



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **PAULINE, s.r.o.**, se sídlem Západní 258/37, Praha 6, zast. Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem, se sídlem Nádražní 58/110, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2021, č. j. 5432/21/5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalobkyně proti výroku II. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2023, č. j. 11 Af 23/2021-120,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2021, č. j. 5432/21/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání proti šesti dodatečným platebním výměrům, jimiž Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec až prosinec 2014 a zároveň jí uložil uhradit odpovídající penále. Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že částečně snížil doměřenou daň i penále, ve zbytku rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Vzhledem k dalšímu procesnímu vývoji (viz níže) jsou z hlediska rozhodnutí Nejvyššího správního soudu významné pouze důvody, z nichž byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2014. V tomto zdaňovacím období orgány finanční správy odepřely žalobkyni nárok na odpočet daně z důvodu její účasti na daňovém podvodu. Žalovaný identifikoval daňový podvod ve dvou obchodních řetězcích, v nichž bylo přeprodáváno chlazené a mražené kuřecí maso. Dodavateli žalobkyně byly společnosti OBCHOD.CZ s. r. o. (dále jen „Obchod“) a Celtic Sun s. r. o. (dále jen „Celtic“), kterým zboží dodávaly subjekty z Polské republiky. Žalobkyně zboží následně dodávala svým odběratelům ve Slovenské republice. Žalovaný se ve svém rozhodnutí věnoval skutečnostem, kterými podložil svůj závěr ohledně zatížení uvedených obchodních řetězců daňovým podvodem a z nichž dovodil, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět, že se obchodními transakcemi zapojí do daňových podvodů. Oba dodavatelé žalobkyně byli tzv. *missing tradery*, tedy subjekty, které v obchodním řetězci z podvodných pohybů neodvedly daň. Oba se rovněž staly pro správce daně nekontaktními.

[3] Společnost Celtic neprováděla žádnou propagaci své činnosti, neměla provozovnu, její sídlo bylo virtuální, jednatel společnosti byl neznámého pobytu a na adrese jeho pobytu uvedené v obchodním rejstříku se nacházela pouze zchátralá ruina. Společnost vznikla téhož roku, kdy začala obchodovat s žalobkyní, a neměla v daném oboru podnikání žádné zkušenosti. Žalobkyně s ní začala jednat na doporučení pana K., který disponoval s účty společnosti Celtic, aniž by měl oprávnění za ni jednat či o společnosti věděl jakékoli konkrétní informace. Společnost nezveřejňovala účetní závěrky a na daňových dokladech uváděla polský bankovní účet namísto tuzemského, který měla nahlášený u správce daně. Žalobkyně při obchodování se společností Celtic měla údajně jednat s paní P., která je však dlouhodobě nekontaktní a povědomí o jejím aktuálním místě pobytu nemají ani její rodinní příslušníci. Obchody s žalobkyní proběhly bez písemné smluvní dokumentace, přičemž k přeprodeji zboží mezi všemi články obchodního řetězce došlo během jednoho dne. Skladová evidence byla vedena pouze formálně. Dodávky zboží nebyly pojištěny, ani mezi smluvními stranami neexistovalo ujednání o případných nárocích z vadného plnění.

[4] Společnost Obchod rovněž nezveřejňovala své účetní závěrky (naposledy za rok 2012), nepropagovala svoji činnosti, neměla zaměstnance ani provozovnu. Jelikož dříve podnikala na trhu s textilem, neměla zkušenosti s obchodováním na trhu s masem. Sídlo měla jen virtuální, kde navíc ještě před zahájením obchodování vypověděla nájem. Žalobkyně při obchodování s ní nejednala s jejím jednatelem, ale s osobou, která neměla k jednání za společnost oprávnění. Společnost navíc často měnila společníky a jednatele, přičemž v rozhodném období byl jednatelem pan Juhás s bydlištěm na ubytovně v Mostě, který o jejím chodu nic nevěděl, a za to, že se stal jednatelem společnosti, dostal zapláceno. Průběh obchodování byl obdobný jako u obchodování mezi žalobkyní a společností Celtic.

[5] Městský soud nejprve rozsudkem ze dne 11. 1. 2023, č. j. 11 Af 32/2021-85, zrušil napadené rozhodnutí v celém rozsahu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že DPH byla za všechna zdaňovací období, k nimž se napadené rozhodnutí vztahuje, doměřena až poté, co uplynula lhůta pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud ovšem tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 25. 7. 2023, č. j. 4 Afs 48/2023-40, a věc vrátil zpět městskému soudu k dalšímu řízení. Přitom jej zavázal právním názorem, že daň za

pokračování

zdaňovací období červenec 2014 byla pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[6] Městský soud v záhlaví označeným rozsudkem rozhodl o žalobě znovu, přičemž výrokem I. zrušil část napadeného rozhodnutí, která se týká zdaňovacích období srpen až prosinec 2014, a v tomto rozsahu vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že daň za tato zdaňovací období byla doměřena až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[7] Výrokem II. městský soud ve zbytku (tj. v rozsahu té části napadeného rozhodnutí, která se týká dodatečného platebního výměru za zdaňovací období červenec 2014) žalobu zamítl. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu shledal, že daň za toto zdaňovací období byla pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Dále se městský soud věnoval ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období posouzení existence daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm. Popsal nestandardní okolnosti obchodních řetězců a obchodní spolupráce mezi žalobkyní a jejími dodavateli (viz body [3] a [4] výše) a konstatoval, že s ohledem na tyto okolnosti byly dotčené řetězce zasaženy podvodem na DPH, přičemž žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět, že se obchodními transakcemi podílí na daňovém podvodu. Městský soud zdůraznil, že žalobkyně samotnou existenci nestandardních okolností nezpochybnila, výtky směřovala jen proti jejich hodnocení. Naznal, že samostatně tyto okolnosti skutečně dostatečnou vypovídací hodnotu nemají, ve svém souhrnu však svědčí o tom, že fungování obchodních řetězců nemělo běžný obchodní účel, ale účel podvodný. I samostatně však již byly tyto okolnosti judikaturou NSS označeny za nestandardní. Městský soud dále uvedl, že žalobkyně nepřijala preventivní opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu zabránila. Na daném trhu byla etablovanou společností, která dlouhodobě spolupracovala s jinými zavedenými společnostmi, načež v roce 2014 začala obchodovat s nováčky na trhu na základě doporučení od osob, které nebyly oprávněny za tyto subjekty jednat. Zdůraznil přitom charakter spolupráce s oběma dodavateli, například absenci písemných smluv a úhradu ceny buď v hotovosti, nebo na zahraniční účet nezveřejněný v registru plátců DPH.

[8] Městský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám zpochybňujícím procesní postup žalovaného. Není povinností správce daně zařadit do daňového spisu veškeré listiny ze spisu trestního, ale pouze ty, které se týkají práv a povinností daňového subjektu. Z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by vycházel z jiných dokumentů než těch, které jsou zařazeny v daňovém spisu, přičemž některé listiny získané z trestního spisu použil i ve prospěch žalobkyně. Žalobkyně navíc neuvedla konkrétní dokumenty, které měly v daňovém spise chybět. Není pravdou, že by podezřelý z trestného činu neměl možnost nahlížet do trestního spisu. Žalobkyně do něj měla možnost nahlížet se souhlasem policejního orgánu nebo státního zástupce, netvrdila však, že by o realizaci tohoto práva tyto orgány vůbec žádala. Zásada rovnosti zbraní tedy nebyla porušena. Městský soud taktéž naznal, že žalovaný při svém rozhodování nevycházel v nepřípustné míře z novot. Jelikož neprováděl dokazování, neměl logicky ani povinnost žalobkyni seznamovat s novými zjištěními. Městský soud se s žalobkyní ztotožnil v tom, že žalovaný ve svém rozhodnutí pracoval s informací, že oba dodavatelé vykazovali nedoplatky na dani, přičemž tato informace nebyla obsahem zprávy o daňové kontrole. Dále se s žalobkyní ztotožnil i v tom, že

společnost Obchod v době uskutečnění transakcí neporušila svoji povinnost zveřejnit účetní závěrku za rok 2013. I přes tato dílčí pochybení však rozhodnutí žalovaného jako celek obstojí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti zamítavému výroku II. rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud v tomto rozsahu rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka setrvala na tom, že v daňovém řízení byla porušena zásada rovnosti zbraní. Byla vystavena situaci, kdy bylo její účetnictví zabaveno celními orgány v rámci prověřování její údajné trestné činnosti, přičemž po ní správce daně žádal poskytnout údaje právě z tohoto účetnictví. K zabaveným dokumentům měl přístup pouze správce daně, stěžovatelka nikoli. Neměla tedy „kontrolu“ nad průběhem dokazování, tj. nad tím, zda jsou do spisu zahrnuty všechny relevantní doklady a dokumenty, které jí byly zabaveny, a že nic nebylo zamlčeno nebo vynecháno. Zajistil-li si správce daně přístup k těmto dokumentům, měl tak učinit ve smyslu § 6 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, i pro stěžovatelku. Došlo tedy k paradoxní situaci, kdy správce daně po stěžovateli požadoval předložení něčeho, co jí jiný státní orgán odebral z důvodu trestního oznámení podaného správcem daně. Dle trestního řádu přitom stěžovatelka nebyla subjektem, který by měl možnost nahlížet do trestního spisu. Nezákonnost postupu správce daně tkví právě v tom, že stěžovatelce odňal možnost kontroly nad průběhem dokazování. Po stěžovateli i s ohledem na několikaletý časový odstup nebylo možné ani požadovat, aby určila konkrétní dokumenty, které v daňovém spise chyběly. Ani městský soud si nemohl udělat dostatečný úsudek o tom, zda v daňovém spise nechyběly žádné podstatné dokumenty, jestliže sám nenahlédl do trestního spisu. Stěžovatelka nadto v daňovém řízení odkazovala na návrhy na uzavření smluv se svými dodavateli a následná písemná potvrzení objednávek, která měla být součástí zabavené dokumentace – označila tedy některé konkrétní dokumenty svědčící v její prospěch, žalovaný je však nedohledal. Stěžovatelka se rovněž neztotožňuje s tím, že by správce daně použil dokumenty získané z trestního spisu i v její prospěch, neboť se prvotně snažil dovodit fiktivnost obchodů mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, a když se mu to nepodařilo, tak se nově snažil dovodit podvodné jednání.

[11] Stěžovatelka nadále trvá i na své argumentaci stran toho, že žalovaný napadené rozhodnutí opřel o novoty, resp. že věc posoudil autonomně bez ohledu na závěry učiněné správcem daně. Rovněž ve svém rozhodnutí opakovaně uváděl, že některé skutečnosti vyplývají ze spisu či tvoří ucelený řetězec důkazů, aniž by tato svá tvrzení specifikoval. Zatížil tím napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatelka rozporuje tvrzení městského soudu, že žalovaný v odvolacím řízení neprováděl autonomní dokazování. V této souvislosti poukazuje na „pokus“ žalovaného, který měl spočívat v průzkumu internetových stránek, při němž měl objevit řadu potenciálních dodavatelů kuřecího masa, mezi nimiž však dodavatelé stěžovatelky nefigurovali. Jednalo se navíc o pokus bez jakékoliv výpovědní hodnoty, neboť ho žalovaný provedl až v roce 2020, stěžovatelka přitom s dodavateli spolupracovala již v roce 2014. V rozhodnutí žalovaného se

pokračování

nachází řada nepřesností, které nebyly součástí zprávy o daňové kontrole. Některé z nich ostatně identifikoval i městský soud ve svém rozsudku.

[12] Dle názoru stěžovatelky nebyla ve věci prokázána samotná existence daňového podvodu. Žalovaný neobjasnil, proč nelze daň chybějící v rámci zjištěných řetězců považovat za důsledek podnikatelského pochybení, o němž stěžovatelka nemohla vědět, ani zda se správce daně pokusil chybějící daň po *missing traderech* vymáhat. Správce daně ani žalovaný nadto nedokázali identifikovat údajný podvodný řetězec, konkrétně popsali pouze fungování dvoustranných obchodů mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli. Jestliže dodavatelé stěžovatelky neuhradili daň, mělo by to pro stěžovatelčinu situaci význam pouze v rámci vědomostního testu. Stěžovatelka z transakcí nijak nekale neprofitovala, v řízení nadto ani nebylo prokázáno, že by zboží od dodavatelů nakupovala za nepřiměřeně výhodnou cenu. Nebylo tedy prokázáno, že by byla v rámci řetězce tzv. *brokerem*, tedy subjektem profitujícím z daňového podvodu. Pro stěžovatelku by tak bylo značně nevýhodné a nelogické účastnit se podvodného řetězce, z něž by pro ni nevyplyvaly žádné výhody, nýbrž jen značná rizika. Rozsudek městského soudu je tedy v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že odepření nároku na odpočet je možné v případě, pokud dotčené transakce postrádají legitimní ekonomický smysl.

[13] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že v jejím případě nebyla prokázána vědomost o tom, že obchodní transakce byly zasaženy daňovým podvodem. V této souvislosti opětovně poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu o ekonomickém smyslu transakcí (viz předchozí bod). Uvádí, že žádný z dodavatelů s ní nebyl nijak personálně propojen. Kdyby věděla, že je obchodní řetězec zatížen podvodem, vybrala by si jistě jiné obchodní partnery, neboť obchodování s dotčenými dodavateli pro ni neskýtalo žádné zvláštní výhody. V době obchodování se společností Obchod tato společnost uveřejňovala své účetní závěrky a disponovala personálním zázemím, přičemž subjekty obchodující na daném segmentu trhu obvykle rozsáhlé personální zabezpečení nepotřebují. Stěžovatelka reálně nemá velkou možnost zjistit, zda má její obchodní partner nějaké zaměstnance, přičemž tato okolnost ani nevypovídá nic o tom, zda daná společnost odvádí daně. Stěžovatelka rovněž tvrdí, že oba její dodavatelé se na trhu prezentovali i reklamou, i když ne internetovou, kterou společnosti na daném segmentu trhu obvykle nepotřebují a s níž by byly spojeny jen zbytečné náklady. Není pravdou, že by stěžovatelka s dodavateli navázala obchodní kontakt, přestože se pro ni jednalo o neznámé subjekty. K navázání spolupráce došlo díky doporučení a konexím z dřívějšího obchodování stěžovatelky, a to skrze rodinu K. Stěžovatelka doplňuje, že jí nepřísluší hodnotit, kde mají její obchodní partneři sídlo. Faktické sídlo společnosti Obchod se navíc minimálně dva měsíce před uskutečněním transakcí shodovalo se sídlem uvedeným v obchodním rejstříku. Tato společnost vznikla již v roce 2012 a to, že dříve podnikala s textilem, nemohla stěžovatelka vědět, neboť neměla k dispozici zprávu o daňové kontrole provedené u této společnosti.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že při podnikání na daném segmentu trhu je běžné neuzavírat písemné (ani rámcové) smlouvy, ale postupovat systémem jednorázových objednávek sjednávaných neformální cestou. Ve spise zabaveném celní správou lze navíc dohledat e-mailovou komunikaci obsahující objednávky a jejich potvrzení od dodavatelů. S ohledem na způsob hrazení zboží (až po jeho prohlídce) nebylo třeba nijak speciálně

ošetřovat nároky z vadného plnění, ani sjednávat pojištění dodávek. Stěžovatelka dále uvádí, že jí žalovaný kladl k tíži i to, že k hrazení ceny za dodávky docházelo až po kontrole a převzetí zboží. Na tom však stěžovatelka nevidí nic zvláštního. Cena navíc byla hrazena společnosti Celtic vždy bezhotovostně na účet zveřejněný v registru plátců DPH. Zboží bylo řádně evidováno v účetních dokladech, na které navazovala skladová evidence.

[15] Stěžovatelka shrnuje, že na dodavatelích nebylo v době obchodování nic podezřelého, jednala vždy v dobré víře a správce daně jí odepřel odpočet proto, že vybrání chybějící daně je u ní nejjednodušší. Na rozdíl od svých dodavatelů totiž spolupracovala s orgány finanční správy a je i nadále ekonomicky aktivní. Skutečnosti, které žalovaný stěžovatelce kladl k tíži, jí buď nemohly být známy, nastaly až po uskutečnění dotčených obchodů, nebo se vůbec nejednalo o podezřelé okolnosti.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že nepřijala opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. Před zahájením obchodů provedla důkladnou lustraci obou dodavatelů ve všech dostupných registrech, přičemž nic nenasvědčovalo tomu, že by se jednalo o potenciálně nespolehlivé subjekty. V rámci obchodování se společností Celtic jednala vždy s jejím jednatelem panem Kozmérem. Pan a paní K. za společnost Celtic nejednali, pouze ji stěžovatelce doporučili. Zbylé námitky v této části kasační stížnosti vesměs kopírují žalobní námitky týkající se vědomosti žalobkyně o zapojení do daňového podvodu. Stěžovatelka závěrem uvádí, že žalovaným navrhovaná opatření by nijak nemohla ovlivnit to, zda její dodavatelé řádně odvedou daň.

[17] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry městského soudu. V účetnictví stěžovatelky, které bylo toho času zařazeno v trestním spise, žádné písemné objednávky nenašel, což je i logické, neboť to byla stěžovatelka, která si objednávala zboží od svých dodavatelů, nikoli naopak. Stěžovatelka měla možnost obrátit se na celní správu s žádostí o nahlížení do spisu, žalovaný naopak toto za ni učinit nemohl.

[18] Dle názoru žalovaného v rámci odvolacího řízení nedošlo k autonomnímu posouzení věci. To ostatně i odpovídá skutečnosti, že stěžovatelka v odvolání nezpochybnila autenticitu drtivé většiny rozhodných okolností a zaměřila se pouze na jejich význam. Žalovaný ve svém rozhodnutí nevycházel z novot. Skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky neměli internetové stránky, vyplývá již ze zjištění správce daně a žalovaný ji ve svém rozhodnutí pouze doplnil o konkrétní internetové odkazy. Existence daňových nedoplatků společnosti Celtic byla žalovaným v jeho rozhodnutí zmíněna pouze pro dokreslení aktuálního stavu, což z hlediska posouzení věci nehrálo důležitou roli.

[19] Žalovaný zrekapituloval skutečnosti, které ho vedly k závěru o zasažení dotčených transakcí daňovým podvodem. Je toho názoru, že existenci daňového podvodu dokázal dostatečně osvětlit. Identifikace chybějící daně není podmíněna jejím stanovením *missing traderovi* a vymáháním. Chybějící daň byla identifikována v tuzemsku, tudíž žalovaný nebyl povinen identifikovat konkrétní subjekty, které byly součástí podvodných řetězců v Polsku a na Slovensku. Pro posouzení věci rovněž není relevantní, zda stěžovatelka z existence podvodného řetězce čerpala nějaké reálné výhody.

pokračování

[20] Stěžovatelka se dle názoru žalovaného vyjádřila k jednotlivým okolnostem svědčícím o jejím vědomém zapojení do daňového podvodu pouze jednotlivě, okolnosti je však třeba chápat v jejich souhrnu. Obdobné námitky stěžovatelka uplatnila již v odvolání a žalovaný je ve svém rozhodnutí řádně vypořádal. Stěžovatelka naopak nedokázala nestandardní aspekty svých obchodů hájitelným způsobem vysvětlit.

[21] Stěžovatelka podle žalovaného neučinila opatření k tomu, aby své účasti na podvodu zabránila. Lustrace obchodního partnera ve veřejných rejstřících nemůže být v tomto ohledu dostatečná. Stěžovatelka začala obchodovat se subjekty bez jakýchkoliv zkušeností na daném segmentu trhu, a to bez uzavření písemné smlouvy. Kontraktace probíhala skrze e-mail nebo po telefonu, aniž by si stěžovatelka ověřila totožnost protistrany či majetkové zázemí dodavatelů. Uzavírání písemných smluv je pro obchodníka žádoucí na jakémkoliv segmentu trhu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. V dané věci se jedná o opakovanou kasační stížnost, která splňuje podmínku přípustnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť otázkami, které jsou předkládány v kasační stížnosti, se Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku nezabýval a ani nemohly být v předchozí kasační stížnosti žalovaného namítány, jelikož první rozsudek městského soudu byl postaven výlučně na závěru o marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Rovnost zbraní v daňovém řízení

[23] Stěžovatelka namítá, že v daňovém řízení byla v její neprospěch porušována zásada rovnosti zbraní. K tomu mělo dojít tím, že jí bylo celní správou v rámci prověřování podezření z daňové trestné činnosti zabaveno účetnictví, ke kterému měl v daňovém řízení přístup pouze správce daně. Je toho názoru, že správce daně měl přístup do trestního spisu zajistit i pro ni, nebo měl trestní spis připojit jako celek ke spisu daňovému. Tím, že toto neučinil, odňal stěžovatelce možnost kontroly nad procesem dokazování, a to zejména v tom smyslu, že nemohla mít přehled o tom, zda do daňového spisu přeřadil veškeré potřebné doklady.

[24] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že dle § 64 odst. 1 daňového řádu jsou součástí daňového spisu dokumenty týkající se práv a povinností daňového subjektu. Součástí daňového spisu se mohou stát i dokumenty, které správce daně získá prostřednictvím „vytěžení“ trestního spisu a které se týkají povinnosti daňového subjektu. Správce daně toto oprávnění realizuje podle § 57 daňového řádu, což umožňuje § 65 odst. 4 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád). Vyzve tedy příslušný orgán k poskytnutí informací z trestního spisu a následně smí provést nahlížení do spisu, aby

vyhledal konkrétní dokumenty, které považuje za důležité z hlediska cíle daňového řízení; ty pak zařadí do daňového spisu (viz rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78). Je přitom povinen dbát toho, aby do spisu zařadil toliko dokumenty, které jsou nezbytné pro správu daní. Je tedy třeba, aby poskytnutí (vyžádání) údajů bylo vhodné (způsobilé) k naplnění cíle správy daní, nezbytné k dosažení tohoto cíle a přiměřené, jinak se může jednat o nepřiměřený zásah do informační autonomie daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2023, č. j. 9 Afs 147/2020-87). To znamená, že připojil-li by správce daně v nynější věci k daňovému spisu trestní spis jako celek, vystavoval by se riziku, že nepřiměřeným způsobem zasáhne do práv stěžovatelky. Stěžovatelce tak nelze přisvědčit v tom, že správce daně měl v této věci připojit k daňovému spisu celý trestní spis.

[25] Nelze se ztotožnit ani s tím, že správce daně svým postupem stěžovatelce odňal možnost kontroly nad průběhem dokazování. V daňovém řízení nahlížel do trestního spisu celkem třikrát, na což vždy navazovalo sepsání úředního záznamu obsahujícího soupis získaných dokumentů, který byl zaslán stěžovatelce. Ta si mohla obsah daňového spisu ověřit prostřednictvím nahlížení podle § 66 daňového řádu. Tohoto práva však nevyužila. S dokumenty byla stěžovatelka opětovně seznámena v rámci sdělení výsledku kontrolního zjištění.

[26] Není rovněž pravdou, že by správce daně po stěžovatelce v rámci prokazování existence daňového podvodu a účasti stěžovatelky na něm požadoval předložit dokumenty z trestního spisu. Důkazní břemeno totiž leželo po celou dobu tohoto prokazování na správci daně (viz rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28). Měla-li stěžovatelka možnost ovlivnit posuzování daňového podvodu ve svůj prospěch, mohla tak učinit pomocí tvrzení a prokázání přijatých opatření zabraňujících účasti na daňovém podvodu. Správce daně má obecně povinnost toto daňovému subjektu umožnit, daňový subjekt však možnosti „vyvinut se“ není povinen využít. V tomto ohledu je procesní aktivita plně v rukou daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Stěžovatelka nadto měla možnost unést své důkazní břemeno stran přijetí vhodných opatření pomocí jakýchkoliv důkazních prostředků, nejen pomocí těch, které se nacházely v trestním spise.

[27] Tvrdí-li stěžovatelka, že správce daně „nevytěžil“ obsah trestního spisu dostatečně, měla předně možnost identifikovat listiny, které dle jejího názoru v daňovém spise chybí. V kasační stížnosti tvrdí, že vzhledem k časovému odstupu od provedení prověřovaných transakcí toto není zcela možné, přičemž uvádí, že v trestním spise lze dohledat návrhy smluv a písemné objednávky. Správce daně tyto dokumenty v trestním spise nedohledal. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že stěžovatelka si za daných okolností mohla kýženou „kontrolu“ nad průběhem dokazování zjednat prostřednictvím institutu nahlížení do trestního spisu ve smyslu § 65 odst. 1 věty třetí trestního řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že právo nahlížet do trestního spisu má předně obviněný (a poškozený), přičemž stěžovatelka byla toliko v postavení podezřelého. Právě věta třetí zmíněného ustanovení však dává podezřelému možnost o nahlížení do spisu požádat státního zástupce nebo policejní orgán. Podle § 65 odst. 2 ve spojení s odst. 1 téhož ustanovení trestního řádu přitom platí, že je-li to třeba k uplatnění práv podezřelého, jako by tomu jistě bylo i v tomto případě, lze nahlížení do trestního spisu odepřít toliko ze závažných důvodů. Stěžovatelka

pokračování

tedy měla reálnou možnost ověřit si, zda se v trestním spise nenachází dokumenty, které správce daně opomněl zařadit do daňového spisu, tedy zejména jí zmiňované návrhy smluv a písemná potvrzení objednávek, nebo jiné důležité dokumenty, na které mohla v důsledku časového odstupu zapomenout. Stěžovatelka netvrdí, že by se o nahlížení do trestního spisu vůbec pokusila, naopak zastává názor, že do něj nahlížet fakticky nemohla. Tento názor je však s ohledem na výše uvedené nesprávný.

[28] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že nebylo povinností městského soudu aktivně přezkoumávat obsah trestního spisu. Není totiž orgánem, který by k tomu disponoval zákonným oprávněním, a nadto ani není orgánem obecného dozoru nad činností jiných orgánů veřejné moci. Měla-li stěžovatelka za to, že v daňovém spise některé dokumenty z trestního spisu chybí, měla je specifikovat v žalobě. Pokud je specifikovat nedokázala, měla možnost si obsah trestního spisu ověřit postupem nastíněným výše a předložit v řízení o žalobě konkrétní takto získané důkazy svědčící v její prospěch.

[29] Stěžovatelka rovněž namítá, že procesní počínání správce daně bylo motivováno snahou za každou cenu stěžovatelce doměřit daň, a to nejprve dovozením fiktivnosti obchodů s jejími dodavateli a poté dovozením její vědomé účasti na daňovém podvodu. Tímto tvrzením se snaží rozporovat názor městského soudu, že z trestního spisu správce daně získal i dokumenty svědčící v její prospěch. Městský soud tyto dokumenty sice výslovně nespecifikoval, lze však odkázat na bod 124 rozhodnutí žalovaného, z něž vyplývá, že v trestním spise získané dokumenty posloužily jako důkazní prostředky o přijetí plnění od stěžovatelčiných dodavatelů. Jednalo se tedy o důkazní prostředky svědčící ve prospěch stěžovatelky, neboť v opačném případě by jí byla doměřena daň z důvodu neprokázání splnění podmínek vzniku nároku na odpočet. To, že následně byla správcem daně dovozena existence daňového podvodu a vědomá účast stěžovatelky na něm, nijak nesvědčí o účelovém postupu správce daně. Posouzení fakticity plnění a existence daňového podvodu stojí na odlišných skutkových základech, přičemž fakticita plnění je nutným předpokladem daňového podvodu. Situace, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno stran fakticity plnění a následně je dovozena jeho vědomá účast na daňovém podvodu, je tedy myslitelná a *a priori* nesvědčí o účelovém postupu správce daně. Stěžovatelka ostatně své tvrzení o účelovém postupu správce daně nijak nedokládá.

[30] Nejvyšší správní soud uzavírá, že v daňovém řízení nebyla porušena zásada rovnosti zbraní, takže tento okruh námitek není důvodný.

Novoty v odvolacím řízení

[31] Nejvyšší správní soud ke kasačním námitkám týkajícím se tvrzených novot v odvolacím řízení uvádí, že tyto námitky z drtivé většiny reprodukují část námitek žalobních. Platí přitom, že jestliže kasační argumentace nereaguje na vypořádání žalobních námitek městským soudem, nemůže Nejvyšší správní soud závěry městského soudu věcně přezkoumat (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2023, č. j. 3 Azs 105/2022-47). Kasační námitka je totiž projednatelná, pokud kvalifikovaně zpochybňuje rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí a musí konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní

pochybení krajského (městského) soudu a z kterých konkrétních důvodů považuje závěry soudu za nezákonné (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2023, č. j. 8 Azs 299/2020-41). 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).

[32] V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že námitka údajného nezákonného „pokusu“ žalovaného spočívajícího ve vyhledávání internetových stránek dodavatelů kuřecího masa byla obsažena ve stejné podobě již v žalobě. Městský soud k tomu v bodě 90 svého rozsudku uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z poznatků správce daně a pouze doplnil konkrétní webové stránky. Na toto vypořádání námitky stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nereaguje. Stěžovatelka ostatně nepochybně, že její dodavatelé neměli webovou prezentaci. Žalovaný chtěl doplněním konkrétních webových adres jiných obchodníků se stejnou komoditou ilustrovat, že je na daném trhu běžné mít webovou prezentaci. Tato skutečnost má pro závěry orgánů finanční správy jen okrajový význam.

[33] Stěžovatelka dále opakuje svoji žalobní argumentaci stran toho, že žalovaný na několika místech napadeného rozhodnutí uváděl, že některé skutečnosti vyplývají ze spisu či tvoří ucelený řetězec, aniž by tato svá tvrzení specifikoval. Městský soud totožnou námitku vypořádal v bodě 47 svého rozsudku, kde uvedl, že prvostupňová rozhodnutí a rozhodnutí žalovaného tvoří jeden celek, přičemž ze všech rozhodnutí v souhrnu zřetelně vyplývá, z jakých důkazů byly dovozeny konkrétní závěry. Stěžovatelka s tímto závěrem městského soudu nijak nepolemizovala, pouze tento bod rozsudku v kasační stížnosti citovala.

[34] Městský soud rovněž v bodech 47 a 86 rozsudku uvedl, že ze spisu není patrné, že by žalovaný prováděl autonomní dokazování. V kasační stížnosti stěžovatelka vyjádřila prostý nesouhlas s tímto vypořádáním, aniž by jej dále rozvedla. Stěžovatelka sice odkazuje na body 87 a 88 rozsudku, v nichž městský soud některé dílčí novoty v souladu s žalobní argumentací identifikoval. Opomíjí nicméně, že současně s tím městský soud uvedl, že se nejedná o zásadní pochybení žalovaného, a jeho rozhodnutí proto jako celek obстоjí. Na toto již stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nereaguje, nevysvětluje, proč se jedná o pochybení zásadní, která mají vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[35] Kasační námitky stěžovatelky tohoto okruhu tedy nijak nereagují na vypořádání totožné argumentace městským soudem. Opírají se o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s., a jsou proto nepřipustné dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

Existence daňového podvodu a účast stěžovatelky na něm

[36] Nejvyšší správní soud považuje úvodem za účelné zrekapitulovat základní východiska posuzování daňových podvodů. Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z článků obchodního řetězce neodvede daň, přičemž neodvedení daně nemá původ v podnikatelském selhání subjektu, a další si ji za nestandardních okolností čerpá prostřednictvím odpočtu, čímž získá daňové zvýhodnění, které je v rozporu s účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané

pokračování

hodnoty (dále jen „směrnice“). Znakem daňového podvodu je tedy chybějící daň, kterou neodvedl subjekt, který se běžně nazývá *missing trader*. Subjekt, který následně po neodvedení daně dodavatelem čerpá daňové zvýhodnění, a tím fakticky dovršuje ztrátu veřejného rozpočtu, bývá nazýván *broker*. Subjekt, která je do obchodního řetězce zařazen za účelem zastření skutečného účelu transakcí, se nazývá *buffer* (může jich být i více). Jak je již uvedeno výše, chybějící daň musí být důsledkem podvodného jednání, nikoli podnikatelského selhání. Proto je třeba, aby k chybějící dani přistoupily nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že se v daném případě o podnikatelské selhání nejednalo.

[37] Daňovému subjektu, který věděl nebo mohl a měl vědět, že se uskutečněním obchodních transakcí zapojí do daňového podvodu, nárok na odpočet nevzniká. Nezáleží přitom na tom, zda měl z účasti na podvodu jakýkoliv prospěch [rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 12. 1. 2006 ve věci *Optigen*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 21. 6. 2012 ve věci *Mahagében*, C-80/11 a C-142/11, ze dne 14. 4. 2021 ve věci *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, nebo ze dne 24. 11. 2022 ve věci *Finanzamt M*, C-596/21]. Skutečnost, zda daňový subjekt věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, že se transakcí zapojuje do daňového podvodu, se posuzuje na základě objektivních okolností transakce. Tyto okolnosti osvědčují nejen samotnou vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu (tedy zda o něm daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl), ale i to, zda přijal adekvátní opatření, která byla způsobilá zabránit jeho účasti na podvodu a která po něm mohla být v dané věci rozumně vyžadována pro jeho dobrou víru. V případě, že daňový subjekt „projde“ vědomostním testem, může si úspěšně nárokovat odpočet i z transakcí, které byly prokazatelně zasaženy daňovým podvodem (rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve věci *Kittel*, C-439/04 a C-440/04, či ze dne 18. 5. 2017 ve věci *Litdana*, C-624/15). Platí tedy, že odepřením odpočtu může být na základě vědomostního testu postižen jak *broker*, tak *missing trader* i *buffer*.

[38] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelčina argumentace stran existence daňového podvodu kopíruje argumentaci žalobní. Stěžovatelka již v žalobě uvedla, že žalovaný neidentifikoval celý údajný podvodný řetězec, ale pouze stěžovatelku a její dodavatele (tedy toliko dvojstranné obchodní vztahy). V žalobě také uvedla, že žalovaný nedostatečně odůvodnil, proč nemohla být chybějící daň důsledkem podnikatelského selhání, a ani neuvedl, že by se pokusil chybějící daň vymáhat. Dále v ní uvedla, že z údajného podvodu nijak neprofitovala, a to ani ve formě nepřiměřeně nízké ceny za zboží.

[39] Městský soud na tuto argumentaci reagoval tak, že vymezil teoretické základy posuzování existence daňového podvodu (body 59 až 68 rozsudku) a následně je aplikoval na konkrétní okolnosti projednávané věci (body 69 až 74 rozsudku). Zrekapituloval všechny okolnosti, z nichž žalovaný dovodil, že se v dané věci nejednalo o podnikatelské selhání (zejm. body 70 až 74 rozsudku). Nutno dodat, že stěžovatelka v žalobě proti konkrétním okolnostem svědčícím o existenci daňového podvodu nijak nebrojila (chybějící daň, nekontaktnost dodavatelů, konkrétní nestandardní okolnosti týkající se jejich jednatelů či společníků aj.). Městský soud rovněž uvedl, že rozhodné není ani to, že obchodní řetězec tvořily pouze dva subjekty (body 64 a 65 rozsudku).

[40] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem, že vzhledem ke konkrétním okolnostem těchto transakcí jsou plnění přijatá stěžovatelkou od společností Obchod a Celtic součástí daňového podvodu. Ve zprávě o daňové kontrole i napadeném rozhodnutí je podrobně uvedeno, v jakých základních skutkových okolnostech podvod spočíval. Není přitom nutné rozkrýt jej do nejmenších podrobností a identifikovat každý článek řetězce. Chybějící daň byla identifikována zcela přesně – stěžovatelčini dodavatelé nepřiznali vůči správci daně plnění na výstupu, která měli poskytnout právě stěžovatelce. Společnost Obchod nepodala daňové přiznání vůbec, společnost Celtic do něj nezahrnula plnění poskytnutá stěžovatelce. Z okolností, které byly zjištěny, vyplývá, že chybějící daň je výsledkem cílené snahy dodavatelů stěžovatelky, nikoliv pouze důsledkem platební neschopnosti. Společnost Obchod přestala podávat daňová přiznání na jaře 2014, jejím jednatelem se stal „bílý kůň“ a společnost přestala být kontaktní. Společnost Celtic přestala podávat daňová přiznání na podzim 2014 a rovněž je zcela nekontaktní. Finanční prostředky z účtů této společnosti vybíraly osoby, které nebyly společníkem ani jednatelem této společnosti, nýbrž stály zcela mimo ni. Oba dodavatele lze považovat za typické *missing traders*, nikoliv za řádné podnikatele, kteří podnikání neustáli z ekonomických důvodů.

[41] Je pravdou, že městský soud výslovně nereagoval na dílčí námitku, dle níž správce daně nespécifikoval, zda chybějící daň vyměřil dodavatelům stěžovatelky. Tuto námitku však vypořádal implicitně tím, když uvedl, že odepření nároku na odpočet je namístě u všech daňových subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu (tedy nikoliv pouze u *missing tradera*, viz body 67 a 75 rozsudku). Z uvedeného vyplývá, že otázka, zda byla chybějící daň vybrána u jiných účastníků daňového podvodu, nemá vliv na oprávněnost odepření nároku na odpočet u ostatních článků řetězce. Městský soud zejména s odkazem na rozsudek SDEU ve věci *Litdana* osvětlil, že odepření nároku na odpočet není v první řadě institutem narovnání fisku, ale institutem boje proti daňovým podvodům. Nejvyšší správní soud na okraj podotýká, že městský soud neměl povinnost reagovat na každou dílčí námitku zvlášť, neboť postačí, pokud žalobní argumentaci překlene vlastním argumentačním systémem (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Stěžovatelka v kasační stížnosti tyto závěry městského soudu nijak nerozporovala, resp. nepředložila nad rámec žaloby žádné další argumenty. Nejvyšší správní soud se nadto ztotožňuje s žalovaným v tom, že doměření daně u ostatních článků řetězce nebylo podmínkou jejího doměření stěžovatelce (viz rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39).

[42] Městský soud rovněž uvedl, že není rozhodné, zda má daňový subjekt z podvodného jednání prospěch (bod 67 rozsudku). V bodě 89 rozsudku dále uvedl, že stěžovatelka byla v nynější věci tzv. *brokerem*. Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové podvody mají mnoho rozličných podob, neexistuje jedno jediné schéma. Označení jednotlivých pozic článků podvodného řetězce má především schematický význam. Z hlediska zákonnosti rozhodnutí o odepření nároku na odpočet tak není podstatné, zda bylo v napadeném rozhodnutí přiřazeno daňovému subjektu správné postavení označením jeho pozice v řetězci, nýbrž zda byly dány dostatečné objektivní skutečnosti, jež vedou k závěru, že tento subjekt přinejmenším mohl a měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. V návaznosti na to je třeba zdůraznit, že otázka, zda daňový subjekt, jemuž je odpírán nárok na odpočet, byl v řetězci subjektem čerpajícím výhody z podvodného jednání, není z pohledu posouzení daňového podvodu rozhodující (viz rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt*

pokračování

Wilmersdorf). To, zda stěžovatelka *brokerem* byla, či nikoli, se tedy mívá s meritem posouzení existence daňového podvodu. V posuzované věci totiž bylo prokázáno, že její dodavatelé za podezřelých okolností neodvedli daň, načež stěžovatelka dotčené zboží prodala do jiného členského státu (toto plnění bylo od daně osvobozené) a nárokovala si odpočet z plnění, která přijala od zmíněných dodavatelů. Tento postup je pro daňové podvody typický. Nejvyšší správní soud přitom považuje za vhodné uvést, že faktickým beneficentem z daňového podvodu může být i subjekt, který v obchodním řetězci vůbec nevystupoval. Tvrdí-li tedy stěžovatelka, že beneficentem podvodného řetězce nebyla, nijak to samo o sobě neovlivní závěr o existenci daňového podvodu, ani o jejím vědomém zapojení do něj (k tomu viz dále).

[43] Stěžovatelka ve věci existence daňového podvodu reaguje na rozsudek městského soudu zejména tím, že cituje dle jejího názoru městským soudem nerespektovaný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 18/2010-227, z něž vyplývá, že právo nárokové plátcem daně by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně. To je sice pravda, nicméně existence daňového podvodu stojí předně na nestandardních okolnostech dotčeného obchodního řetězce. Není vyloučeno, že obchodní řetězec může mít smíšený účel, tedy jak podvodný, tak i legitimní (daňové podvody mají mnohdy sofistikovanou podobu). Ekonomická „nesmyslnost“ obchodního řetězce tedy může mít různou sílu a není podmínkou existence daňového podvodu, aby byl daný řetězec postaven na čistě podvodných pohnutkách. V nynější věci je navíc třeba zdůraznit, že žalovaný ve svém rozhodnutí identifikoval řadu okolností, z nichž dovozuje existenci daňového podvodu, a ty ve svém rozsudku zmínil i městský soud. Stěžovatelka tyto jednotlivé okolnosti v žalobě ani v kasační stížnosti nijak nezpochybnila.

[44] Uvádí-li stěžovatelka, že nemohla vědět o tom, že její dodavatelé neodvedli daň, nemá toto tvrzení na posouzení existence daňového podvodu vliv. Z hlediska existence daňového podvodu jako takového není významné, zda o něm ví jednotlivé články obchodního řetězce. Tato námitka by mohla mít význam pouze tehdy, pokud by žalovaný spatřoval v této skutečnosti objektivní okolnost svědčící o tom, že stěžovatelka věděla nebo alespoň vědět mohla a měla, že se obchodní transakcí bude podílet na daňovém podvodu. Tak tomu ovšem v nynější věci nebylo.

[45] Stěžovatelka v kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas i se závěrem, že o svém zapojení do daňového podvodu přinejmenším mohla a měla vědět. Z větší části se přitom opět jedná o reprodukci žalobních bodů. Městský soud ve svém rozsudku uvedl, že stěžovatelka v žalobě nezpochybnila pravdivost jednotlivých nestandardních okolností, pouze jejich význam ve vztahu k vědomostnímu testu. Rovněž uvedl, že jednotlivé nestandardní okolnosti identifikované žalovaným tvoří dostatečně silný soubor důkazů svědčící o tom, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu, přičemž odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Nereagoval přitom na konkrétní námitky stěžovatelky stran jednotlivých nestandardních okolností.

[46] Nejvyšší správní soud se s městským soudem ztotožňuje v tom, že žalovaný v nynější věci identifikoval dostatečné množství nestandardních okolností, které ve svém souhrnu svědčí závěru, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět, že se transakcí s dodavateli

zapojuje do daňového podvodu. Dokazování existence skutkových okolností svědčících o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl, anebo vědět mohl a měl, spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích podezřelých okolností (střípků mozaiky), a to nepřímými důkazy, které však nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (např. rozsudky NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, body 35 a 47, ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 232/2021-46, bod 21, ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 203/2023-58, bod 18, nebo ze dne 28. 6. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022-48).

[47] Žalovaný ve svém rozhodnutí identifikoval celkem šest obsáhlých okruhů nestandardních okolností, přičemž každý z těchto okruhů obsahoval několik okruhů dílčích. Stěžovatelka v žalobě brojila pouze proti části z nich, přičemž zbytek nestandardních okolností nijak nezpochybnila. V žalobě třeba nijak nerozporovala, že se nezajímala o původ masa, nebo že neevidovala datum jeho trvanlivosti (bod 81 rozhodnutí žalovaného), že její dodavatelé byli nováčky na trhu s masem (bod 80), přesto s nimi uzavřela obchody za více než 32 milionů korun pouze na základě doporučení osoby, která za dodavatele nebyla oprávněna jednat (tentýž bod). Nezpochybnila ani závěr žalovaného, že neprokázala, že by jednala přímo s jednatelem společnosti Obchod, ani správci daně na něj nepředložila jakýkoliv kontakt (bod 79), že si musela být vědoma, že společnosti Celtic a Obchod jsou v obchodním řetězci uměle začleněnými subjekty (tentýž bod). Nerozporovala ani konkrétní skutečnosti, z nichž žalovaný dovodil, že vedla toliko formální skladovou evidenci (bod 84) a s jinými dodavateli uzavírala písemné smlouvy (bod 85). Nevysvětlila nesrovnalosti týkající se dopravce zboží, podezřele rychlý sled přepravy zboží (bod 86), grafickou odlišnost podpisů jednatele společnosti Celtic pana Kozméra ve sbírce listin obchodního rejstříku a na daňových dokladech (bod 88), ani to, že podmínkou spolupráce se společností Obchod byly úhrady v hotovosti (bod 89). Z uvedeného přitom v souhrnu vyplývá, že stěžovatelka jako zkušený obchodník na daném trhu vstoupila dobrovolně do obchodního vztahu s nezavedenými subjekty, zaplatila jim bez dostatečných právních záruk vysoké částky, a to v případě společnosti Obchod výhradně v hotovosti. Za daných okolností mohla stěžovatelka vědět o tom, že jsou tyto transakce zasaženy daňovým podvodem.

[48] Stěžovatelka uplatnila částečně obdobnou argumentaci jako v žalobě a v kasační stížnosti již v odvolání. Žalovaný tuto argumentaci vypořádal v bodech 143 až 153 svého rozhodnutí, a Nejvyšší správní soud na tyto body tímto souhlasně odkazuje. Považuje však za vhodné se k jednotlivým kasačním námitkám rovněž vyjádřit.

[49] Stěžovatelka opětovně uvádí, že z nezaplacení daně jejími dodavateli ani z obchodování s nimi neměla žádné zvláštní výhody, a pokud by si byla vědoma existence daňového podvodu, neriskovala by a obchodovala by s někým jiným. Nejvyšší správní soud opakuje, že podmínkou vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu není to, zda z podvodného jednání těžil nějaké výhody (viz rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 Afs 275/2022-101). Implicitní hmotněprávní podmínkou vzniku nároku na odpočet je nevědomost o existenci daňového úniku, kterým bylo zatíženo zdaněné plnění zakládající nárok na odpočet, navzdory provedení ověření, která lze rozumně požadovat od každého hospodářského subjektu (rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt M*). Pouhá skutečnost, že plátce

pokračování

DPH pořídil zboží nebo služby, i když nějakým způsobem věděl, že se tímto pořízením účastní plnění, které je součástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží či poskytnutí služeb, je pro účely směrnice považována za účast na tomto úniku. Jediným pozitivním jednáním, které je rozhodující pro odůvodnění odepření nároku na odpočet v takové situaci, je pořízení tohoto zboží nebo těchto služeb. K odůvodnění takového odepření tedy není nutné prokázat, že se tato osoba povinná k dani nějakým způsobem aktivně podílela na uvedeném daňovém úniku, i když jen aktivním nabádáním k jeho spáchání nebo jeho usnadňováním. Rovněž je zcela irrelevantní, že nezatajovala své dodavatelské vztahy ani dodavatele (rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt Wilmersdorf*).

[50] Při vyhodnocení nestandardní povahy jednotlivých objektivních skutečností nemůže být rozhodující, zda se jedná o standardní obchodní praxi daňového subjektu, neboť právě ta může být z hlediska účasti na daňovém podvodu riziková, protože by bylo absurdní, aby nevybočení z rizikové obchodní praxe bylo vykládáno ve prospěch daňového subjektu. Stěžejní je, zda lze obchodní chování daňového subjektu považovat za nestandardní a za vybočení z běžné obchodní praxe z pohledu průměrného, běžného obchodníka. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43, bod 35, a ze dne 19. 12. 2023, č. j. 8 Afs 168/2022-48, bod 25).

[51] Argumentace stran nepotřebnosti písemných smluv a pojištění dodávek není důvodná. Pokud skutečně není na daném segmentu trhu potřeba uzavírat písemné smlouvy, stěžovatelka nevysvětlila, proč je uzavírala v jiných obchodních řetězcích, které nebyly zasaženy daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud nadto odkazuje na svoji judikaturu, z níž vyplývá, že absence písemných smluv je nestandardní okolností i na trhu s kuřecím masem (např. rozsudek ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 Afs 275/2022-101). Považuje přitom za vhodné dodat, že písemné smlouvy a v nich obsažená úprava nároků z vadného plnění je při obchodování s masem jako rychle se kazícím zbožím (resp. zbožím, u něž je nutno zachovávat konstantní podmínky skladování) zcela stěžejní, a nelze ji nahradit pouhou obhlídkou zboží. Ta totiž nemůže odhalit skryté vady zboží (například nákazu bakteriemi, kolísání teplot při uskladnění či přepravě). Jestliže zkušený obchodník na trhu s masem tyto skutečnosti opomíjí, nelze učinit jiný závěr, než že se nechová s řádnou dávkou podnikatelské obezřetnosti. Uvádí-li stěžovatelka, že byly vytvořeny písemné návrhy smluv s dodavateli a existovaly písemné objednávky, toto tvrzení ničím nedoložila. Je přinejmenším zvláštní, že stěžovatelka nedisponuje kopiemi těchto dokumentů. Jestliže se měly tyto dokumenty opravdu nacházet v zabaveném účetnictví, mohla stěžovatelka podle trestního řádu žádat o nahlížení do spisu a poříditi si jejich kopie (viz výše).

[52] Námitka stěžovatelky, že platila společnosti Celtic na účet zveřejněný v registru plátců DPH, odporuje zjištěním správce daně (viz bod 151 rozhodnutí žalovaného), podle něž část plateb hradila v hotovosti a převážnou část bezhotovostně na účet společnosti Celtic vedený bankou v Polské republice (tedy nikoliv na zveřejněný účet). Stěžovatelka své odlišné tvrzení nedokládá žádnými důkazy. Správce daně opatřil z trestního spisu kopie výdajových pokladních dokladů vystavených stěžovatelkou, z nichž plyne, že za plnění

přijata v červenci 2014 hradila stěžovatelka kupní cenu v hotovosti v cizí měně, a to stejnému řidiči kamionu, jemuž v předcházejících zdaňovacích obdobích předávala hotovost za dodání zboží společností Obchod. Stěžovatelka nevysvětlila, proč akceptovala platby v hotovosti svým dodavatelům Obchod a Celtic, třebaže dosahovaly částek v řádu statisíců korun (mnohdy jen těsně pod zákonný limit pro platby v hotovosti) a přebírali je řidiči kamionů. Stejně tak nevysvětlila, proč později akceptovala provádění bezhotovostních plateb na polský účet dodavatele, ačkoliv sama uváděla, že v rámci jeho prověřování kontrolovala, zda má zveřejněný účet v registru plátců DPH. Tyto okolnosti související s platbami kupní ceny jsou zcela zásadní a jednoznačně nestandardní. Stěžovatelka nevysvětlila, proč pro ni byly dodávky masa od společností Obchod a Celtic (nováčků na trhu) natolik klíčové, že akceptovala jejich nestandardní (a pro ni nákladnější a především rizikové) platební instrukce.

[53] Co se týče námitky řádného vedení skladové evidence, je třeba zdůraznit, že ve vztahu k transakcím zasaženým podvodem v červenci 2014 je podoba skladové evidence nevýznamná, neboť stěžovatelka toto zboží nenaskladňovala a nevyskladňovala, jednalo se o přímé dodávky od článků nacházejících se v obchodním řetězci před ní jejím odběrateli. Neměla přitom žádné ponětí o dopravě zboží. Pokud zboží zapisovala do „evidence skladu č. 1“, nejedná se o opravdovou skladovou evidenci. Pochybnosti o vedení evidence skladu č. 5, které správce daně podrobně popsal, se netýkají dodávek posuzovaných v této fázi řízení. I bez této objektivní skutečnosti nicméně zbývá dostatečně závažná paleta dílčích nestandardních okolností.

[54] Stěžovatelka se rovněž snaží rozporovat závěr o okolnostech navázání spolupráce s dodavatelem. Argumentuje především tím, že s dodavatelem jednala na doporučení členů rodiny K., přičemž jednala přímo s jednatelem společnosti. Opomíjí však vysvětlit, jak tato tvrzení jdou logicky dohromady s tím, že paní Kwašná popřela, že by stěžovatelku nebo dodavatele Celtic znala. Nevysvětlila ani to, proč v době obchodování se společností Obchod jednala za tuto společnost s paní P., matkou paní Kwašné, tedy osobou, která formálně se společností neměla nic společného. Paní Kwašná sice byla do června 2014 společnicí společnosti Obchod, ovšem od října 2013 byl jednatelem společnosti pan Čumpelík a od 22. 4. 2014 pan Juhás (poslední změna byla zapsána do obchodního rejstříku 23. 6. 2014). Přes tyto změny ve statutárním orgánu a posléze i v okruhu společníků společnosti jednala stěžovatelka stále s paní P., nikoliv s panem Čumpelíkem, jak výslovně uvedla (byť připustila, že ho zná), nebo s panem Juhásem. Tyto změny mohla stěžovatelka seznat z obchodního rejstříku a měla žádat vysvětlení od paní P., zda je oprávněna jednat za společnost Obchod. Pokud by se pokusila kontaktovat pana Juháse, zjistila by, že je typickým „bílým koněm“ (o společnosti nic nevěděl, se změnami uvnitř společnosti souhlasil v důsledku příslibu odměny). Důvody ukončení obchodní spolupráce se společností Obchod nedokázala stěžovatelka objasnit.

[55] Ihned po ukončení obchodování se společností Obchod se stěžovatelce naskytla příležitost na doporučení pana K. obchodovat s dalším nováčkem na trhu (bez jakékoliv obchodní historie a reálných doporučení, jak bylo možné zjistit z čerstvé změny společníka a jednatele – společnost byla krátce před tím založena jako ready-made společnost, a z rejstříku osob oprávněných obchodovat s živočišnými produkty vedeného státní veterinární správou). Stěžovatelka popírá, že by za nového dodavatele Celtic jednala pouze

pokračování

paní Kwaśná či pan K., neboť několikrát byla v kontaktu i s jednatelem panem Kozmérem. Stěžovatelka nicméně žádným důkazním prostředkem neprokázala, že by s panem Kozmérem byla v jakémkoliv kontaktu. Podpisy pana Kozméra na dokladech neodpovídají jeho podpisovému vzoru, e-maily od společnosti Celtic týkající se pozdějších zdaňovacích období nejsou podepsány jménem žádné konkrétní osoby. Vyslechnout pana Kozméra se nepodařilo, správce daně šetřením zjistil, že na adrese trvalého pobytu se nachází zchátralý nádražní dům a pan Kozmér není v obci znám. Pan K. ve své výpovědi potvrdil, že doporučil polským dodavatelům obchodovat se společností Celtic, ovšem žádné bližší informace o této společnosti nevěděl, neznal ani jméno jednatele.

[56] Stěžovatelka tak vůbec nebyla schopna uspokojivě vysvětlit, jakým způsobem navázala obchodní spolupráci s oběma dodavateli, a to i s přihlédnutím k tomu, že ani jeden z nich nepropagoval svoji činnost. Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést, že se neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že na daném segmentu trhu není propagace běžná, ani účelná. Jen stěží si lze představit, že by obchodník s masem pouze vyčkával na náhodná doporučení osob pohybujících se na daném trhu (které nadto mohou mít vůči nim konkurenční vztah), a nebudou aktivně vyhledávat vlastní odběratele. Stěžovatelka nadto ani neozřejmila, proč jí nepřišlo zvláštní, že K. dávají doporučení k obchodování se společnostmi, které na daném segmentu trhu neměly žádné nebo téměř žádné zkušenosti (tedy na základě čeho se mělo jednat o důvěryhodné partnery zasluhující doporučení). Uvádí-li stěžovatelka, že jednatele obou společností znala ze svého dřívějšího obchodování, nabízí se myšlenka, proč s danými osobami nejednala rovnou, ale až na doporučení jiných osob. Žalovaný poukázal i na to, že stěžovatelka mohla u dodavatelů svých dodavatelů nakupovat zboží rovnou (po tolika letech působení na trhu by jistě měla dostatečné obchodní kontakty) a nenakupovat od přebytečných mezičlánků, které pro ni nemohly být žádným obchodním přínosem (i vzhledem k jejich naprosté nezavedenosti na trhu), na což stěžovatelka dále nijak nereagovala.

[57] Uvádí-li stěžovatelka, že společnost Obchod byla společností zavedenou, neboť byla již od roku 2012 fungujícím subjektem, opomíjí, že ve vztahu k trhu s kuřecím masem tomu tak být nemohlo, neboť dříve obchodovala s použitým textilem a s masem začala obchodovat až v souvislosti s obchody se stěžovatelkou. K tomu, aby stěžovatelka zjistila, že společnost Obchod obchodovala s textilem, nepotřebovala přístup ke zprávě o daňové kontrole této společnosti. Stačilo, kdyby společnost Obchod disponovala jakoukoliv propagací nebo kdyby stěžovatelka provedla řádnou lustraci společnosti. Takto zásadní změna v předmětu podnikání měla ve stěžovatelce vzbudit důvodné podezření o její důvěryhodnosti.

[58] Je pravdou, že to, zda má daná společnost nějaké zaměstnance, ještě nevypovídá nic konkrétního o tom, zda platí daně. Jejího obchodního partnera by však nedostatečné personální zázemí mělo vést k určité obezřetnosti, kterou stěžovatelka v nynější věci nevyvinula. Na věci nemůže nic změnit ani to, že se stěžovatelka z účetní závěrky společnosti Obchod za rok 2012 dozvěděla, že má čtyři zaměstnance. K dotčeným transakcím totiž došlo až v druhé polovině roku 2014, a jednalo se tedy o zastaralý údaj, jehož platnost si stěžovatelka dále neověřovala, ačkoliv v orgánech dodavatele došlo k zásadním změnám. I kdyby však společnost Obchod nějaké personální zázemí v roce 2014

měla, nic by to neměnilo na závažnosti ostatních nestandardních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Stěžovatelka navíc nijak nerozporovala, že v roce 2014 neměla společnost Obchod žádné reálné sídlo, kde by mohla provozovat podnikatelskou činnost, a tudíž vyvstává otázka, kde by toto personální zázemí reálně fungovalo.

[59] Z výše uvedených důvodů lze rovněž uzavřít, že stěžovatelka neučinila opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu zabránila. Nelze přisvědčit tvrzení, že by si své dodavatele před uzavřením transakcí řádně prověřila, resp. pokud k nějakému prověření dodavatelů došlo, veškeré varovné signály stěžovatelka přešla. Zejména však přístup stěžovatelky k jejím dodavatelům nesvědčí o zachování v běžných vztazích obvyklé míry obezřetnosti (obchodování s nezavedenými společnostmi na trhu bez písemné smlouvy v objemu statisíců za každou transakci s úhradou kupní ceny v hotovosti nebo na zahraniční účet, ačkoliv se jednalo o vnitrostátní plnění). Stěžovatelka nevysvětlila, v čem pro ni bylo obchodování se zcela nezavedenými společnostmi Obchod a Celtic přínosné, neboť sama vehementně popírá, že by z obchodů měla jakoukoliv výhodu.

[60] Není úkolem orgánů finanční správy, aby ve svých rozhodnutích uvedly, jaká opatření k zamezení účasti na podvodu měl daňový subjekt přijmout. Důkazní břemeno ohledně přijetí všech preventivních opatření, která lze vzhledem k povaze transakcí po daňovém subjektu rozumně požadovat, tížilo stěžovatelku. Ve vztahu ke společnosti Obchod bylo namístě, aby stěžovatelka komunikovala s jednatelem zapsaným v obchodním rejstříku, např. aby se ujistila, že paní P. je oprávněna jednat za tuto společnost, což nečinila. Mohla tak poznat, že poslední jednatel byl „bílým koněm“. V této souvislosti se měla zajímat o důvody ukončení obchodní spolupráce a nahrazení společnosti Obchod novým dodavatelem na doporučení členů rodiny ovládajících až do ukončení spolupráce tuto společnost. Snížení rizika daňových úniků by napomohlo též provádění bezhotovostních plateb na účet zveřejněný v registru plátců DPH, zvláště jednalo-li se o vnitrostátní plnění mezi dvěma tuzemskými subjekty. Pokud jde o obchodní rizika, v této oblasti se rovněž nabízí široký prostor pro jejich spolehlivější ošetření, a to i vzhledem k nezavedenosti dodavatelů na počátku obchodní spolupráce, vysoké hodnotě zakázek a přísným veřejnoprávním hygienickým požadavkům na kvalitu zboží. Laxní přístup stěžovatelky nesvědčí o zachování náležité obezřetnosti.

[61] Stěžovatelka rozporuje závažnost, pravdivost a vypovídací hodnotu některých jednotlivých nestandardních okolností, opomíjí však mnoho dalších, které nezohlednila ani během obchodování s dodavateli a které ji měly vést k důkladnějšímu prověření dodavatelů a ošetření rizik. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje závěrem za vhodné podotknout, že posuzování daňových podvodů není svojí povahou trestním řízením, a nelze tedy říci, že by měl správce daně při svých úvahách vyvažovat mezi přitěžujícími a polehčujícími okolnostmi, jak naznačuje ve svých podáních stěžovatelka. Stěžovatelce nebyl v nynější věci uložen trest, k jehož moderaci by mohlo prostřednictvím polehčujících okolností dojít. Správce daně správně naznal, že stěžovatelce nenáleží odpočet DPH z důvodu jejího zapojení do podvodného řetězce, o němž měla a mohla vědět. Stěžovatelka neměla žádnou možnost důsledky tohoto rozhodnutí zmírnit, mohla je však zcela zvrátit

pokračování

prostřednictvím tvrzení, že vyvinula dostatečnou snahu, aby se podvodu na DPH neúčastnila. To však nedokázala.

IV. Závěr a náklady řízení

[62] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[63] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. března 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu