



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Sylvy Šiškeové a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Petrohradská, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Hořesedly 12, zast. JUDr. Robertem Šulcem, Ph.D., advokátem se sídlem Ovocný trh 1096/8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2021, č. j. 41217/21/5300-21444-712211, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2023, č. j. 51 Af 1/2022-121,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (správce daně) na základě daňové kontroly doměřil žalobkyni šesti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2017 a březen až červenec 2017 včetně penále. Dospěl totiž k závěru, že zdanitelná plnění v podobě prací na chmelu od společnosti CHARYTON PLUS s.r.o. (dále jen „Charyton“) byla zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně mohla a měla vědět. Dále správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společnosti GALERIE B, s.r.o. (nyní v likvidaci, dále jen „Galerie B“), M. D., Z. B., společnosti Plzeňská chladírenská s.r.o. (dále jen „Plzeňská chladírenská“) a společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r.o. (dále jen „HP Tronic“), a to z důvodu neprokázání splnění podmínek pro jeho uplatnění podle § 72

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Praze, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Vzhledem jejímu rozsahu shrne Nejvyšší správní soud (NSS) kasační námitky vždy v příslušné části odůvodnění, kde na ně také přímo zareaguje.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech napadeného rozhodnutí a ztotožnil se s krajským soudem. Stěžovatelka podle něj prakticky neuvádí novou konkurující argumentaci a poukazuje na již překonanou judikaturu. Správní orgány ani soudy nemusí reagovat na každou dílčí argumentaci.

[5] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že její argumentace směřuje k tomu, že nebyla vypořádána podstata jejích námitek, nikoli jednotlivé dílčí námitky.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[7] Úvodem NSS zdůrazňuje, že řízení před správními soudy, tedy i řízení o kasační stížnosti, ovládá dispoziční zásada. Stěžovatel je tedy povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí a musí konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského soudu, a popsat, z kterých konkrétních důvodů považuje závěry soudu za nezákonné (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2023, č. j. 8 Azs 299/2020-41, bod 10). Kasační námitky jsou projednatelné, pokud kvalifikovaně zpochybňují rozhodnutí krajského soudu. Konkrétní kasační námitky proto nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím než proti napadenému rozsudku (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[8] S ohledem na výše uvedené NSS ke stěžovatelčině argumentační strategii uvádí, že stěžovatelka předložila kasační stížnost o délce 62 stran. Přes svůj značný rozsah však kasační stížnost z velké části pouze kopíruje žalobní námitky namísto toho, aby věnovala více pozornosti argumentaci zpochybňující napadený rozsudek. Stěžovatelka také dlouze cituje části napadeného rozhodnutí, rozsudku krajského soudu i judikaturu. Je jistě věcí každého účastníka řízení, jak bude své myšlenky formulovat a jaké závěry krajského soudu svou argumentací zpochybní. Více stran textu však nemusí znamenat větší důraznost či přesvědčivost argumentů. Dlouhým textům naopak hrozí, že se stanou méně přehlednými.

[9] NSS pro lepší čtivost a srozumitelnost rozsudku neseparuje nepřípustné námitky na začátku odůvodnění, ale ponechává je v pořadí odpovídajícímu postupu správce daně při identifikaci daňových podvodů, zkoumání vědomosti daňových subjektů a přijatých

pokračování

opatření. Následně se zabývá neuznaným nárokem na odpočet DPH. Zároveň také v části věnované právnímu posouzení namísto v narativní části rozsudku shrnuje NSS rozsudek krajského soudu, aby bylo zjevné, kterými námitkami na něj stěžovatelka reaguje a kterými nikoli.

III. A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a opomenutý důkaz

[10] K otázce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu lze odkázat na obsáhlou judikaturu NSS (rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Krajský soud se dostatečně věnoval všem žalobním bodům a poskytl k nim logickou a ucelenou argumentaci.

[11] NSS se dále zabýval námitkou opomenutého důkazu (výslechu svědků) v řízení před krajským soudem. Z ustálené judikatury NSS (rozsudky ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008-108, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 6 Azs 26/2009-100, či ze dne 2. 9. 2009, č. j. 2 Azs 26/2009-123) plyne, že soud není povinen provést všechny navrhované důkazy. Je však vždy povinen odůvodnit, proč navrhovaný důkaz neprovedl. Na splnění těchto podmínek je nutné trvat, neboť jsou zárukou práva na spravedlivý proces (rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 1 As 84/2010-72). V opačném případě jde o tzv. opomenutý důkaz, jenž zpravidla zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007-80).

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na pasáž napadeného rozsudku, v níž krajský soud vysvětlil, proč neprovedl navržené důkazy. Je tedy zjevné, že se o opomenutý důkaz nejedná. Přezkumu této úvahy krajského soudu, která je podle stěžovatelky chybná a nepřesvědčivá, se NSS bude věnovat v příslušné části odůvodnění.

III. B Podvod na DPH – obecná východiska

[13] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění hmotněprávních a formálních podmínek stanovených zákonem o DPH. Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) zdůrazňuje, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a musí být použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11, bod 26).

[14] Podvod na DPH je chápán jako situace, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další daňový subjekt čerpá odpočet. Takový podvod může mít řadu podob. Jednou z typických je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s touto daní, ale vybranou daň neodvede, ač je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku a následně tento plátce např. zmizí, je nekontaktní vůči správci daně či nepodává daňová přiznání (takové postavení v řetězci se označuje jako *missing trader*). Tento typ podvodu se často vyskytuje v řetězci několika subjektů, které si prodávají zboží (bývají sem zařazováni tzv. *bufferi*, kteří fungují k zastření spojitosti mezi *missing traderem* a tzv. *brokerem*). *Broker* pak čerpá výhodu z řetězce plynoucí jako nadměrný odpočet, případně odpočet z plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně (rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022-74).

[15] Z judikatury SDEU vyplývají i kroky, jež mají daňové orgány činit při odhalování a prokazování daňového podvodu. Obecně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 55 a výrok). Pokud je však s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že plátce DPH mohl a měl vědět, že se svým nákupem účastní daňového podvodu, musí mu být nárok na odpočet DPH odmítnut (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 61 a výrok).

[16] Lze shrnout, že daňové orgány musí nejprve postavit najisto, že došlo k daňovému podvodu. V následném vědomostním testu se na základě objektivních skutkových okolností posuzuje, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a jestli přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se svým jednáním daňového podvodu nebude účastnit.

[17] Hlavním účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem tedy není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvodem. Toto opatření má v první řadě motivovat k přiměřené prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká v rozsahu zasažení jejich zdanitelných plnění podvodem na DPH u žádného ze subjektů, které se vědomě nebo relevantní nedbalostí účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem „chybějící daně“ (samotný tento pojem není jednoduše vymezitelný), postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž věděly nebo mohly a měly vědět), jednak vůči subjektům patřičně obezřetným, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům, jež se podvodu na DPH vědomě či relevantně nedbale účastnily. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, nebo ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63).

III. C Identifikovaný řetězec a existence podvodu na DPH

[18] Stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet DPH z přijatých faktur od společnosti Charyton za zdaňovací období duben, květen a červenec 2017. Jako předmět plnění jsou uvedeny pomocné práce za dohodnutou cenu podle smlouvy – zavádění a čištění chmele. Správce daně dospěl k závěru, že podmínky podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty byly naplněny. Zároveň však konstatoval, že stěžovatelka se stala součástí podvodného řetězce. Krajský soud se otázkou existence podvodného řetězce a identifikace chybějící

pokračování

daně zabýval v bodech 41 až 58 napadeného rozsudku. Zjištěný řetězec byl podle jeho názoru prokázán a bylo vysvětleno, v čem spočívalo narušení neutrality daně.

[19] Správce daně konstatoval, že při daňové kontrole u společnosti Charyton bylo zjištěno, že tato společnost uplatňovala nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů od společnosti SNIŽKA COMPANY s.r.o. (dále „Snižka“). Plněním bylo provedení pomocných prací za dohodnutou cenu podle smlouvy a provedení prací na základě dohody. Snížka byla jediným dodavatelem společnosti Charyton. Charyton v rámci daňové kontroly předložila smlouvy o dílo na přípravu chmelnice, zapichování drátků a další, a to podle pokynů objednatele – stěžovatelky. Charyton tedy stěžovatelce přefakturovala práce provedené subdodavatelem, společností Snížka. Finanční úřad pro Jihočeský kraj během daňové kontroly dospěl k závěru, že společnost Charyton neprokázala nárok na odpočet DPH.

[20] Neprokázáním oprávněnosti uplatněné daně na vstupu u společnosti Charyton byla podle správce daně identifikována chybějící daň. Na základě neoprávněně uplatněných odpočtů daně na vstupu byla snížena vlastní daňová povinnost na výstupu. Doměřenou DPH společnost Charyton neuhradila. Její role v řetězci tvořeném společnostmi Snížka, Charyton a stěžovatelkou odpovídala pozici *buffer*.

[21] Společnost Snížka fungovala jako *missing trader*. Správce daně u ní zjistil virtuální sídlo na adrese společné dalším více než sedmi stům daňovým subjektům. Snížka neměla evidovanou ani provozovnu. Nezveřejňovala účetní závěrky a byla pro správce daně nekontaktní, a to i na telefonních kontaktech a e-mailu. V kontrolních hlášeních za všechna zdaňovací období v roce 2017 Snížka vykazovala přijatá plnění výhradně v oddílu do výše 10 000 Kč včetně DPH, deklarovala však plnění řádově v milionech Kč. Její hlavní ekonomickou činností měly být úklidové služby. Správci daně se nepodařilo dohledat její webové stránky či jinou prezentaci obchodní činnosti pro veřejnost v rozhodné době. V tomto období měla Snížka dva zaměstnance, nevlastnila žádné nemovitosti ani motorová vozidla. Jejím jediným jednatelem byla osoba s bydlištěm na Ukrajině; stejně tomu bylo i po obměně, ke které došlo v době následující po posuzovaných zdaňovacích obdobích, tehdy byla Snížka pro Finanční úřad pro Jihočeský kraj nekontaktní. Proto Finanční úřad pro Jihočeský kraj v daňovém řízení společnosti Charyton dospěl k závěru, že Snížka nedisponovala materiálním ani personálním zázemím pro uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění v hodnotě desítek milionů korun a plnění mezi Charytonem a Snížkou považoval za fiktivní. Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil daň společnosti Snížka. Daň nebyla uhrazena. Žalovaný uzavřel, že chybějící daň u společnosti Snížka byla identifikována dostatečně určitě a bezprostředně souvisí s přijatými plněními pro stěžovatelku.

[22] Stěžovatelka namítá, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění (práce na chmelu) mezi společnostmi Charyton a Snížka, a tudíž nebyla prokázána existence řetězce. K tomu odkazuje na rozsudky NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, a ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, věc *Filák*. Nesouhlasí s krajským soudem, že na daňové řízení stěžovatelky a společnosti Charyton je nutno nahlížet odděleně. Stěžovatelka zdůrazňuje, že podstatou její námitky neexistence řetězce je účelový postup daňových orgánů, které v jiných řízeních neuznávají existenci plnění mezi společnostmi Snížka a Charyton, ale ve

stěžovatelčině řízení na jeho existenci staví právní konstrukci obvinění stěžovatelky. Krajský soud tento jejich postup nesprávně aproboval.

[23] NSS s touto argumentací nesouhlasí. Závěr krajského soudu, že na daňová řízení stěžovatelky a společnosti Charyton je třeba nahlížet odděleně, je správný. Pokud jde o daňové povinnosti různých daňových subjektů, má správce daně pravomoc u každého případu posoudit samostatně a originálně skutkové okolnosti, byť vycházejí ze stejných skutečností, resp. se týkají stejného plnění. Není vyloučeno, že příslušní správci daně dospějí při posuzování identického děje k odlišným závěrům, a to zcela zákonným způsobem. Důvodem může být například pasivita některého z daňových subjektů v důkazním řízení (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24). Jinými slovy, ve věci jednoho ze subjektů může být prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého to prokázáno nebude a pro účely určení daňové povinnosti druhého subjektu se bude mít za to, že se skutkový děj nestal (již citovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 360/2018-24, a dále rozsudky ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2 Afs 25/2007-121, část V.d, či rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40).

[24] Z judikatury tedy vyplývá, že pokud Charyton ve svém daňovém řízení neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění mezi ní a společností Snižka tak, jak deklarovala, nelze vyloučit, aby ve stěžovatelčině řízení správce daně dospěl k opačnému závěru. Správce daně vycházel z faktur vystavených stěžovatelce společností Charyton, výpisu z účtu společnosti Charyton, dokladů pracovníků, kteří měli pro stěžovatelku vykonat práce, a doložené smlouvy o poskytování prací a služeb. Stěžovatelka setrvale tvrdí, že jí plnění dodala společnost Charyton.

[25] Argumentace stěžovatelky, že o existenci řetězce Snižka – Charyton nevěděla, je nepřijatelná. NSS ve shodě s krajským soudem upozorňuje, že v rámci prvního kroku identifikace daňového podvodu je nerozhodné, zda stěžovatelka o společnosti Snižka či existenci řetězce věděla (viz dále body [15] až [17] tohoto rozsudku). Prvním krokem správce daně je totiž prokázat samotnou existenci podvodného řetězce. Vědomost daňového subjektu se zkoumá až v následném vědomostním testu. Pro stěžovatelku možná může být matoucí, že některé okolnosti prokazující existenci podvodného řetězce mohou být i okolnostmi subjektivními, svědčícími o její vědomosti. To však nic nemění na tom, že pro závěr, že se daňový podvod stal, je vědomost stěžovatelky nerozhodná. Stěžovatelka nemá povinnost ani prokazovat, zda se plnění mezi jinými články řetězce uskutečnilo, jak se mylně domnívá. NSS dále nesouhlasí s tím, že existence řetězce nebyla prokázána z důvodu, že mezi společnostmi Snižka a Charyton byl deklarován několikanásobně vyšší objem zdanitelných plnění. Tato skutečnost je nerozhodná.

[26] Část stěžovatelčiny kasační argumentace kopíruje žalobní námitky a nereaguje na napadený rozsudek. Konkrétně jde o poukaz na rozsudek NSS ve věci *Filák*, podle něhož je neuhrazená daň důsledkem postupu správce daně, nikoli podvodného řetězce, a nejde proto o chybějící daň. Dále jde o námitky, že se nemůže jednat o podvodný řetězec, neboť stěžovatelka nemůže být *broker*, že chybějící daň u společnosti Charyton byla konstatována předčasně, a o tvrzení, že zjištěné nestandardní okolnosti se týkají plnění, které bylo uznáno za reálné, a jedná se tak o pouhé nedokonalosti formálního zajištění transakce, nesvědčící o daňovém podvodu.

[27] Krajský soud v bodech 46 a 47 rozsudku odmítl s ohledem na značné skutkové odlišnosti aplikaci rozsudku *Filák*. S odkazem na judikaturu NSS poukázal na to, že doměření daně kvůli neprokázání vzniku nároku na odpočet DPH může být základem pro identifikaci chybějící daně. Důvod nesplnění daňových povinností je třeba dát do souvislosti s objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality daně bylo následkem snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Tomu žalovaný dostal. Chybějící daň identifikoval jednoznačně a příčinná souvislost s nárokovaným odpočtem je zřejmá (body 48 až 50 napadeného rozsudku). K předčasnému konstatování chybějící daně u společnosti Charyton se krajský soud vyjádřil v bodě 55 rozsudku. U společnosti Snižka stěžovatelka podobnou argumentaci neuplatnila, takže i v případě předčasnosti stanovení daně u Charyton by to nemělo vliv na rozhodnutí soudu. Navíc krajský soud daň za předčasně stanovenou nepovažoval. Rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, na který stěžovatelka odkazovala, byl podle krajského soudu také nepřiléhavý. Dlužník tam vyjádřil úmysl daň dodatečně zaplatit. Nic takového však ohledně společnosti Charyton nebylo zřejmé. Postačuje, že žalovaný zohlednil skutkový stav ke dni svého rozhodování.

[28] Otázkou nestandardních okolností u společností Charyton a Snižka jako další podmínky pro závěr o existenci podvodného řetězce se krajský soud zabýval v bodech 49 až 51 rozsudku. Vyzdvihl některé okolnosti, které žalovaný považoval za podezřelé. Uzavřel, že ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je důsledkem snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí nechybí spojení mezi činností společnosti Snižka a stěžovatelčiným odpočtem DPH. Společnost Charyton deklarovala přijetí zdanitelného plnění od společnosti Snižka právě pro stěžovatelku. To jí umožnilo snížit si vlastní daňovou povinnost.

[29] Na tuto argumentaci krajského soudu stěžovatelka námitkami uvedenými v bodě [26] tohoto rozsudku v kasační stížnosti nereagovala, a proto jsou ve smyslu § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), nepřijatelné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, či ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[30] Přípustnou kasační argumentaci stěžovatelka přdestřela ohledně neurčitého vymezení chybějící daně. Tvrdí, že závěr krajského soudu, podle něhož nemusí být chybějící daň přesně vyčíslena, se míjí s podstatou její námitky. Pokud se jedná o zcela jiné objemy plnění, musí jít i o jiný řetězec.

[31] NSS souhlasí s krajským soudem, že daň byla konstatována určitě. Chybějící daňový únik u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatého a ani se nemusí přímo týkat daného plnění (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 33). Není vyloučeno, aby společnost Charyton dodávala plnění více subjektům. Z toho však nelze dovodit, že se z důvodu odlišného objemu jednalo o zcela jiné dodávky. To, že bylo mimo vědomí stěžovatelky, od koho plnění pochází, nehraje roli. V případě stěžovatelky existují jiné okolnosti, proč si rizikovosti obchodu měla být vědoma (viz část III. D tohoto rozsudku).

[32] Konkrétní námitky týkající se zjištěných nestandardních okolností reagující na napadený rozsudek stěžovatelka uplatnila také ohledně spolupráce se společností JANIR Company s.r.o. (dále jen „Janir“). Krajský soud vysvětlil, že stěžovatelce nebyly vytýkány okolnosti této spolupráce, aniž by to souviselo s nárokováním odpočtem DPH. Žalovaný zpochybňoval důvěryhodnost jednatele a společníka společnosti Charyton. Ten již dříve se stěžovatelkou spolupracoval jako zástupce společnosti Janir, která se neregistrovala jako plátce DPH, ačkoli k tomu byla ze zákona povinna. Krajský soud uzavřel, že při zjišťování existence daňového podvodu jsou předchozí obchodní aktivity osob účastnících se zkoumaných plnění relevantní okolností.

[33] Proti tomuto závěru se stěžovatelka brání tvrzením, že pochybení společnosti Janir byla zjištěna až po transakci z roku 2017, stěžovatelka se o nich dozvěděla až z rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 25. 6. 2020. Nadto je navazující rozhodnutí předmětem soudního přezkumu.

[34] Tato argumentace není důvodná. Jak již NSS vysvětlil výše (body [15] až [17] a [25] tohoto rozsudku), při zjišťování existence daňového podvodu není důležité, zda stěžovatelka o konkrétním pochybení či nestandardní okolnosti věděla. To je podstatné až v následujícím kroku přezkumného algoritmu, kdy se posuzuje existence objektivních okolností. Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že na ni na tomto místě bylo přenášeno pochybení společnosti Charyton, neboť si nepovšimla překročení obrátové podmínky pro registraci k DPH. Ke spolupráci se společností Janir jako k objektivní okolnosti se NSS vyjádří v části III. D tohoto rozsudku.

[35] NSS ve shodě s krajským soudem nepovažuje za vadu napadeného rozhodnutí ani to, že se žalovaný výslovně nevypořádal s konkrétními rozsudky, které stěžovatelka uváděla na podporu svých tvrzení. Dodržel totiž požadavky dovozené judikaturou v souvislosti s odepřením nároku na odpočet DPH pro účast v podvodném řetězci (a neprokázání splnění hmotněprávních podmínek). Stěžovatelka se dovolává zejména aplikace závěru rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, věc *Vyrtych*, a činí tak i v kasační stížnosti. Obecné závěry mohou být jistě aplikovatelné. Nicméně NSS ve shodě s krajským soudem upozorňuje, že při aplikaci judikturních závěrů je vždy nezbytné zohlednit konkrétní skutkové okolnosti. V rozsudku *Vyrtych* městský soud nehodnotil popsané skutečnosti pro závěr o tom, zda měl daňový subjekt vědět o podvodném jednání; neověřil relevanci tvrzených skutečností.

[36] V průběhu daňového řízení, kterého se rozsudek *Vyrtych* týká, bylo prokázáno, že zboží bylo dodáno, dodávku uskutečnil plátce DPH, a to za deklarovanou cenu, tato cena byla podle znaleckého posudku cenou obvyklou; posuzované zařízení bylo využíváno pro účely uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti tamního stěžovatele, který z nich odváděl daň na výstupu. Nesrovnalosti, na které žalovaný, potažmo městský soud poukazovali, fakticky zpochybňovaly samotné dodání zboží. Proto NSS uzavřel, že závěr městského soudu je nesrozumitelný a bez opory ve spise. Poukázal také na to, že hodnocení důkazů probíhalo účelově tak, že některé důkazy ve prospěch daňového subjektu správce daně pominul či upozadil a vyzdvihl ty, které mu jsou k tíži. Zdůraznil, že žalovaný byl tím, kdo byl povinen prokázat relevantní skutečnosti stran povědomosti či účasti stěžovatele na daňovém podvodu. Pokud tamní stěžovatel argumentoval běžnou

pokračování

obchodní praxí v dané oblasti, nemohl žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatele učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatele o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.

[37] V případě stěžovatelky však nic takového nenastalo. Žalovaný, potažmo krajský soud se s jejími tvrzeními řádně vypořádali. Objektivní okolnosti, které byly stěžovatelce kladeny k tíži, nezpochybňovaly samotné dodání služeb. Zároveň hodnocení důkazů neprobíhalo účelově; lze spíše poukázat na to, že stěžovatelka mnoho důkazů nepředložila. Rozsudek *Vyrtych* se skutkově liší i co do učiněných opatření; daňový subjekt v něm dbal obezřetnosti a vyhlásil výběrové řízení na svého dodavatele, které nadto bylo prověřeno kontrolou k tomu kompetentním orgánem. Stěžovatelka se omezila na pouhé formální prověření v obchodním rejstříku (viz část III. E tohoto rozsudku).

III. D Vědomostní test

[38] Vědomostní test je zárukou ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou svou obezřetnost mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na DPH (rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, ve věci *Litdana UAB*, C-624/15, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Jednotlivé okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu je vždy nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti, nikoli izolovaně. Například samotná neexistence webových stránek, virtuální sídlo či absence písemných smluv a rizikovost komodity nemusí mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců a vědomosti daňového subjektu o něm, avšak ve svém souhrnu o tom mohou tyto okolnosti svědčit (rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2024, č. j. 4 Afs 125/2023-57). Proto je nutné hodnotit celkový kontext zkoumaných transakcí. Při posuzování subjektivní stránky judikatura NSS připouští možnost prokázat účast na podvodu (ať už nedbalostní či vědomou) i prostřednictvím nepřímých důkazů (rozsudek ze dne 28. 6. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022-48).

[39] Podle krajského soudu lze z napadeného rozhodnutí bez pochybností seznat, jaké objektivní okolnosti přičítal žalovaný k tíži stěžovatelce. Uvedl sice, že nestandardnosti v řetězci se značně překrývají se zjištěnými objektivními okolnostmi, nicméně v bodech 90 až 99 napadeného rozhodnutí řádně odůvodnil, o které z nich opírá svůj závěr o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce. Krajský soud se s žalovaným ztotožnil.

[40] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že za daných okolností nemohla a ani neměla povinnost vědět, že se účastní daňového podvodu. Tvrdí, že věděla, že nejde o fiktivní plnění, a tak z jejího pohledu nic neindikovalo účast na podvodu na DPH. Tato argumentace je však zcestná, neboť byly zjištěny objektivní okolnosti, které tuto argumentaci vyvrací. Daňové podvody se běžně odehrávají s plněním, které není fiktivní. Není ani rozhodné, že bylo zpochybněno plnění mezi společnostmi Snižka a Charyton (viz bod [23] tohoto rozsudku), a plnění mezi společnostmi Charyton a stěžovatelkou nikoli.

[41] V další části kasační stížnosti stěžovatelka činí sporným posouzení krajského soudu ohledně skutečnosti, že zjištěné okolnosti nejsou v praxi při pracích na chmelu nijak neobvyklé, a tudíž ani podezřelé, a že daňové orgány neprokázaly opak. Poukazuje na to,

že se jedná o běžné postupy v daném odvětví. Tato argumentace se prolíná celou částí kasační stížnosti, v níž stěžovatelka činí spornými zjištěné objektivní skutečnosti. NSS se jí proto nyní nebude blíže zabývat a vyhodnotí ji až v závěru této části rozsudku, stejně jako námitku, že krajský soud chybně posoudil intenzitu zjištěných podezřelých okolností, a to jak jednotlivě, tak ve svém souhrnu (viz také body [93] až [95] tohoto rozsudku).

[42] Stěžovatelka v této části kasační stížnosti vznesla také námitku opomenutého důkazu. Jak NSS vysvětlil výše (body [11] a [12] tohoto rozsudku), o opomenutý důkaz se nejedná. Stěžovatelka však považuje související úvahu krajského soudu za chybnou a nepřesvědčivou. Krajský soud se zjištěnými objektivními okolnostmi zabýval v bodech 61 až 81 svého rozsudku. V bodě 82 pak vyslovil přesvědčení, že žalovaný nashromáždil takové množství objektivních okolností, které souhrnně svědčí o neopatrném přístupu stěžovatelky, a vedou proto k závěru o její zaviněné účasti na podvodu na DPH. Podle krajského soudu by svědecké výpovědi nepřinesly nová zjištění potřebná pro rozhodnutí soudu ve věci, a tedy jsou nadbytečné. I pokud by prokazovaly, že je běžnou praxí v zemědělství např. uzavírání ústních smluv, vzhledem ke specifikům případu se u stěžovatelky jednalo o objektivní okolnost. Nadto stěžovatelka ani neupřesnila, která tvrzení mají být svědeckými výpověďmi prokázána (uvedla, že mají prokazovat tvrzení v bodech A.3.1 – A.3.14 žaloby, což představuje 18 stran textu, a mají vyvrátit tvrzení žalovaného ohledně její běžné praxe).

[43] NSS k tomu uvádí, že neakceptování návrhu na provedení důkazu lze odůvodnit tak, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále je myslitelný argument, podle něhož důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tedy nedisponuje vypovídací potencí. Odmítnutí provedení důkazu může být také odůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení, bez důvodných pochybností postavena najisto (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89).

[44] Podle NSS krajský soud dostal uvedeným požadavkům. Stěžovatelka se v kasační stížnosti omezila na tvrzení, že argumentace krajského soudu je chybná a nepřesvědčivá, a dále pouze opakovala svá tvrzení ohledně běžné praxe a specifik sezónních prací, která se prolínají celou kasační stížností. Její námitka tak není důvodná.

[45] Stěžovatelka dále zpochybňuje jednotlivé objektivní okolnosti zjištěné správcem daně, které mají svědčit o její vědomé účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že společnost Charyton byla novým obchodním partnerem bez delší historie, je podle stěžovatelky bez významu. Argumentuje předchozími zkušenostmi s panem Mykhaylem, s nímž fakticky jednala a označila jej za klíčovou osobu pro komunikaci.

[46] Krajský soud vysvětlil, že stěžovatelka na zkoumaná zdaňovací období v roce 2017 uzavřela smlouvu se společností Charyton, subjektem, který vznikl dne 10. 3. 2016 a s nímž doposud neobchodovala. Přesto od něj nakoupila plnění významné hodnoty (3 153 010 Kč + DPH ve výši 662 132 Kč). Krajský soud odmítl žalobní argumentaci předchozími dobrými zkušenostmi s panem Mykhaylem (jednatelem a společníkem společnosti Charyton). Stěžovatelka s ním dříve jednala jako se zástupcem společnosti Janir. Krajský soud zdůraznil, že obchodním partnerem byla společnost Charyton a nikoli

pokračování

její jednatel či společník. Jeho osoba nemohla postačovat jako záruka důvěryhodnosti za předpokladu, že existují další objektivní okolnosti. Také žalovaný poukázal na problematické aspekty spolupráce s panem Mykhaylem z roku 2016. Zjistil, že stěžovatelka s ním jednala bez ověření jeho zástupčího oprávnění. Pan Mykhaylo nebyl členem statutárního orgánu či zaměstnancem společnosti Janir a ani nedoložil plnou moc či jiné pověření k zastupování této společnosti. Přitom se jednalo o významného obchodního partnera, který měl dodat plnění v hodnotě 4 480 793 Kč bez DPH (body 63 a 64 napadeného rozsudku).

[47] Dalším důvodem, proč krajský soud argumentaci předchozí spoluprací neshledal důvodnou, byl fakt, že společnost Janir neplnila své daňové povinnosti. Stěžovatelka se mylí, pokud tvrdí, že jí nelze klást k tíži nepozornost ohledně tohoto faktu. NSS se v tomto ohledu ztotožnil s krajským soudem. Společnost Janir stěžovatelce fakturovala v rozporu s právními předpisy plnění bez DPH, ačkoli přesáhla zákonný limit obratu 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Krajský soud byl přesvědčen, že s ohledem na celkovou výši plnění, kterou měla od společnosti Janir odebrat, a placení jednotlivých faktur si stěžovatelka měla být této skutečnosti vědoma. Žalovaný poukázal také na proplacení faktury ze dne 25. 5. 2016, jež sama o sobě přesahovala zákonný limit. U částky 1 410 685 Kč se stěžovatelka podle krajského soudu měla pozastavit nad tím, z jakého důvodu není fakturována DPH.

[48] Krajský soud nečinil sporným, že stěžovatelka mohla tuto skutečnost přehlédnout, jak nyní tvrdí v kasační stížnosti. Jedná se však o okolnost, které si stěžovatelka mohla a měla být vědoma, a to i s ohledem na to, že je sama plátkyní DPH. Zdůraznit lze především to, že již samotná faktura ze dne 25. 5. 2016 přesahovala zákonný limit. V takovém případě nelze tvrdit, že by stěžovatelka musela „hlídat“ překročení obrátové podmínky, jak tvrdí v kasační stížnosti. Není důvodná ani její argumentace, že se jedná o transakci ze sezóny 2016, a nikoli 2017, které nadto byly zjištěny až o několik let později. Toto jednání společnosti Janir mohlo a mělo být stěžovatelce podezřelé již v roce 2016. Není přitom podstatné, že pan Mykhaylo slíbené plnění dodal. I když je daňovému subjektu plnění skutečně dodáno, neznamená to, že by měl rezignovat na obezřetnost ohledně možné účasti v podvodném řetězci.

[49] Co se týče poukazu na personální propojení s dlouhodobě působící společností VASYAN s.r.o. (dále jen „Vasyan“), stěžovatelka namítá, že daňové orgány ani krajský soud tuto argumentaci nikdy nijak přesvědčivě nevyvrátily. Tvrdí, že pan Mykhaylo nebyl statutárním orgánem společnosti Vasyan, ale pouze společníkem, zároveň však poukazují na jeho jednání za společnost Janir. S touto argumentací se NSS neztotožnil; naopak souhlasí s krajským soudem, který poukázal na to, že stěžovatelka netvrdila (a ani v kasační stížnosti tak nečiní), že by s touto společností sama obchodovala. Nepředložila ani příjmové či výdajové doklady, které by se společností Vasyan souvisely. Je tedy logický závěr, že pouhý fakt, že pan Mykhaylo byl jedním ze společníků, nemohl založit oprávněné domněnky o důvěryhodnosti společnosti Charyton. Je to tedy stěžovatelka, kdo přesvědčivě nevyvrátil argumentaci daňových orgánů ani krajského soudu.

[50] NSS nezpochybňuje význam pana Mykhayla pro komunikaci se zahraničními pracovníky. Nicméně pokud mělo být podstatou stěžovatelčiny argumentace to, že pro ni

pan Mykhaylo nebyl zcela novým obchodním partnerem, lze odkázat na bod 64 napadeného rozsudku, kde krajský soud upozorňoval, že stěžovatelčiným partnerem byla společnost Charyton, nikoli její jednatel či společník (viz také bod [46] tohoto rozsudku). Ve stěžovatelce nevzbudilo žádné pochybnosti, že došlo ke změně dodavatele, ačkoli podstata obchodní spolupráce (práce spojené s pěstováním chmelu) zůstala stejná. Pokud pro stěžovatelku byla osoba pana Mykhayla stěžejní, je s podivem, že se vůbec nezajímala o to, z jakého důvodu začal své aktivity realizovat přes novou společnost. NSS souhlasí s tím, že v případě, kdy by měla společnost Charyton představovat jen formální zastřešení podnikání pana Mykhayla, tak by právě v důsledku toho bylo možné páchat snáze daňové podvody. Osoby jednající se stěžovatelkou by si mohly každý rok „pořídít“ novou společnost, aniž by to ze stěžovatelčina pohledu bylo jakkoli podezřelé, a aniž by se zajímala se o osud těch předešlých.

[51] Z výše uvedených důvodů NSS nepřisvědčil argumentaci, že Charyton pro stěžovatelku prakticky nebyla novým obchodním partnerem. Předchozí zkušenosti s panem Mykhaylem a společnostmi Janir a Vasyan nejsou indicií o důvěryhodnosti společnosti Charyton. NSS zdůrazňuje, že v situacích tohoto typu je nutno rozlišit mezi důvěrou v toho, kdo fakticky věci pro odběratele obstarává (zde zajišťuje uskutečnění objednaných prací), a subjektem „na nějž“ jsou obstarávané záležitosti „napsány“. Faktický obstaravatel může být odběrateli jistě delší dobu znám a jako takový požívat u odběratele důvěru v to, že vskutku fakticky zajistí, co má obstarat. To však automaticky nemusí znamenat, že lze takovouto důvěru přenášet i na subjekt, který zjevně je fakticky s obstaravatelem spojen a na nějž je obstarání „napsáno“ (tj. subjekt, který vystupuje jako formální – ve smyslu právní, tj. i daňové odpovědnosti – dodavatel za situace, že dodávka je zjevně fakticky zajištěna úsilím dlouhodobého obstaravatele, jímž podle dostupných informací byl právě pan Mykhaylo). K tomu, aby bylo možno přenést důvěru z faktického obstaravatele na subjekt, na nějž jsou *de facto* z vůle obstaravatele dodávky „napsány“, je třeba, aby odběratel vyvinul cílené úsilí k tomu, aby se ujistil (například konkrétními dotazy u faktického obstaravatele a vyhodnocením, že odpovědi na ně jsou přesvědčivé), že nově „používaný“ subjekt pro dodávku nejspíš nebude nástrojem k uskutečnění podvodu na DPH. Konkrétní podoba takového úsilí má odpovídat povaze transakcí, o něž jde, a prostředí, v němž se odehrávají. Roli jistě může hrát zkušenost s obdobnými situacemi v minulosti a důvody, proč v minulosti faktický obstaravatel „napsal“ své aktivity na ten či onen konkrétní subjekt, a zda to vedlo k podezřelým situacím v oblasti DPH.

[52] V rámci zpochybňování jednotlivých zjištěných objektivních okolností stěžovatelka činí sporným neobvyklost toho, že Charyton měla virtuální sídlo a nedeklarovala kontaktní údaje a místo výkonu ekonomické činnosti. Krajský soud netvrdil, že by pan Mykhaylo byl pro stěžovatelku nekontaktní. V bodě 70 napadeného rozsudku přisvědčil tomu, že by nemuselo být nic podezřelého na tom, že obchodní spolupráce je domluvena v sídle odběratele. Poukázal však na to, že s ohledem na zjištěné nesrovnalosti se měla stěžovatelka více zajímat o ekonomickou stránku společnosti Charyton jako svého významného a bezprostředního dodavatele. I když může být běžnou obchodní praxí v oboru, že dodavatel oslovuje odběratele v jeho sídle, jak namítala stěžovatelka, tak pro další zjištěné skutečnosti v projednávané věci jde o objektivní okolnost. Bylo z nich možno usuzovat na neserióznost stěžovatelčina obchodního partnera stěžovatelky, proto k němu

pokračování

měla přistupovat opatrněji. Byla-li stěžovatelka oslovena zástupcem společnosti Charyton, lze očekávat, že si jej důkladněji prověří.

[53] Stěžovatelka v této části kasační stížnosti na odůvodnění krajského soudu nereaguje, pouze opakuje argumentaci z žaloby: tvrdí, že daňové orgány její argumentaci nevyvrátily a bez dalšího odůvodnění cituje část bodu 68 napadeného rozsudku. Stěžovatelka tedy nepředestřela konkurující námitky v reakci na závěry krajského soudu. Jedná se proto o nepřipustnou argumentaci ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[54] Co se týče argumentace cizí státní příslušností jednatele společnosti Charyton, kasačnímu soudu není zjevné, proč stěžovatelka opakuje žalobní argumentaci týkající se toho, že není s ohledem na dodávané plnění neobvyklé, že pan Mykhaylo je cizinec, když v předchozích bodech sama uvádí, že krajský soud se s její námitkou ztotožnil. I tato opakovaná argumentace nereagující na napadený rozsudek je nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[55] Podle stěžovatelky krajský soud dostatečně nezohlednil tuto svou úvahu při přezkumu souhrnu podezřelých okolností. Podle NSS však krajský soud v bodech 63 až 67 dostatečně vysvětlil (viz také body [93] a [95] tohoto rozsudku), co považuje za významnou objektivní okolnost svědčící o vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, a zároveň odůvodnil, proč nepřisvědčil žalobní argumentaci předchozími dobrými zkušenosti s panem Mykhaylem. Proto i když krajský soud dospěl k závěru, že není neobvyklé, aby byl dodavatel sezónních zemědělských prací cizinec, je zjevné, na čem postavil svůj závěr o existenci objektivních okolností svědčících v neprospěch stěžovatelky. Zároveň se pak dále v odůvodnění zabýval okolnostmi, které podle jeho názoru tento závěr potvrzují.

[56] V části kasační stížnosti rozporující neobvyklost toho, že Charyton veřejně neprezentovala svou ekonomickou činnost (neexistence internetových stránek a absence propagace činnosti společnosti Charyton navenek), stěžovatelka na jednu stranu tvrdí, že krajský soud neuznal tuto skutečnost jako podezřelou, vzápětí však opakuje žalobní argumentaci, kde běžnost tohoto jevu opakuje. Namítá také, že krajský soud svůj závěr ve výsledku nezohlednil a chybně dospěl k závěru o účasti stěžovatelky na podvodu na DPH.

[57] Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud absenci veřejné prezentace společnosti Charyton nehodnotil jako podezřelou. Krajský soud se v bodě 69 napadeného rozsudku ztotožnil s žalovaným, že i další konstatované objektivní okolnosti svědčí ve prospěch závěru, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, ačkoli samy o sobě tyto okolnosti nejsou nezákonné. V souhrnu s ostatními okolnostmi však napovídají závěru o existenci daňového podvodu. Sem podle krajského soudu patří například virtuální sídlo společnosti Charyton, absence webových stránek s prezentací činnosti navenek a nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin, jak již NSS uváděl výše. V bodě 71 napadeného rozsudku, který stěžovatelka zdůrazňovala, poukazoval krajský soud na to, že stěžovatelčiným obchodním partnerem byla společnost Charyton, a proto byly podstatné okolnosti týkající se tohoto subjektu. Stěžovatelka pomíjí, že zjištěné objektivní okolnosti je nutné hodnotit v souhrnu, nikoli izolovaně (rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 104/2022-45). Zároveň v této části kasační

stížnosti nepředestřela žádnou konkrétní argumentaci pro to, že závěr krajského soudu je chybný. Tyto námitky opakující žalobní argumentaci jsou pak ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné, neboť nereagují na odůvodnění napadeného rozsudku.

[58] Absence účetní závěrky společnosti Charyton v obchodním rejstříku není podle stěžovatelky rovněž neobvyklá, byť jde o nežádoucí jev. Není totiž zřejmé, jak by případné splnění této povinnosti mohlo ovlivnit její vědomí o podvodu.

[59] Krajský soud upozornil, že se jedná jen o podpůrnou okolnost, která však v souhrnu s jinými svědčí ve prospěch závěru o vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu (viz bod [57] tohoto rozsudku). Účetní závěrka může posloužit k ověření ekonomického stavu obchodního partnera. Nezveřejnění tedy neznamená pouze porušení zákonných povinností, ale také ztížení přístupu třetích osob k informacím relevantním pro navázání obchodní spolupráce. Stěžovatelka proto měla zpozornět, neboť se mohlo jednat o okolnost nasvědčující tomu, že Charyton není řádně fungujícím subjektem (viz také bod 69 napadeného rozsudku).

[60] Stěžovatelka svou kasační argumentaci obohatila oproti žalobě pouze o poznámku, že v prostředí České republiky nejde o okolnost neobvyklou ani natolik intenzivní, že by kvůli ní měla odmítnout provedení polních prací. Stěžovatelce lze přesvědčit v tom, že sama o sobě by tato okolnost natolik intenzivní nebyla, což netvrdil ani krajský soud. Pochybnosti mohla vzbudit ve spojení s dalšími nestandardními okolnostmi. Zároveň stěžovatelka mohla a měla zpozornět a pátrat po informacích k ověření ekonomického stavu společnosti Charyton a po tom, zda je tato společnost řádně fungujícím subjektem. Pro úplnost NSS dodává, že závěry rozsudků NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, a ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, na které stěžovatelka poukazuje, nelze s ohledem na odlišné skutkové okolnosti na nyní posuzovanou aplikovat. Daňový subjekt v rozsudku č. j. 5 Afs 252/2017-31 prověřoval svého dodavatele v registru plátců DPH, obchodním rejstříku (kde nezjistil žádné okolnosti vyvolávající pochybnosti o jeho důvěryhodnosti), o dodávkách zboží si pořizoval fotodokumentaci, ke všem fakturám si vyžádal od dodavatele certifikát od výrobce a čestné prohlášení o původu zboží a způsobu jeho přepravy, dále si vyžádal prohlášení pro produkty se statutem preferenčního původu, prohlášení, že se jedná o polotovary, a nikoliv o odpad, a prohlášení, že se nejedná o zboží kriminálního původu a nevázne na něm jiná zástava. NSS proto nemohl přisvědčit krajskému soudu, potažmo žalovanému, že tamní daňový subjekt vstupoval do obchodního vztahu bezhlavě a nezodpovědně, aniž by si prověřil svého dodavatele a původ zboží. V rozsudku č. j. 7 Afs 321/2018-80 pak daňové orgány vůbec neprokázaly existenci dodavatelsko-odběratelského řetězce ani to, jak většina identifikovaných neobvyklých okolností souvisela s transakcemi mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem. Zjištěná objektivní okolnost týkající se dodavatele, tedy nezaložení listin do Sbírký listin v obchodním rejstříku, pak neměla sama o sobě dostatečnou intenzitu pro udržitelnost závěru daňových orgánů. V případě nynější stěžovatelky však bylo zjištěných okolností více.

[61] Předchozí spolupráce se společností Janir ani její navázání podle stěžovatelky nevykazovaly podezřelé znaky. Stěžovatelka opakuje, že překročení zákonného limitu obrátu bylo zjištěno až o několik let později. S panem Mykhaylem měla stěžovatelka dobré

pokračování

zkušenosti, neboť v minulosti slíbené plnění spolehlivě zajistil. Stěžovatelce nelze ani vytýkat, že neověřila oprávnění pana Mykhayla za Janir jednat. Jednání za obchodní korporaci není omezeno na statutární orgány a společnost Janir takové oprávnění pana Mykhayla nikdy nezpochybnila.

[62] Okolnostmi týkajícími se spolupráce se společností Janir se krajský soud zabýval v bodech 64 až 66 napadeného rozsudku. Vysvětlil, proč si stěžovatelka mohla a měla všimnout překročení zákonného limitu, a zdůraznil, že pan Mykhaylo nedoložil své oprávnění jednat (viz body [46] až [48] tohoto rozsudku). Stěžovatelka v kasační stížnosti v této souvislosti nereaguje na odůvodnění krajského soudu a pouze opakuje žalobní argumentaci. Tyto námitky jsou proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné.

[63] Na odůvodnění napadeného rozsudku stěžovatelka v této části kasační stížnosti reaguje až námitkou, podle níž krajský soud přisvědčil závěru, že stěžovatelce nelze vytýkat, že po skončení spolupráce byla společnost Janir převedena na nekontaktní osobu. Navzdory tomu se však přiklonil k chybnému závěru správních orgánů o údajné účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Podle stěžovatelky bez této okolnosti není souhrn podezřelých okolností dostatečně intenzivní. NSS s tímto závěrem nesouhlasí. Jednalo se o okolnost pouze podpůrnou, a i bez ní závěr krajského soudu, potažmo správních orgánů, obstojí (viz souhrn objektivních okolností v bodech [93] a [95] tohoto rozsudku).

[64] Stěžovatelka rovněž zpochybňuje závěry týkající se nedostatečnosti smluvního zajištění. Tvrdí, že její postup nebyl nezákonný. Nebyla ani neobezřetná, neboť Charyton plnění zajistila. Tím pádem stěžovatelka správně vyhodnotila ochotu a možnosti smluvního partnera řádně plnit, a tak bylo smluvní zajištění adekvátní. Žalovaný přesvědčivě nevypořádal námitku, že není zřejmé, jakými standardy porovnává údajné nestandardní okolnosti.

[65] Uzavřenou smlouvu o poskytování prací a služeb ze dne 23. 1. 2017, resp. její následné nerespektování ze strany stěžovatelky, hodnotil krajský soud v bodech 74 a 75 napadeného rozsudku jako nedostačující ve spojení s vyplácením záloh (viz také bod [84] a [85] tohoto rozsudku). Postup stěžovatelky shledal v kontextu dalších okolností nedostatečně opatrným. Stěžovatelka se například zavázala uhradit cenu ve výši podle přílohy smlouvy při ukončení prací. Taková příloha nikdy nebyla vyhotovena a cena byla podle stěžovatelky stanovována na základě jednotlivých ústních smluv o dílo. Krajský soud sice přisvědčil stěžovatelce, že ústní forma smluv v oblasti sezónních prací v zemědělství se s ohledem na potřebnou flexibilitu nemusí jevit jako nestandardní, zdůraznil však, že cena plnění měla být stanovena přílohou, k čemuž nikdy nedošlo. To se i s ohledem na vysoké částky placené za provedené práce nestandardním jevit může. Žalovaný se tak podle krajského soudu vypořádal s námitkami týkajícími se běžné obchodní praxe. Vnímat je nutné i související okolnosti, například platby v hotovosti přebírané i osobami bez vztahu ke společnosti Charyton (viz také body [71] až [73] tohoto rozsudku).

[66] Stěžovatelka se i v této části kasační stížnosti ve značné míře omezila na pouhé opakování žalobní argumentace. Krajský soud vysvětlil, že stěžovatelčin postup se mu jeví nedostatečně opatrným v kontextu dalších okolností. Poukázal na nevyhotovení přílohy ke smlouvě, jak bylo sjednáno. Nijak přitom nečinil sporným, že stěžovatelčin postup

nebyl nezákonný. Stěžovatelka argumentací v bodech 212 až 217 kasační stížnosti na napadený rozsudek nereaguje, a ta je proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[67] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud sice uznal, že v oblasti sezónních prací v zemědělství se ústní smlouvy samy o sobě nemusí jevit nestandardními, avšak ve výsledném závěru o stěžovatelčině vědomé účasti na daňovém podvodu tento fakt nezohlednil. Tuto argumentaci neshledal NSS důvodnou. Připomíná, že neobvyklé okolnosti je nutné hodnotit v jejich souhrnu. Nedostatečnost smluvní dokumentace krajský soud posuzoval ve spojení s dalšími okolnostmi, které postačují pro závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodném řetězci na DPH (viz také body [93] až [95] tohoto rozsudku).

[68] Dodatečné doplňování předávacích protokolů je podle stěžovatelky s ohledem na specifický charakter sezónních prací na chmelu nevybočující z běžné obchodní praxe v daném odvětví. Vady protokolů nemohou být indicií o podvodu. Stěžovatelka vysvětlila okolnosti jejich vzniku a daňové orgány její argumentaci nikdy přesvědčivě nevyvrátily. Žalovaný nesprávně klade stěžovatelce za vinu přístup dodavatele ke kontrole prací a jeho argumentace je vnitřně rozporná.

[69] Krajský soud v bodě 77 svého rozsudku vysvětlil, že vyjádření stěžovatelky o vzniku protokolů nevyvrací závěr žalovaného, že byly vyhotoveny dodatečně, což podporuje závěr o snaze vzbudit dojem řádného fungování obchodních vztahů. Podezřelé se to jeví především s ohledem na nestandardní vliv stěžovatelky na cenu plnění. Fakticky ji totiž určovala podle své ručně psané evidence stěžovatelka, nikoli dodavatel. Řádně fungující subjekt by tak měl snahu zjistit, v jakém rozsahu byly práce provedeny, což dokládají mj. předávací protokoly. Z argumentace žalovaného zároveň nevyplývá, že by na základě vad protokolů zpochybňoval existenci plnění, pouze poukazoval na fiktivnost protokolů, nikoli plnění samotných. Co se týče ceny plnění, žalovaný nezpochybňoval způsob stanovení ceny díla, poukazoval pouze na bezmeznou důvěru společnosti Charyton vůči stěžovatelce. K argumentaci o tom, že dohoda o jednotkové ceně existovala a bylo na společnosti Charyton, aby částku (ne)uznala, poukázal krajský soud na rozpor se sjednanou smlouvou o poskytování prací a služeb, v jejíž příloze měla být cena stanovena, ale k čemuž nedošlo.

[70] Z uvedeného shrnutí je zjevné, že stěžovatelka ani v této části kasační stížnosti nepředestřela argumentaci reagující na odůvodnění krajského rozsudku. Pouze zopakovala, že plnění nebylo fiktivní a postup při vyplňování protokolů nevybočoval z běžné praxe. I v kasační stížnosti tvrdí, že argumentace žalovaného zpochybňující uskutečnění plnění je vnitřně rozporná, ačkoli jí krajský soud vysvětlil, že existenci plnění žalovaný nezpochybňoval. Jedná se tak o nepřijatelné kasační námitky ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[71] Správní orgány kladly stěžovatelce k tíži, že neověřovala vztah jednotlivých pracovníků ke společnosti Charyton. Podle kasační argumentace postupoval krajský soud nesprávně, pokud tuto okolnost sice za podezřelou neuznal, ale přesto se přiklonil k chybnému závěru o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Práce byly zajišťovány dodavatelsky smlouvou o dílo. Stěžovatelka neměla důvod ověřovat, zda je Charyton

pokračování

agenturou práce. Vytykat stěžovatelce neobežřetnost není namístě, neboť plnění bylo uskutečněno, jak bylo deklarováno. Pro nárok na odpočet DPH není přitom důležité vědět, jaké konkrétně osoby plnění realizovaly. Ve stejné době sice dodávala práce i Galerie B, avšak v nepoměrně menším objemu.

[72] Krajský soud přisvědčil stěžovateli v tom, že daňové orgány by neměly požadovat ověření totožnosti pracovníků reálně uskutečňujících plnění, resp. jejich právního vztahu ke společnosti Charyton. To ovšem za předpokladu, že příjemce plnění nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně dodavatele došlo k nesrovnalostem či daňovému úniku. V případě stěžovatelky však vyšlo najevo, že vyplácela zálohy jednotlivým pracovníkům, které měla Charyton dodat. V takovém případě je neověření totožnosti a „příslušnosti“ k Charyton nestandardní, neboť ve stejné době stěžovatelka odebírala shodné služby i od Galerie B. Nadto existovaly indicie odůvodňující podezření o daňovém úniku stěžovatelčina dodavatele (bod 73 napadeného rozsudku).

[73] Podle NSS není rozhodné, že Galerie B dodávala stěžovatelce nepoměrně menší množství prací. Ani tak nebylo vysvětleno, jak stěžovatelka věděla, zda pracovníci, kterým hotovost vyplácí, skutečně „patří“ k pracovníkům dodaným společností Charyton. NSS se ztotožňuje s krajským soudem, že za daných okolností je nestandardní, že si stěžovatelka totožnost pracovníků, resp. jejich právní vztah k Charytonu, neověřila. Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud tuto okolnost neshledal podezřelou (viz předchozí bod tohoto rozsudku). Nemůže tak být důvodná ani její argumentace, že krajský soud tuto skutečnost nedostatečně zohlednil při komplexním přezkumu úvahy o celkovém souhrnu podezřelých okolností.

[74] V bodě 75 napadeného rozsudku, na který poukazuje stěžovatelka, krajský soud pouze konstatoval, že si nemusela ověřovat, zda má Charyton oprávnění poskytovat agenturní zaměstnance, pokud na počátku daňového řízení předložila smlouvu o poskytování služeb, z níž neplyne, že by se o agenturní zaměstnání jednalo. Zároveň však poukázal na to, že stěžovatelka o společnosti Charyton nejprve hovořila jako o agentuře práce, a až později argumentovala ústními smlouvami o dílo. V této souvislosti se krajský soud pozastavil nad tím, proč stěžovatelka vyplácela určité částky přímo jednotlivým pracovníkům. Přitom k těmto transakcím nedoložila žádné doklady. Není proto důvodná argumentace, že by krajský soud dostatečně tuto skutečnost nezohlednil při v rámci úvahy o celkovém souhrnu podezřelých okolností (viz také body [93] až [95] tohoto rozsudku). Ve zbytku této části kasační stížnosti stěžovatelka pouze opakuje žalobní námitky a nereaguje na napadený rozsudek, jedná se proto o argumentaci nepřijímatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[75] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud se k námitkám týkajícím se daňových dokladů vyjádřil pouze obecně a s její argumentací se blíže nevypořádal. Poukazuje na body 150 až 153 žaloby, na něž podle ní krajský soud reagoval pouze tvrzením, že daňový doklad musí obsahovat náležitosti podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, což zejména k rozsahu prací nebylo splněno.

[76] NSS ověřil, že stěžovatelka v poukazovaných bodech žaloby namítla, že způsob vymezení plnění nevybočoval z běžné obchodní praxe. V daňovém řízení bylo prokázáno,

že se plnění uskutečnilo deklarovaným způsobem, a obecnost daňových dokladů je proto irelevantní a nemůže indikovat účast na podvodu na DPH. Stěžovatelka dodala, že v daňovém řízení vysvětlila, že podrobné smlouvy o dílo byly uzavírány ústně na místě podle potřeby, čemuž pak odpovídal daňový doklad. Napadené rozhodnutí označila za nepřezkoumatelné a nezákonné.

[77] Je pravdou, že v bodě 76 napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že daňový doklad ve vztahu k rozsahu prací nesplňoval náležitosti stanovené § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Nicméně stěžovatelka v žalobě činila sporným bod 94 napadeného rozhodnutí. Žalovaný v něm uvedl, že v dokladech je předmět plnění vymezen zcela obecně jako pomocné práce na chmelu, rozsah plnění ve všech případech chybí a je zde pouze formálně uvedeno číslo „1“ bez jakékoli další specifikace např. v podobě uvedení počtu hodin provádění prací ve spojení s počtem osob, zpracovanými kusy chmelu či velikostí plochy pozemků, na nichž byly práce prováděny. Nebyly vyhotoveny ani žádné přílohy faktur, v nichž by byl předmět a rozsah plnění blíže specifikován. Poukázal-li tedy krajský soud na § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, který jako jednu z nezbytných součástí daňového dokladu stanoví rozsah a předmět plnění, a současně rozsah nebyl nikde uveden, což stěžovatelka v žalobě nezpochybnila, nelze takové vypořádání krajskému soudu klást k tíži. Krajský soud v bodě 76 také vysvětlil, že se stěžovatelka nemůže dovolávat své běžné obchodní praxe ve vztahu k zákonem stanoveným náležitostem daňového dokladu. Dodal, že stěžovatelce nevytýká, že neprokázala uskutečnění plnění, ale že k obchodování se společností Charyton přistoupila ledabyle. NSS shledává reakci na stěžovatelčinu námitku dostatečnou a ztotožňuje se s ní. V bodech 238 a 239 kasační stížnosti stěžovatelka pouze opakuje výše zmíněnou žalobní argumentaci, která je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[78] Také ohledně ceny plnění stěžovatelka namítá, že krajský soud dospěl k chybnému závěru o její vědomé účasti na podvodném řetězci, ačkoli její argumentaci částečně přisvědčil. Opakuje, že způsob určování ceny nevybočoval z běžné obchodní praxe. Spolupráce byla založena na důvěře a obě strany se kdykoli mohly přesvědčit o skutečném stavu.

[79] Krajský soud konstatoval, že námitky ve vztahu k ceně plnění nejsou případné. Žalovaný nezpochybňoval způsob stanovení ceny díla, upozornil však na bezmeznou důvěru společnosti Charyton vůči stěžovatelce (viz také argumentace k předávacím protokolům, bod [69] tohoto rozsudku). K tvrzení, že dohoda o jednotkové ceně existovala a bylo na společnosti Charyton, aby danou částku (ne)uznala, poukázal žalovaný podle krajského soudu na rozpor se smlouvou, v jejíž příloze měla být cena stanovena (bod 77 napadeného rozsudku).

[80] Na toto odůvodnění krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nereaguje, rozpor se smlouvou nevysvětluje a pouze opakuje výše zmíněnou žalobní argumentaci. Také v této části je proto kasační stížnost podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Ohledně závěru o stěžovatelčině vědomé účasti na daňovém podvodu odkazuje NSS na body [93] až [95] tohoto rozsudku).

pokračování

[81] Stěžovatelka nesouhlasí také s odůvodněním závěru o souladu plnění od společnosti Charyton s právními předpisy. Krajský soud sice neuznal okolnost jako podezřelou, ale chybně se přiklonil k závěru o stěžovatelčině účasti na daňovém podvodu.

[82] Je pravdou, že krajský soud přisvědčil stěžovateli, že nemusela ověřovat, zda má Charyton oprávnění k agenturnímu zaměstnání (viz také bod [74] tohoto rozsudku). Ohledně vypořádání závěru o stěžovatelčině vědomé účasti na daňovém podvodu NSS opět odkazuje na body [93] až [95] tohoto rozsudku. Ve zbytku této části kasační stížnosti stěžovatelka pouze opakuje žalobní námitky, že práce byly reálně provedeny, a vysvětluje, proč hovořila o agenturním zaměstnávání (ačkoli tomuto krajský soud přisvědčil). Nereaguje tak na napadený rozsudek, proto se opět jedná o nepřipustnou argumentaci ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[83] Částečné hotovostní platby jsou podle stěžovatelky součástí běžné praxe. Veškeré hotovostní platby probíhaly z pověření pana Mykhayla a nebylo nic podezřelého na tom, že je přijímají i jiné osoby. U zahraničních pracovníků je běžné, že nemají bankovní účet. Vyplácení části sjednané ceny přímo fyzickým osobám dokazuje, že stěžovatelka nemohla vědět nic o dalších člencích řetězce. Částky vyplacené z pověření dodavatele přímo fyzickým osobám nebyly odečítány jako záloha, ale byla k nim vystavena faktura a doklad o její úhradě v hotovosti. Žalovaný uznal, že i kdyby stěžovatelka realizovala výhradně bezhotovostní platby, nestačilo by to v jejím případě jako prevence podvodu na DPH. S touto argumentací se podle stěžovatelky krajský soud nevypořádal.

[84] Platby v hotovosti v řádu statisíců korun, případně jejich neodůvodněné střídání s bezhotovostními platbami ve velmi krátkých intervalech krajský soud ve shodě s žalovaným rovněž označil za objektivní okolnost (bod 78 napadeného rozsudku). Platby byly vypláceny nejen jednateli společnosti Charyton, ale také osobám bez prokázaného právního vztahu k této společnosti (viz také body [71] a [73] tohoto rozsudku). Jestliže stěžovatelka nespárovala nic podezřelého na tom, že dané platby přijímaly i jiné osoby, připustila tím, že není možné jednoznačně identifikovat konečnou osobu, u níž peněžní prostředky skončily. Lze tak přisvědčit závěru žalovaného, že není možné ověřit skutečný průběh plateb a jejich výši, byť je společnost Charyton nečinila spornými.

[85] K námitce, že zahraniční pracovníci často nemají bankovní účet, odkázal krajský soud na výpověď zástupce společnosti Charyton L. Č. ze dne 15. 4. 2019, podle níž se subdodavatelům proplácely faktury. Charyton deklarovala dodání pracovníků stěžovateli od subdodavatele. Pak neměla důvod k tomu, aby je přímo vyplácela, ale lze soudit, že celkovou částku platila svým dodavatelům. Odpadl by tak stěžovatelkou tvrzený důvod pro bezhotovostní platby. Krajský soud nezpochybňoval, že stěžovatelka nemusela vědět, že dodavatelem byla Snižka, nicméně smluvní partnerem byla společnost Charyton, které stěžovatelka mohla veškeré faktury proplácet převodem na účet, tedy způsobem, který by nevyvolával pochybnosti popsané žalovaným. Stěžovatelka neměla důvod činit platby v hotovosti; nebyla to ona, kdo byl povinen vyplácet odměnu jednotlivým pracovníkům. Pokud na tento způsob přistoupila, přispěla k vytvoření pochybností, navíc když si neověřila, komu peníze vyplácí. Argumentace žalovaného ohledně vyplácených záloh není ani vnitřně rozporná, neboť tím nezpochybňuje uskutečnění zdanitelných

plnění. Žalovaný tím poukazoval na nekonzistentní tvrzení stěžovatelky a jejích zaměstnanců v daňovém řízení ve vztahu ke společnosti Charyton.

[86] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nevyvrací její námitky, podle nichž nevěděla o subdodavateli. Krajský soud však nezpochybňoval, že stěžovatelka nemusela vědět, že dodavatelem byla Snižka, ale poukazoval na to, že smluvním partnerem byla společnost Charyton a jí stěžovatelka mohla hradit převodem na účet. Dále není pravdou, že se krajský soud nevypořádal s poznámkou žalovaného o realizaci výhradně bezhotovostních plateb. Ztotožnil se s ním, že napadené rozhodnutí obstálo i bez zjištění této objektivní okolnosti, a to pro množství a sílu okolností ostatních. To, zda zahraniční pracovníci mohou mít bankovní účty, není podstatné. Krajský soud poukazoval na to, že stěžovatelka neměla důvod jim cokoli v hotovosti vyplácet.

[87] Ve zbytku jsou námitky v této části kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné. Stěžovatelka pouze opakuje žalobní argumentaci, že částečné hotovostní platby jsou běžné, že hotovost je pro zahraniční pracovníky likvidní, že není nic podezřelého na přijímání plateb jinými osobami a že argumentace žalovaného je vnitřně rozporná, a nereaguje tak na odůvodnění napadeného rozsudku.

[88] Stěžovatelka dále činí spornými okolnosti výběru dodavatele. Tvrdí, že jí nelze vytýkat, že nezkoušela hledat jiného dodavatele či zajistit pracovníky sama. Podstatné je, že pan Mykhaýlo práce dodal. Jeho role byla s ohledem na jazykovou bariéru nezastupitelná. Charyton nebyla novým obchodním partnerem, stěžovatelka poukazovala na personální propojení s dlouhodobě působící společností Vasyan. Závěr, že není nic podezřelého na tom, když je obchodní spolupráce domluvena v sídle odběratele, nepromítl krajský soud do úvahy o souhrnu všech podezřelých okolností.

[89] Poznámku žalovaného, že se stěžovatelka nepokusila oslovit další podnikatelské subjekty, je podle krajského soudu nutné vnímat v kontextu všech výše uvedených objektivních okolností (bod 80 napadeného rozsudku). Ty ve stěžovatelce mohly vzbudit podezření, zda je Charyton vhodným obchodním partnerem k dodání plnění v řádu milionů korun. Dále krajský soud odkázal na své dřívější vypořádání námitek ohledně osoby pana Mykhaýla a společnosti Vasyan. S tímto posouzením kasační soud souhlasí a k nesprávnosti závěru krajského soudu o souhrnu všech podezřelých okolností opět odkazuje na body [93] až [95] tohoto rozsudku.

[90] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že by v průběhu daňového řízení jednala nestandardně, jak jí vyčítají správní orgány a krajský soud. Nelze jí klást k tíži, že vycházela vstříc požadavkům daňového orgánu, a její jednání nelze považovat za indicii vypovídající o účasti na daňovém podvodu.

[91] Podle krajského soudu však byly výtky žalovaného týkající se jednání stěžovatelky v průběhu daňového řízení relevantní (bod 81 napadeného rozsudku). I při uznání uskutečnění zdanitelného plnění mohl žalovaný poukázat na fiktivní předávací protokoly, neboť uskutečnění plnění bylo prokázáno jinými důkazními prostředky. Krajský soud odkázal na bod 95 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zabýval nekonzistentními tvrzeními stěžovatelky v rámci daňového řízení. Stěžovatelka se v kasační stížnosti omezila

pokračování

na zcela obecnou argumentaci, kterou nezpochybnila konkrétní závěry krajského soudu ani závěry žalovaného, na něž krajský soud odkázal. Zopakovala pouze své obecné žalobní tvrzení, že vycházela vstříc daňovým orgánům. Tato část kasační argumentace je tedy opět nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[92] Celou touto částí kasační stížnosti se prolíná argument, že krajský soud sice některým námitkám přisvědčil, ale v závěru stejně přitakal žalovanému, že si stěžovatelka musela být vědoma své účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka rovněž zpochybňuje intenzitu zjištěných podezřelých okolností.

[93] Stěžovatelka podle krajského soudu pomíjela především okolnosti vzbuzující pochybnosti o jejím bezprostředním dodavateli, společnosti Charyton. Ta byla společností bez delší obchodní historie, měla virtuální sídlo, nijak neprezentovala svou faktickou činnost navenek (ať už v obchodním či živnostenském rejstříku či na webových stránkách) a jejím jednatelkou a společnicí byla osoba, k níž měla žalobkyně vzhledem k předchozím obchodním aktivitám přistupovat obezřetněji (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60, body 89 až 92). Tyto okolnosti mohly v žalobkyni vzbudit podezření, že se jedná pouze o „formální subjekt“ umožňující podvodné transakce. I přesto stěžovatelka s touto společností začala obchodovat a uskutečňovat zdanitelná plnění v hodnotě několika milionů korun. K samotné spolupráci ale přistoupila nedbale a bez náležité opatrnosti, o čemž svědčí nejen nedostatečné smluvní zajištění transakcí, ale i platby v hotovosti v řádech statisíců, které v některých případech přijímaly i osoby bez prokazatelného právního vztahu ke společnosti Charyton.

[94] Skutečností, které krajský soud na rozdíl od žalovaného nevyhodnotil jako podezřelé, podle NSS není tolik, aby zpochybnil celý závěr, jak tvrdí stěžovatelka. V některých částech kasační stížnosti stěžovatelka účelově vyjímá z kontextu části napadeného rozsudku. Například v bodě 151 kasační stížnosti cituje stěžovatelka závěr krajského soudu, že *„daňové orgány nemohou na jednu stranu tvrdit, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, a na druhou stranu objektivními okolnostmi zpochybňovat uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem“*, ovšem již necituje následující větu, kde krajský soud uvádí, že v projednávané věci má za to, že se žalovaný takového pochybení nedopustil. Obdobně je tomu např. i v bodě 152 kasační stížnosti, kde podle stěžovatelky krajský soud uvedl, že by daňové orgány neměly požadovat ověření totožnosti pracovníků. Ve skutečnosti však podle krajského soudu za situace, kdy stěžovatelka vyplácí zálohy v hotovosti, je nestandardní si tuto skutečnost neověřit. Tuto část rozsudku ovšem stěžovatelka již nezmiňuje. Krajský soud se s žalovaným neztotožnil v závěru, že je podezřelé, že je pan Mykhaylo cizinec, že po ukončení spolupráce společností Janir se stěžovatelkou došlo k personální obměně a že si stěžovatelka nemusela ověřovat oprávnění k poskytování agenturního zaměstnání s ohledem na předloženou smlouvu. U některých okolností uznal, že samy o sobě o vědomosti stěžovatelky nesvědčí, nicméně v souhrnu tvoří jasný a ucelený řetězec důkazů. Takové posouzení je podle NSS v souladu s judikaturou. Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že celá řada výhrad daňových orgánů byla nedůvodná a jejich závěry nemohou po přezkumu krajského soudu obstát.

[95] NSS souhlasí s krajským soudem, že pro závěr o účasti daňového subjektu v podvodném řetězci postačují i takové indicie, které, ač jednotlivě samy o sobě

nestandardnost plnění nedokládají, ve svém souhrnu v tomto směru tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, bod 48). NSS připomíná, že pro zapojení do podvodu postačí, pokud daňový subjekt svými nestandardními kroky jeho vznik umožní. Z tohoto principu vycházel žalovaný i v případě stěžovatelky, která se v důsledku své neobežřetnosti, které se však mohla vyvarovat, zapojila do podvodného řetězce. NSS souhlasí s krajským soudem, že shledané indicie jsou dostatečné intenzity.

III. E Přijetí preventivních opatření k zamezení účasti na podvodu

[96] Dospěje-li správce daně k závěru, že k daňovému podvodu došlo a daňový subjekt si své účasti na něm mohl a měl být vědom, je třeba zkoumat, zda přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil. V tomto posledním kroku algoritmu se daňový subjekt může vyvinut z jednání zapovězeného právem. Preventivní opatření tedy neprokazuje správce daně (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 42).

[97] Krajský soud potvrdil závěr žalovaného o zaviněné účasti stěžovatelky v obchodním řetězci zasaženém podvodem na DPH. V bodech 87 až 93 rozsudku se zabýval její argumentací ohledně přijetí opatření k zabránění účasti na něm. Vysvětlil, že ačkoli existovaly indicie, na jejichž základě se měla stěžovatelka chovat zvýšeně obezřetně, stěžovatelka se neujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku (rozsudek SDEU ze dne 1. 12. 2022 ve věci C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*, a v něm odkazovaná judikatura).

[98] Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že ani zvýšenou obezřetností nemohla zjistit a ovlivnit, jak bude probíhat deklarace plnění a účtování mezi společnostmi Charyton a Snižka.

[99] Stěžovatelka i v této části kasační stížnosti z velké části opakuje žalobní argumentaci a nereaguje na odůvodnění napadeného rozsudku. Znovu namítá, že nahlédnutí do obchodního rejstříku a ověření jednatelského oprávnění pana Mykhaylo bylo adekvátním opatřením. Krajský soud vysvětlil, proč tato opatření nepovažuje za dostatečná, na jeho vysvětlení však stěžovatelka nereaguje. Jedná se proto o námitky nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[100] S napadeným rozsudkem stěžovatelka polemizuje pouze v bodě 273 kasační stížnosti. Namítá, že není zřejmé, jak by preventivním rozkrýváním subdodavatelských vztahů společnosti Charyton mohla předejít podvodu. Ze své pozice nemohla zjistit skryté záměry dodavatele ani ovlivnit, jak v budoucnu budou účtována a deklarována údajně fiktivní vzájemná plnění mezi společnostmi Charyton a Snižka. Krajským soudem požadovaná vyšší obezřetnost či preciznější dokumentace transakce ze strany stěžovatelky by na věci nic nezměnila.

[101] NSS souhlasí se stěžovatelkou v tom, že by sice svou zvýšenou obezřetností nemohla ovlivnit průběh transakcí mezi společnostmi Charyton a Snižka, mohla však ovlivnit svou účast na podvodném jednání (viz bod [17] tohoto rozsudku). Krajský soud

pokračování

správně poukázal na to, že preventivní opatření slouží k minimalizaci rizika vzniku podvodu na dani.

[102] Pro úplnost NSS dodává, že argumentace týkající se toho, že není vyloučeno, že Charyton daň uhradí, a že nebylo prokázáno, že došlo k úmyslnému sjednání daňové výhody, byla vyřešena již v bodě [27] tohoto rozsudku.

III. F Nárok na odpočet DPH z deklarovaných zdanitelných plnění

[103] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

[104] Tyto formální podmínky přiznání nároku na odpočet je třeba vykládat v souladu s judikaturou NSS (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103) tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.*“ Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Důkazní břemeno nese daňový subjekt, avšak předtím musí správce daně unést své důkazní břemeno ohledně toho, že o souladu dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61).

[105] Správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společnosti Galerie B, M. D., Z. B. a společností Plzeňská chladiřenská a HP Tronic, a to z důvodu neprokázání souladu stavu deklarovaného v daňovém dokladu se skutečností v případě plnění od dodavatelky Galerie B a z důvodu neprokázání použití deklarovaných plnění v rámci ekonomické činnosti u zbylých dodavatelů.

[106] Část stěžovatelčiny argumentace týkající se plnění od dodavatelky Galerie B však kopíruje žalobní námitky a nereaguje na napadený rozsudek. Konkrétně jde o námitky, že stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, když předložila formálně bezvadné doklady, že k výzvám správce daně předložila smlouvu o poskytování prací a služeb a doplnila řadu dalších podrobností a také že důkazy byly selektivně hodnoceny v její neprospěch a byly nesprávně označeny za formální. Dále se jedná o námitku nesprávného hodnocení důkazu (bankovního výpisu o provedené platbě Galerii B), nepřipustného přenášení daňové povinnosti z důvodu nekontaktnosti Galerie B a poukaz na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a navazující judikaturu NSS.

[107] Krajský soud se těmito námitkami zabýval v bodech 102 až 130 napadeného rozsudku. Poukázal na to, že žalovaný nečinil sporným předložením dokladu. Správce daně však založil své pochybnosti o jeho průkaznosti na neurčitě vymezeném předmětu plnění, z něž nebylo možné identifikovat, jaké konkrétní práce, kde a kým byly provedeny. O konkrétním obsahu plnění nesvědčil ani předmět podnikání Galerie B v obchodním rejstříku, neboť s deklarovaným plněním nesouvisel. Zákon nestojí pouze na formálním vykazání zdanitelného plnění, nýbrž na souladu stavu formálního s faktickým.

[108] K námitce selektivního hodnocení důkazů v neprospěch stěžovatelky krajský soud uvedl, že ve správním soudnictví je obsah rozhodnutí předurčen obsahem žaloby a soud není oprávněn domýšlet argumentaci za žalobce. Stěžovatelka v žalobě podle krajského soudu zůstala u poměrně obecného tvrzení, že důkazy byly hodnoceny nesprávně, avšak nečinila spornými konkrétní závěry žalovaného ani nevysvětlila rozpory, které žalovaný mezi provedenými důkazy identifikoval. Zároveň krajský soud ověřil, že závěry žalovaného mají oporu ve správním spise.

[109] Ohledně předložené smlouvy o poskytování prací a služeb se společností Galerie B krajský soud zdůraznil, že se obsahově jednalo spíše o smlouvu rámcovou a zněním odpovídala smlouvě uzavřené se společností Charyton. Ačkoli měla spolupráce začít bezprostředně po jejím uzavření, ze smlouvy neplyne charakter, rozsah, místo, termín ani cena prací. Vzhledem k obecnému obsahu smlouvy a její struktuře byly pochybnosti umocněny uvedeným počtem pracovníků. Souhlasné prohlášení stěžovatelky a její dodavatelky bylo vyhotoveno dodatečně, chyběla v něm identifikace osoby, která je měla za dodavatelku podepsat, a za stěžovatelku bylo podepsáno osobou, která podle tvrzení v daňovém řízení neměla evidenci provedené práce provádět. Výslech jednatele dodavatelky nekořespondoval s dalšími důkazními prostředky a na některé konkrétní dotazy týkající se spolupráce se stěžovatelkou nedokázal jednatel odpovědět. S ohledem na zjištěné rozpory nedokázal bankovní výpis o úhradě Galerii B pochybnosti správce daně rozptýlit. Prokazuje toliko finanční tok, nikoli uskutečnění zdanitelného plnění. Výslech stěžovatelčina zaměstnance pana J. vyhodnotil žalovaný tak, že nedisponoval žádnými konkrétními informacemi ke spolupráci s Galerií B, přestřel pouze popis obvyklé spolupráce. Nadto byla jeho výpověď vnitřně rozporná. Krajský soud uzavřel, že žalovaný dostatečným způsobem odůvodnil, proč provedené důkazy jednotlivě ani ve svém souhrnu neprokazují, že deklarované zdanitelné plnění bylo stěžovatelkou přijato deklarovaným způsobem, v deklarovaném rozsahu a od společnosti Galerie B.

[110] Krajský soud poukázal na to, že jednotlivá zjištění stěžovatelka nečiní spornými. Zároveň odmítl její tvrzení, že by jí byla kladena k tíži nedostatečná součinnost Galerie B. Vysvětlil, že to z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Žalovaný tuto okolnost vzal v potaz jen jako jednu ze skutečností umocňujících jeho pochybnosti. Rozhodnutí je založeno na nedostatečnosti stěžovatelkou předložených důkazních prostředků. K poukazu na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* krajský soud uvedl, že toto rozhodnutí nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních a správních rozhodnutí, která mu předcházela. Tento postup je namístě zpravidla tehdy, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, což není posuzovaný případ, neboť stěžovatelka po celou dobu tvrdí, že plnění dodala Galerie B.

pokračování

[111] Na tuto argumentaci krajského soudu stěžovatelka námitkami uvedenými v bodě [106] tohoto rozsudku v kasační stížnosti nereagovala, poukazované rozpory mezi jednotlivými důkazy nevysvětlila a pouze tvrdila, že krajský soud chybně akceptoval postupy a závěry daňových orgánů. Její námitky jsou proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s nepřijatelné.

[112] Stěžovatelka činí sporným také posouzení krajského soudu týkající se uplatnění nároku na odpočet DPH ve vztahu ke koupi a montáži minipivovaru, tedy ke zbylým deklarovaným zdanitelným plněním. I zde je část její argumentace pouhým zopakováním žalobních tvrzení bez reakce na vypořádání krajského soudu. Konkrétně se jedná o námitky unesení důkazního břemene, vyvrácení pochybností správce daně tak, že stěžovatelka v daňovém řízení specifikovala umístění minipivovaru i to, že ho pořídila pro účely testování chmele, dále také námitky, že si nechala do obchodního rejstříku zapsat předmět podnikání „pivovarnictví a sladovnictví“, že reálné testování chmele nebylo třeba dokládat a že požadavky daňových orgánů byly v tomto směru zcela nepřiměřené.

[113] Krajský soud se těmito námitkami zabýval v bodech 131 až 142 napadeného rozsudku. Zdůraznil, že ekonomickou činností ve smyslu zákona o DPH se rozumí zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Skutečné použití pořízeného plnění pro ekonomickou činnost je třeba posoudit na základě objektivních okolností. Stěžovatelka předložila daňové doklady a evidenci pro účely DPH k přijatým zdanitelným plněním. Správci daně však vznikly pochybnosti založené na skutečnosti, že stěžovatelka po pořízení a uvedení minipivovaru do provozu nevykázala žádná uskutečněná zdanitelná plnění v podobě prodeje piva, čemuž nenasvědčoval ani předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku. Fyzická existence minipivovaru byla ověřena, nicméně správce daně setrval na svém závěru o nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. S vyloučením nároku na odpočet DPH s tím souvisejícím stěžovatelka při ústním jednání dne 22. 11. 2018 souhlasila, následně však správci daně avizovala doplnění předmětu podnikání o „pivovarnictví a sladovnictví“. Tvrdila, že zákazníci si logicky mohou chtít ověřit kvalitu chmele a pořízení minipivovaru za účelem výroby piva by nedávalo ekonomický smysl.

[114] Krajský soud poukázal na závěry žalovaného, že stěžovatelka nedoložila pro svá tvrzení o testování různých druhů chmele žádné další důkazní prostředky. Navíc podle článku ze dne 5. 3. 2018 na internetových stránkách společníka stěžovatelky, společnosti TOP HOP spol. s r. o., měla být výroba z minipivovaru v areálu stěžovatelky využívána pouze pro potřeby testování a výzkumu právě této společnosti. Krajský soud proto přisvědčil daňovým orgánům, že stěžovatelka sice prokázala přijetí daných plnění, nikoli však přímou a bezprostřední vazbu mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu. Navíc předešlela pouze obecná či zjevně nevěrohodná tvrzení.

[115] Podle krajského soudu nebylo možno přisvědčit ani argumentaci, že nebylo potřeba dokládat reálné testování chmele, neboť jeho funkce a souvislost s ekonomickou činností stěžovatelky byla zjevná. Přijetí takové argumentace by totiž vedlo k závěru, že je nutné přiznat nárok na odpočet z jakýchkoli pořízených plnění, která daňový subjekt ke své činnosti obvykle potřebuje, na základě zcela obecného tvrzení. Takový přístup by však byl

v rozporu se zásadou neutrality daně. Stěžovatelka neuvedla či nedoložila jediný případ tvrzeného testování chmele pro potřeby svých zákazníků. Neprokázala ani, že by výroba piva v předmětném minipivovaru měla přímou a bezprostřední vazbu na její ekonomickou činnost, případně že by náklady na pořízení minipivovaru byly součástí jejích obecných výdajů a že jako takové by tyto výdaje byly součástí její hospodářské činnosti a prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Naopak tvrdila, že minipivovar je nekomerční. Nově zapsaný předmět podnikání v obchodním rejstříku nedokládá, jakou ekonomickou činnost stěžovatelka fakticky uskutečňuje, a především zda v rámci ní používá konkrétní zdanitelná plnění. Stěžovatelka nepředložila žádný relevantní důkazní prostředek pro podporu svých tvrzení o užívání minipivovaru v rámci svých ekonomických činností. Není tak namístě její poznámka o přemrštěných požadavcích daňových orgánů. Se zjištěními žalovaného ohledně článku na webových stránkách jejího společníka v žalobě nepolemizovala.

[116] Na tuto argumentaci krajského soudu stěžovatelka námitkami uvedenými v bodě [112] tohoto rozsudku v kasační stížnosti nereagovala, a proto jsou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné.

[117] Na odůvodnění napadeného rozsudku stěžovatelka reaguje až v bodech 302 a 303 kasační stížnosti. Krajský soud mimo výše uvedenou argumentaci označil tvrzení stěžovatelky za nevěrohodná, neboť stěžovatelka nechala vystavět celý pivovar za účelem ověření kvality chmele, ač mohla využít například krátkodobého pronájmu u již existujícího pivovaru. Navíc je podle krajského soudu notorietou, že pivo se vaří z ječmene, nikoli z chmele, který se používá pouze jako ochucovadlo. Stěžovatelka tak podle krajského soudu ukázala zásadní neznalost pivovarnictví. Naopak stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud chybně srovnává minipivovar s klasickým pivovarem. Minipivovar je svým rozsahem podstatně menší a běžně se používá k testování kvality chmele; odkázala na vyjádření k provozu minipivovaru ze dne 2. 6. 2020.

[118] NSS neshledal stěžovatelčinu argumentaci důvodnou. Krajský soud uvedl tyto argumenty pouze na podporu svých závěrů. Není ani třeba hodnotit správnost či nesprávnost závěru krajského soudu, že je notorietou, že pivo se vaří z ječmene, nikoli z chmele, který se používá pouze jako ochucovadlo. Stěžejní pro neuznání nároku na odpočet DPH ve vztahu ke koupi a montáži minipivovaru totiž bylo, že stěžovatelka nedoložila jeho využívání k ekonomické činnosti. Podstatné není, zda se běžně minipivovary užívají k testování kvality chmele či nikoli, nýbrž to, že stěžovatelka toto jeho případné využívání nedoložila. Lze zdůraznit, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud správce daně zpochybnil stěžovatelkou doložené dokumenty, bylo na ní, aby svá tvrzení prokázala jiným způsobem (viz také bod [104] tohoto rozsudku). Zároveň by přistoupení na stěžovatelčinu argumentaci znamenalo, že je při uplatňování nároku na odpočet DPH dostačující, že se jedná o zdanitelné plnění, které by daňový subjekt mohl při své ekonomické činnosti využít, aniž by jakýmkoliv způsobem doložil, že tak skutečně činí.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[119] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[120] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. prosince 2024

Eva Šonková
předsedkyně

senátu