvodů. Prvním z nich byla skutečnost, že soud může zopakovat dokazování provedené správním orgánem. Druhým, že soud nedokázal identifikovat moment, kdy byly listiny zařazeny do spisu. Stěžovatelka pak svou argumentační linii vystavěla s přijetím teze, že soud prováděl dokazování těmito listinami jako první, resp. že nahrazoval činnost správce daně. S ohledem na popsané okolnosti projednávané věci a skutečnost, že daňové orgány velmi pregnantně vylíčily, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, nebylo však provedení dokazování platebními výměry s to založit vadu s vlivem na zákonnost rozsudku městského soudu.

Nejednalo se skutečně o nic více než ověření podkladových informací, o kterých daňové orgány stěžovatelku informovaly (seznámily ji s nimi). Správce daně tyto podkladové informace nutně musel provést jako důkaz, včetně jejich hodnocení, v opačném případě by nebyly daňové orgány schopny formulovat takto přesně skutkové okolnosti podvodu, včetně uvedení výše doměřené daně. Jeho pochybení spočívá v tom, že příslušné materiály týkající se daňových povinností dodavatelů byly do spisu v listinné podobě založeny později. Přesné vyčíslení „chybějící daně“ nicméně není zákonným (judikaturním) požadavkem na správce daně. Ten neuzná odpočet daně, jsou-li plnění zasažena daňovým podvodem, bez ohledu na to, zda je případně daň (později) uhrazena (srov. rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt M*). Městský soud k výše uvedeným okolnostem podvodu konstatoval, že „*pro stručnost odkazuje na body [5] až [10] tohoto rozsudku, kde soud rekapituloval zjištění správních orgánů, ze kterých seznaly existenci podvodu (personální provázanost dodavatelů a dalších společností, virtuální sídla, „ready-made“ společnosti, okamžité vybírání peněžních prostředků v hotovosti nebo přeposílání na jiné účty v řetězci, činnost společností pouze po omezenou dobu a následné přepsání společností na cizí státní příslušníky a jejich následná nekontaktnost, jednotný postup všech společností, zpracování účetnictví od společnosti sídlící v Pardubicích, přestože všichni dodavatelé měli sídlo v Brně či Praze).*“ V takové situaci již není nutné trvat na tom, aby byla prokázána nekontaktnost jednotlivých daňových subjektů, jímž byla doměřena daň, právě za účelem prokázání chybějící daně.

[32] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konkrétně uvedl, že dodavatelé stěžovatelky byli nekontaktní, byl u nich evidován nedoplatek (povětšinou doměřený pomůckami v rámci daňové kontroly v důsledku jejich nesoučinnosti) a byly vydány pravomocné zajišťovací příkazy. Samotné podvodné jednání pak popsal na straně 122 a násl. zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelce byly vystavovány faktury za plnění, která dodavatelé reálně nerealizovali. Akce, na kterých měla být reklamní plnění zajišťována, patří z valné většiny mezi podniky zajišťované přímo stěžovatelkou. Nedávalo proto žádný ekonomický ani logický smysl použití prostředníků, kteří byli převážně ready-made společnostmi a v průběhu času se měnili, přičemž se na postech statutárních orgánů vyskytovaly stejné osoby, které na ně nastoupily těsně před uskutečněním zdanitelných plnění a vystoupily těsně po ukončení spolupráce se stěžovatelkou. Podvod pak spočíval v tom, že stěžovatelka jakožto konečný poskytovatel reklamních služeb přijala peníze za ně, zaslala je svým dodavatelům v pozici tzv. „missing trader“, kteří 90 % peněžních prostředků vybírali z účtů v hotovosti, a pro správce daně se stali nekontaktní, přičemž v daňovém přiznání vykazovali fiktivní plnění (tzv. cross-invoicing), aby si snížili základ daně, nebo daňové přiznání nepodali vůbec. Zůstatek peněžních prostředků dodavatelé poslali dalším společnostem (zejména DESTER a Aksiles, které byly napojené na stěžovatelku, což popsal žalovaný v odst. 38 a násl. rozhodnutí). Daňové orgány pak vycházely z interních informací dostupných v rámci úřední činnosti, přičemž se závěry stěžovatelku seznámily. Takto vymezenou chybějící daň propojily s takovými objektivními okolnostmi, ze kterých lze usuzovat na to, že porušení neutrality bylo v této konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění, tj. na existenci podvodu na DPH (srov. i dále).

[33] Okolnosti popsané správcem daně svědčí o daňovém podvodu s výskytem mizejících společností, u kterých se (zpravidla) ztrácí daň a možnost dalšího zjištění článků řetězce. V řízení nevyšly najevo žádné okolnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by neuhrazení daně mělo původ v jakékoliv objektivní překážce, která by (sub)dodavatelům bránila v řádném plnění jejich daňových povinností, tedy prostému podnikatelskému selhání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57), což ostatně

pokračování

stěžovatelka ani netvrdila. Naopak v něm byla zjištěna řada objektivních okolností, které nasvědčují účelovému (podvodnému) charakteru vytvořeného obchodního řetězce sloužícího k vylákání nadměrného odpočtu na dani. Přesné vyčíslení chybějící daně či určení, u kterého článku nebyla jaká její část odvedena, je za této situace a druhu daňového podvodu fakticky nemožné. Obecně platí, že čím sofistikovanější podvodné jednání, tím obtížnější bude pro správce daně zjistit přesnou výši chybějící daně a konkrétní subjekty, které její určitou výši neodvedly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021-53). Jeho úkolem je tudíž „pouze“ identifikovat daňový podvod a rozhodnout o (ne)účasti daňového subjektu v něm. To v projednávané věci učinil.

[34] Provedeným dokazováním tak došlo toliko k ověření toho, že dodavatelům byla doměřena daň. K narušení neutrality došlo již však samotným podvodným jednáním, o němž věděla i stěžovatelka, nikoliv až doměřením daně nekontaktní prázdné schránce (dodavatelí stěžovatelky). Dokumenty, jež byly předmětem dokazování, pochází z interních systémů správců daně, a jejich obsah byl stěžovatelce v průběhu řízení sdělen. Informace zjištěné v průběhu dokazování před městským soudem tak dle Nejvyššího správního soudu nepředstavují natolik zásadní skutečnosti, aby bylo možno konstatovat překročení mezí § 77 odst. 2 s. ř. s. Provedeným dokazováním nebyla nikterak popřena původní tvrzení správce daně o chybějící dani, ani do řízení nevnesly žádné podstatné skutečnosti, které by její posouzení vychýlily na jednu či druhou stranu, toliko potvrdily závěry správců daně.

[35] Co se týče námitek týkajících se vedení spisu, Nejvyšší správní soud připomíná rozsudek ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, v němž uvedl, že „*pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout. Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod., může ve svém výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu.*“ Obdobně se vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 11. 2010, č. j. 9 Afs 61/2010-215. V prvé řadě je nutné uvést, že námitka toho, že správce daně měl postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, se v řízení objevuje výslovně poprvé až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Tuto námitku městský soud nebyl schopen bez překročení svých pravomocí (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS či rozsudek ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78) v žalobních bodech shledat. Za druhé, v případě odepření odpočtu daně pro účast na daňovém podvodu je z logiky tříkrokového testu nezbytná součinnost daňového subjektu, a to zejména ve vztahu k tzv. vědomostnímu testu. Samotné rozložení důkazního břemene právě v rovině zjišťování vědomé účasti na daňovém podvodu a případně učinění preventivních opatření k zabránění účasti na něm se neobejde bez „spolupráce“ s daňovým subjektem. Míra rozložení důkazního břemene v řízení o daňovém podvodu si to koneckonců žádá. I zjišťování standardnosti konkrétních okolností věci svědčících o daňovém podvodu zpravidla vyžaduje interakci s daňovým subjektem. O výše uvedených podmínkách pro doměření daně pro účast, zde dokonce vědomou, tak nemohl mít správce daně před zahájením daňové kontroly informace, které by jej opravňovaly či povinovaly k postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Není tak vadou s vlivem na zákonnost rozsudku městského soudu, pokud tento o této námitce podrobněji nepojednal (tuto jako nepřijatelnou vyloučil ze svého přezkumu). Jako nedůvodnou tak kasační soud shledal obsáhlou argumentační linii stěžovatelky vedenou v replice.

[36] Dále je nutné uvést, že správce daně mohl zahájit daňovou kontrolu bez udání důvodů, přičemž stěžovatelka proti nezákonnosti zahájení daňové kontroly ve spojení s uplynutím prekluzivní lhůty hovoří toliko v obecné rovině. Činnost správce daně před zahájením daňové kontroly nadto stěžovatelka kritizovala primárně pro její nedostatečnost (chyběl záznam o analýze bankovních účtů), nikoliv pro přílišnou obsáhlost, přičemž s procesním vývojem věci svou argumentaci otáčí a nyní dokonce naznačuje, že správce daně mohl mít dostatek informací o tom, že byla vědomě účastna na daňovém podvodu před zahájením daňové kontroly, a mohl mít proto povinnost postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Předmětem projednávané věci, a to je podstatné, je vyloučení nároku na odpočet pro vědomou účast na daňovém podvodu. Pokud se stěžovatelka rozhodla v řízení před soudy zpochybňovat prakticky pouze procesní postup správce daně, nelze odhlédnout od skutečnosti, že taková argumentace by měla šanci na úspěch pouze tehdy, pokud by ji spojila s konkrétním věcným zásahem do svého práva bránit se proti podstatě věci. V souzené věci však stěžovatelka byla se závěry správce daně podrobně seznámena. Věděla, že k zásahu do jejích subjektivních práv došlo právě z titulu její vědomé účasti na podvodu, a přesto svou žalobní a obzvláště kasační argumentaci zaměřuje převážně na procesní pochybení správců daně. Ta však, nejde-li o pochybení zasahující právě do možnosti účinně se hájit proti podstatě věci, zpravidla nezpůsobují nezákonnost rozhodnutí o odepření odpočtu daně. I kdyby tedy správce daně zahájil daňovou kontrolu s nedostatečnými podklady (jak původně stěžovatelka tvrdila), nelze za daných okolností věci konstatovat, že toto pochybení mohlo mít vliv na rozhodnutí o stanovení daně, pokud stěžovatelka byla vědomě účastná na daňovém podvodu a daňovou kontrolu lze zahájit i bez udání důvodů, jak správně připomněl městský soud. Domnívá-li se stěžovatelka, že v projednávané věci došlo k nezákonnému zahájení daňové kontroly, což podstatně zasáhlo do jejího práva na účinnou obranu, je s podivem, že si tohoto v konečném důsledku všimá až v řízení před soudy, v nichž však již onen zásah nespécifikuje, resp. nepředestírá, v čem má vliv na závěr o tom, že byla vědomě zapojena do daňového podvodu.

[37] Byť stěžovatelka byla (i v souladu s jejím tvrzením) seznámena s obsahem listin prokazujících chybějící daň nejpozději v řízení před městským soudem, tyto ani v kasační stížnosti jakkoliv věcně nezpochybnila. Námitka, že tvrzené vadné vedení spisu mělo vliv na možnost uplatnit námitky vůči podkladům týkajícím se chybějící daně, tak zůstala zcela vyprázdněná, a proto i nedůvodná.

[38] Námitky týkající se prekluzivní lhůty jsou předestřeny v natolik vágní rovině a bez opory v žalobních bodech, že soud k těmto nemohl přihlídnout pro jejich nepřípustnost a i fakt, že by jejich podstatu musel domýšlet (není zjevné co vlastně mělo být důvodem pro uplynutí prekluzivní lhůty). Daňová kontrola v souzené věci byla zahájena zákonně, není tak ani pochyb o tom, že nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty právě s ohledem na zákonnost jejího zahájení.

[39] Jde-li o zajištění dokumentů pro účely daňové kontroly, stěžovatelka toliko namítá nezákonnost postupu správce daně ve vztahu k výběru dokumentů, které jí správce daně poskytl digitální formou, a ve vztahu k nedostatečné konkretizaci zajištěných listin pomocí soupisů s tím, že po zajištění mohlo dojít k jejich pozměnění. Ve své argumentaci tedy v podstatě vychází z ničím nepodložené spekulace, že se správce daně mohl dopustit jednání hraničícího až s trestnou činností při nakládání se zajištěnými dokumenty. K takovým spekulacím ohledně osudu zajištěných listin však stěžovatelka nepředkládá žádnou rozumnou indicii. Zajištěné listiny byly relevantní především pro otázku (ne)účasti

pokračování

stěžovatelky na daňovém podvodu, ta však ani náznakem netvrdila, jaká ze zajištěných listin závěry správce daně o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu vyvrací či alespoň zpochybňuje. Také neuvádí, jak by snad měly být zajištěné listiny pozměněny, aby neodrážely skutkovou realitu dané věci. Fakt, že správce daně určil, které dokumenty ve vztahu ke stanovení daně považuje za relevantní a k těm stěžovatelce poskytl snazší přístup, není na újmu jejích práv, ale naopak k jejímu prospěchu. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem městského soudu, že stěžovatelce bylo známo místo uložení zajištěných dokumentů, nebyla jakkoliv omezena na svém právu nahlížet do nich a případně navrhopat jako důkazy jakékoliv ze zajištěných listin či pro účely objasnění jednotlivých obchodních případů navrhnout výslech svědka. Nutno dodat, že i v tomto případě stěžovatelka v kasační stížnosti pozměňuje svou dosavadní argumentaci, neboť v žalobě daňovým orgánům vytýkala, že jednateli účetní společnosti nebylo před zajištěním listin umožněno pořídit si jejich kopie, zatímco nyní argumentuje tak, že měl správce daně pořídit soupis obdobný při zajištění věci v trestním řízení.

[40] Meritem projednávané věci je otázka vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu a s tím i související existence nestandardních objektivních okolností provázejících dané obchody. Kasační soud předně považuje za vhodné předeslat, že dle ustálené judikatury je při zkoumání objektivních okolností nutné na tyto hledět jako na celek indicií. Jedná se o takové indicie (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují, respektive měly by vzbudit u dotčených osob důvodné podezření, že dochází k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, č. j. 5 Afs 11/2022-47, a v něm citovanou judikaturu). Ačkoliv každá dílčí indicie sama o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu více indicií tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu. Není totiž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 atp.). Kasační soud pak připomíná, že některé okolnosti mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení jeho dobré víry (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42); není proto chybou s vlivem na zákonnost rozhodnutí, smísí-li správce daně některé okolnosti v pasážích věnovaných jednotlivým krokům vědomostního testu, pokud z nich žalovaný dovodí správné závěry ve vztahu k těmto krokům.

[41] Městský soud k identifikovaným objektivním okolnostem shrnul, že *„žalobkyně přes své dlouholeté zkušenosti přijala plnění od společností, které byly nové a neproověřené, vykazovaly rizikové znaky a neměly internetové stránky s nabídkou svých služeb, což ji muselo varovat ve vztahu k možné účasti na podvodu na DPH. Zmínil také personální propojenost mezi dodavateli, na jejímž základě musela žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH vědět (na postech společníků a jednatelů se opakovali stejní lidé). Její vědomost o podvodu lze dovodit také ze skutečnosti, že neobvykle často své dodavatele střídala. Např. v případě společnosti Enidis byl jejím jediným jednatelem a společníkem pan Martin Brázda, který však vystupoval jako společník u třech předchozích dodavatelů žalobkyně. Podezřelé pro žalobkyni také mělo být, že dodavatelé (ač relativně nové společnosti) měli 2-7 bankovních účtů a jako variabilní symbol bylo užíváno jejich*

IČO, nikoliv číslo faktury, tedy nebylo možné přiřadit platbu ke konkrétnímu plnění. Takových plateb činila žalobkyně stovky, prakticky denně. Faktury od dodavatelů byly vytvořeny ve stejném účetním programu, obsahovaly shodný text „fakturuje Vám dle smlouvy o poskytování služeb a propagace“ a také identickou větu upozorňující na účtování úroků z prodlení. Na mnohých z nich nebylo razítko ani podpis. Některé byly žalobkyni dle razítka doručeny až po splatnosti. Žalobkyně nemohla přehlédnout, že z důvodu uvedených skutečností de facto nevěděla, za které konkrétní plnění platila, a ani nenamítala, když jí některé z faktur byly doručovány po splatnosti, přestože jí hrozila platba úroků z prodlení. Žalobkyně hradila i zálohové faktury, tedy plnila rizikové společnosti, se kterou neobchodovala dlouho, vysoké částky ještě před dodáním plnění. Vzhledem k uceleným číselným řadám faktur musela žalobkyně vědět, že obchoduje se společností, která poskytuje reklamní služby jen jí. Faktury od společnosti Enidis PSV consult s.r.o. obsahovaly razítko s nesprávným názvem společnosti, a to konkrétně „Eridis PSV Consult s.r.o.“. To je znak neserióznosti této společnosti. Prakticky denně či obden souběžně prováděla žalobkyně konkrétnímu dodavateli jak hotovostní, tak bezhotovostní úhrady, ač musela vědět, že v souvislosti s reklamním plněním je třeba být obzvláště obezřetný vzhledem k častému zasažení transakcí podvodem na DPH. Žalobkyně také porušovala vlastní předpisy (např. Směrnice č. 1/01 listopad 2015), jež se zabývaly formálními náležitostmi přijímaných faktur. Nejenže tedy ignorovala podezřelé skutečnosti, ale také aktivně porušovala svá vlastní pravidla.“ Správce daně jako nestandardní objektivní okolnost identifikoval dále to, že dodavatelé neměli žádné zaměstnance, po ukončení spolupráce byly předmětné společnosti pravidelně převedeny na cizí státní příslušníky, na straně stěžovatelky byl objem finančních prostředků zaslaných jejím dodavatelům ve srovnání s jejím obratem zcela mimořádný (kolem 70 %), existovalo personální spojení mezi stěžovatelkou a společnostmi, které byly zpravidla konečným příjemcem bezhotovostních plateb (DESTER a Aksiles) a účetnictví pro všechny zúčastněné osoby včetně stěžovatelky zpracovávala stejná účetní společnost sídlící v Pardubicích, přestože všichni dodavatelé měli sídlo v Brně či Praze. Stěžovatelka tyto objektivní okolnosti nespornuje, proto kasační soud odkazuje na jejich vymezení v rozhodnutí žalovaného a správce daně. V obecnosti je pak nutné uvést, že označené okolnosti, které popsal také městský soud v napadeném rozsudku, se ve svém souhrnu obecně přičí běžné opatrnosti či požadavkům na alespoň základní obezřetnost při uzavírání smluv (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, či ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58).

[42] Lze tak uzavřít, že od roku 2014 převedla stěžovatelka stamiliony korun za popsáných okolností na účty společností, které vykazovaly výše uvedené rizikové znaky. Peněžní prostředky byly později z většiny vybrány v hotovosti a zbylá část byla přeposlaná na účty dalších společností, které vykazovaly personální propojení se stěžovatelkou. Soud vede v patrnosti, že o části z těchto nestandardních okolností stěžovatelka nemusela v rozhodné době vědět, v souzené věci je však zjevné, že o svém zapojení do podvodného řetězce věděla, neb s ohledem na výše popsané nestandardní okolnosti nelze logicky usuzovat na nic jiného. K tomu je vhodné dodat, že identifikované okolnosti svědčí o organizovanosti obchodního řetězce, jehož účelem bylo vylákání daňového odpočtu, neboť „tvorba“ mezičlánků za účelem poskytnutí faktického plnění v souzené věci nedávala s ohledem na obchodní historii (zavedenost) stěžovatelky v reklamním segmentu žádný ekonomický ani logický smysl.

[43] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje závěru městského soudu (k vědomosti o podvodu a případně učinění opatření k zabránění účasti na něm). Zjištěné objektivní okolnosti byly opravdu natolik důrazné (v jejich souhrnu), že jejich jediným logickým

pokračování

vyústěním je vědomost o daňovém podvodu a vědomá účast na něm. V takovém případě nelze hovořit o dobré víře daňového subjektu (zde stěžovatelky), a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijala dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu, což mezi stranami není sporné.

[44] Odkazuje-li stěžovatelka na rozsudek č. j. 9 Af 82/2016-282, nejsou jeho závěry pro kasační soud závazné. Posuzování (ne)účasti daňového subjektu na daňovém podvodu se děje ryze individuálně právě s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti věci. Sama stěžovatelka uvádí, že indicie svědčící o (ne)účasti na daňovém podvodu se v odkazované věci neshodovaly s těmi v nyní souzené. Nadto, jak správně připomíná žalovaný, ve věci č. j. 9 Af 82/2016-282 správci daně nespojovali stěžovatelkou uváděné okolnosti (indicie) se stěžovatelkou, ale s jinými články obchodního řetězce (srov. bod [88] zmiňovaného rozsudku). Daňový podvod se pak měl odehrát až po půl roce od ukončení spolupráce s daňovým subjektem. Kasační soud tak neshledává podobnost mezi odkazovanou věcí a věcí nyní posuzovanou.

[45] Ani na základě žádné další stížní argumentace soud neshledal důvod ke zrušení rozsudku městského soudu. Jeho závěry mají plnou oporu v právní úpravě a judikatuře, a proto na ně kasační soud v podrobnostech odkazuje. Kasační soud neshledal ani existenci vad, ke kterým by soud byl povinen přihlédnout *ex officio* (srov. např. § 109 s. ř. s.)

[46] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl soud na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[47] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. prosince 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu