



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Lukáše Pišvejce v právní věci žalobkyně: **NOVÁ KRYTINA s.r.o.**, se sídlem Jestřebí 87, Zábřeh, zastoupená Mgr. Tomášem Landou, advokátem se sídlem Revoluční 1003/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2022, č. j. 7253/22/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 10. 2023, č. j. 25 Af 15/2022-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo 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 Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 8. 2022, č. j. 1660724/20/3110-50523-8030838 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015 ve výši 336 000 Kč a současně sdělil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 67 200 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl její odvolání a potvrdil prvostupňové rozhodnutí.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud předně konstatoval, že zatímco v řízení před správcem daně bylo důvodem nepřiznání nároku na odpočet neprokázání, že sporná zdanitelná plnění žalobkyně přijala od společnosti F Production, s. r. o. (dále též „dodavatelka“), napadené rozhodnutí žalovaného je postaveno na tom, že žalobkyně byla účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH, o kterém žalobkyně měla a mohla vědět. Přijetí zdanitelného plnění a splnění formální a hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu DPH je mezi stranami nesporné.

[3] Po vypořádání námitek stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se krajský soud zabýval třemi okruhy žalobních námitek: zaviněním žalobkyně, její vědomostí o účasti na daňovém podvodu a ochranou tvrzené dobré víry a legitimního očekávání.

[4] K dalšímu okruhu námitek krajský soud uvedl, že zavinění ve vztahu k podvodu na DPH nelze vykládat z pohledu zavinění, jak je chápe trestněprávní doktrína. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), na kterou navázala judikatura Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), postačuje, že žalobkyně vzhledem k nestandardnostem posuzovaných transakcí o podvodu vědět mohla, resp. musela. Výsledek daňového řízení rovněž není závislý na výsledku řízení trestního.

[5] K námitkám žalobkyně týkajícím se skutečností, o nichž mohla a nemohla vědět, krajský soud vysvětlil, že je třeba rozlišovat mezi podezřelými skutečnostmi, které spolu s narušením daňové neutrality nasvědčují existenci podvodu na DPH a o nichž daňový subjekt vědět nemusí (první krok testu SDEU k podvodům na DPH), a objektivními okolnostmi v rámci vědomostního testu, které jsou naopak podstatné pro závěr o vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu. Tzv. podezřelé okolnosti žalovaný shrnul v bodech 77 až 102 napadeného rozhodnutí a dle krajského soudu je i dostatečně podložil důkazy, přičemž krajský soud zdůrazňuje, že z nich žalovaný nedovozoval vědomost žalobkyně o účasti na podvodu. Ve vztahu k vědomostnímu testu krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, že na ni žalovaný neoprávněně přenášel důkazní břemeno. Žalovaným identifikované skutečnosti považuje krajský soud za dostatečné k prokázání vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodného řetězce, přičemž se dle krajského soudu jedná o skutečnosti, které jsou zcela snadno zjistitelné nahlédnutím do veřejných rejstříků.

[6] K poslednímu okruhu námitek krajský soud uzavřel, že v situaci, kdy žalovaný identifikoval několik objektivních okolností, které měly v žalobkyni vzbudit zvýšenou obezřetnost, a žalobkyně nepřijala žádná opatření ve snaze předejít své účasti na daňovém podvodu, není zde okolnost, která by mohla vést k vyvinění žalobkyně.

II. Argumentace účastníků řízení

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[8] K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku stěžovatelka uvádí, že krajský soud namísto kritického posouzení věci pouze zopakoval závěry žalovaného. Nevypořádal se se všemi žalobními námitkami, některé z nich konkrétně vyjmenovává. Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že se nezabýval jejím tvrzením, že daňová kontrola u ní byla provedena pouze za účelem výběru chybějící daně, neboť ostatní subjekty sporné transakce byly ve finančních obtížích a stěžovatelka jako jediná provozuje zdravou ekonomickou činnost, vlastní nemovitý majetek a disponuje dostatečnými finančními prostředky.

[9] Za závažnou procesní vadu stěžovatelka považuje skutečnost, že žalovaný nepřiznání odpočtu na DPH opřel o jiný důvod než správce daně v prvostupňovém rozhodnutí, čímž značně oslabil stěžovatelčiny možnosti procesní obrany.

[10] K meritornímu posouzení věci stěžovatelka předně namítá nerespektování pravidel hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene ze strany žalovaného. Žalovaný ani krajský soud nepřihlédli ke všem okolnostem, které vyšly v průběhu daňového řízení najevo, a okolnosti ve prospěch stěžovatelky jí přičítali k tíži. Stěžovatelka má rovněž za to, že daňové orgány neprovedly dostatečné šetření ohledně sporných transakcí, tj. propagace prostřednictvím křtu knihy *Kriminalista* a koupě stroje na výrobu vazníků. Jednotlivé transakce pak stěžovatelka v kasační stížnosti podrobně vysvětluje a u každé zvlášť rozporuje závěry žalovaného a krajského soudu týkající se objektivních okolností vědomostního testu podvodu na DPH. K oběma transakcím pak v obecné rovině upozorňuje, že žalovaný ve svém rozhodnutí, zcela mimo rámec svých oprávnění a znalostí, hodnotí výsostně soukromoprávní poměry osob a snaží se určovat obsah a formu právních jednání mezi stěžovatelkou a jejími obchodními partnery.

[11] K samotné existenci podvodu na DPH stěžovatelka uvádí, že žalovaný ani krajský soud dostatečně neposoudili, zda chybějící daň nemohla vzniknout z ospravedlnitelného důvodu. Stěžovatelka rovněž namítá, že žalovaný ani krajský soud dostatečně vyčerpávajícím způsobem neodůvodnili, na základě jakých důvodů považují průběh obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a její dodavatelkou v daném odvětví, za dané situace a v daném čase za neobvyklý a podezřelý.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku připomíná stěžejní judikaturu NSS a konstatuje, že krajský osud se neomezil pouze na souhlas s argumentací žalovaného, ale své závěry podrobně odůvodnil. Námitku stran vedení daňové kontroly vůči stěžovateli coby jedinému kontaktnímu článku podvodného řetězce krajský soud neopomenul, nýbrž ji vypořádal v bodě 65 napadeného rozsudku. Ohledně námitky vadného procesního postupu žalovaného žalovaný upozorňuje, že tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, a je tedy nepřípustná. Je navíc i nedůvodná, neboť stěžovateli byl poskytnut dostatečný prostor k procesní obraně proti jinému právnímu názoru. Ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nebylo ve věci aplikováno, neboť žalovaný rozhodl podle § 116 odst. 1 písm. c) téhož zákona.

[13] K námitkám týkajícím se prokázání existence podvodu na DPH žalovaný odkazuje na podrobný popis podvodného řetězce v bodech 56 až 76 napadeného rozhodnutí a ve stručnosti shrnuje, že narušení neutrality daně bylo zjištěno jak u dodavatelky stěžovatelky, která nepodala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015, v důsledku čehož nepřiznala a neodvedla předmětnou daň, tak dále i u subdodavatelky, společnosti AAAZ SERVIS, s. r. o., která rovněž nepodala daňové přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015, v důsledku čehož nepřiznala a neodvedla daň. Z důvodu nepodání předmětných daňových přiznání ani po výzvě správce daně byla těmto společností, označeným v rámci podvodného řetězce jako *missing trader*, formálně vyměřena daň ve výši 0 Kč. Dále žalovaný odkazuje na body 77 až 91 napadeného rozhodnutí, ve kterých shrnul zjištěné nestandardní okolnosti týkající se propagace při křtu knihy, a na body 92 až 102, ve kterých shrnul zjištěné nestandardní okolnosti týkající se nákupu stroje na výrobu vazníků. Tyto nestandardnosti svědčí o tom, že neodvedená daň nebyla důsledkem pouhého podnikatelského selhání, ale právě podvodného jednání. Stěžovatelka v kasační stížnosti vytrhává jednotlivé skutečnosti z kontextu a opětovně směšuje prokázání existence podvodu a prokázání, že o podvodu měla a mohla vědět. Závěr o existenci podezřelých okolností a z toho plynoucí prokázání podvodu je nezávislý na vědomosti daňového subjektu. V posuzovaném případě byly identifikovány objektivní okolnosti, které ve svém celku dostatečně spolehlivě prokazují, že stěžovatelka o daňovém podvodu měla a mohla vědět, přičemž se nelze ztotožnit s bagatelizací jednotlivých okolností obsažených v kasační stížnosti.

[14] Závěrem žalovaný konstatuje, že v napadeném rozhodnutí nehodnotil podnikání stěžovatelky z pohledu soukromého práva, nýbrž z hlediska otázky prokázání daňového podvodu. Je jistě svobodnou volbou stěžovatelky, jak nastaví interní procesy a spolupráci s obchodními partnery. Jakmile si však coby podnikatelka uplatňuje v daňovém řízení nárok na odpočet daně, dostává se na pole veřejného práva, kde v případě bezformálnosti obchodní spolupráce se svými obchodními partnery riskuje odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat, není však důvodná.

[16] K námitce nepřezkoumatelnosti NSS předně připomíná, že podle jeho ustálené judikatury přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Aplikace tohoto kasačního důvodu připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 29-30).

[17] Není povinností soudů vypořádat se s každým dílčím tvrzením obsaženým v podání účastníka, pakliže proti jeho argumentaci postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2025, č. j. 1 Afs 266/2024-101, bod 31, a zde citovaná předchozí judikatura). Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, v němž uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“

[18] Ustálená judikatura rovněž zásadně nezapovídá postup, kdy si krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí se souhlasnou poznámkou přisvojí závěry vyslovené v přezkoumávaném rozhodnutí, pokud se odvolací a žalobní námitky shodují a pokud správní orgán sporné otázky vypořádal dostatečně a správně. Není totiž účelné opakovat již jednou správně vyřčené (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či na něj navazující rozsudek ze dne 20. 5. 2024, č. j. 1 Afs 234/2023-51, č. 4622/2024 Sb. NSS, bod 22).

[19] V posuzované věci napadený rozsudek požadavkům vyplývajícím z konstantní judikatury dostál. Krajský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny logickou argumentací. Nedopustil se ani tvrzeného nekritického převzetí závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného. Naopak při poukazu na věcně správné závěry napadeného rozhodnutí připojil svoji vlastní jasnou a srozumitelnou právní argumentaci. K dílčím námitkám nepřezkoumatelnosti se NSS vyjádří při vypořádání těch kasačních bodů, v jejichž rámci je stěžovatelka uplatnila.

[20] Námitku týkající se vadného procesního postupu žalovaného (srov. odst. [9]) stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla, protože je tato námitka nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[21] K věci samé NSS předně uvádí, že nepovažuje za důvodnou obecnou námitku stěžovatelky, že správce daně, potažmo žalovaný hodnotili provedené důkazy v její neprospěch. Daňové orgány dostatečně zdůvodnily hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, a to jak jednotlivě, tak i v kontextu všech ostatních provedených důkazů. K otázce rozložení důkazního břemene kasační soud odkazuje na níže uvedený test prokazování podvodu na DPH a jeho jednotlivé kroky.

[22] Podstatou projednávané věci je po věcné stránce zodpovězení otázky, zda byly splněny podmínky pro odepření stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet DPH z důvodu, že byla zapojena do daňového podvodu, o své účasti na tomto podvodu věděla,

potażmo o ní vědět měla a mohla, a neučinila dostatečná preventivní opatření za účelem, aby své účasti na podvodném jednání předešla.

[23] Jak správně konstatoval již krajský soud, nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH a jsou-li splněny formální a hmotněprávní podmínky vyplývající z § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), nesmí být zásadně omezen (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, bod 38). Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel*, bod 54). Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH, který si nárokuje odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu, resp. zneužití práva prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Naopak správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti (§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu, resp. zneužití práva (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 37).

[24] Podle judikatury NSS je třeba rozlišovat mezi nepřiznáním odpočtu na DPH z důvodu zneužití práva a z důvodu podvodu. Daňovému subjektu lze odepřít právo na odpočet DPH z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, bod 34, a judikatura zde citovaná). Při podezření na zneužití práva je tak třeba zkoumat zejména ekonomickou racionalitu uskutečněných operací, přičemž hlavním účelem provedených transakcí nesmí být pouze účel daňový (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS, bod 92). Naopak v případě podvodu na DPH nemusí být hlavním cílem posuzované obchodní transakce získání daňového zvýhodnění, neboť získání daňového zvýhodnění mohlo být cílem některé z předcházejících nebo následných transakcí posuzovaného obchodního řetězce, přičemž na rozdíl od zneužití práva může daňový subjekt prokázat svou dobrou víru a vyvrátit, že věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, bod 25).

[25] Podvodem na DPH judikatura SDEU a NSS označuje 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 z důvodu narušení daňové neutrality v rozporu s účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. 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, který 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

pokračování

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 (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2025, č. j. 2 Afs 16/2024-47, bod 36). 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 [rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 ve věci *Finanzamt M*, C-596/21, bod 25 a zde citovaná judikatura].

[26] Při posuzování toho, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu, převzal NSS z judikatury SDEU několikastupňový test (srov. rozsudky SDEU ze dne 18. 12. 2014, spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*, a ze dne 18. 5. 2017, C 624/15, *Litdana*). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl (mohl) vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok) (srov. např. rozsudky NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, bod 24, či ze dne 26. 3. 2025, č. j. 1 Afs 266/2024-101, bod 36). Je třeba doplnit, že některé okolnosti mohou mít relevanci současně pro více kroků popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií viz například rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 43).

[27] NSS se bude dále podrobně věnovat jednotlivým krokům popsaného testu, neboť jejich zpochybnění tvoří podstatnou část kasační stížnosti. K uvedenému je nicméně třeba úvodem poznamenat, že kasační argumentace, aby byla věcně projednatelná, musí reagovat na vypořádání žalobních námitek krajským soudem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2023, č. j. 3 Azs 105/2022-47, bod 12). To znamená, že kasační námitky musí jednak mít svůj předobraz v žalobních námitkách (podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nesmí kasační argumentace obsahovat důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ačkoli je uplatnit mohl), nemůže však ani žalobní námitky pouze opakovat. Stěžovatel je povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského soudu a z kterých konkrétních důvodů považuje závěry soudu za nezákonné (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2023, č. j. 8 Azs 299/2020-41, bod 16).

III. A Porušení daňové neutrality a existence podvodu na DPH

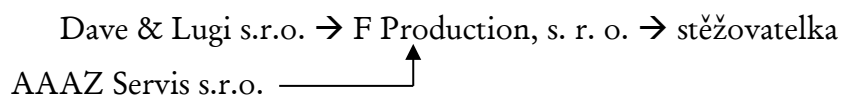
[28] Jak již bylo uvedeno výše, chybějící daň sama o sobě nemůže vést k závěru o existenci podvodu na DPH, neboť neodvedení daně může být důsledkem pouhého podnikatelského selhání některého ze subjektů zapojených do obchodního řetězce. V prvním kroku testu, tj. při posouzení otázky, zda k podvodu vůbec došlo, je třeba zkoumat, zda k neodvedení daně došlo za tzv. podezřelých okolností. Daňové orgány musí posoudit, zda uskutečněné operace odpovídají běžným obchodním podmínkám, přičemž rozhodné jsou všechny okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými

subjekty (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156). Při prokazování existence podvodu tíží důkazní břemeno daňové orgány. Nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v čem tkvěla jeho podstata, tj. vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, bod 38). Daňové orgány rovněž nemusí prokazovat aktivní účast daňového subjektu na daňovém podvodu, neboť v případě daňových podvodů je společným typickým znakem častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021 - 74, č. 4491/2023 Sb. NSS, bod 40).

[29] V posuzované věci daňové orgány identifikovaly dvě sporné transakce a s nimi související dva podvodné řetězce, u nichž v konečném důsledku odepřely stěžovatelce nárok na odpočet DPH. První sporná transakce se týkala úhrady propagace stěžovatelky poskytnuté společností F Production, s. r. o., v souvislosti se křtem knihy Petra Šámala *Kriminalista* v celkové výši 1 000 000 Kč v základu daně a 210 000 Kč DPH, druhá koupě stroje na výrobu vazníků od společnosti F Production, s. r. o., za částku 600 000 Kč v základu daně a 126 000 Kč DPH.

[30] Dříve, než se NSS bude zabývat konkrétními podezřelými okolnostmi v rámci prvního kroku testu podvodu na DPH, je třeba v obecné rovině vyjasnit, že reálnou existenci ani ekonomický přínos posuzovaných transakcí daňové orgány stejně jako krajský soud nerozporují. Pokud by mířily tímto směrem, jednalo by se o nepřiznání odpočtu daně pro neunesení důkazního břemene, resp. zneužití práva, nikoli o důvod pro odepření odpočtu DPH pro účast na podvodu na této dani.

[31] Podvodný řetězec první sporné transakce lze graficky znázornit následovně:



[32] Z daňového spisu vyplývá, že propagace stěžovatelky měla spočívat v otištění jejího loga na obálce knihy *Kriminalista* a v rámci poděkování autora uvnitř knihy, dále v účasti jednatele stěžovatelky na křtu knihy v zařízení Jimmyz bar v Praze dne 16. 4. 2015 a promítání loga stěžovatelky spolu s jinými sponzory během této události. Sporný řetězec obchodních transakcí spočíval v dohodě autora knihy Petra Šámala s majitelem Jimmyz baru, jednatelem společnosti Dave & Lugi, s. r. o., že výměnou za poskytnutí prostor a občerstvení během křtu knihy v hodnotě 200 000 Kč získá společnost právo na otištění log pěti sponzorů knihy na zadní straně obalu. Z provedených svědeckých výpovědí správce daně zjistil, že nic jiného kromě uvedeného poskytnutí prostor a občerstvení společnost Dave & Lugi, s. r. o., autoru knihy neposkytovala. Autor knihy vybíral a zval hosty křtu osobně bez tištěných pozvánek, přičemž nakladatelství neeviduje žádný doklad, platbu ani písemnou smlouvu týkající se propagace knihy. Společnost Dave & Lugi, s. r. o., dále uzavřela smlouvu o spolupráci ve věci propagace knihy se společnostmi EVODINA CZ, s. r. o.,

pokračování

BEFATEAM, s. r. o., a Zdeněk Petr (OSVČ), přičemž u prvních dvou společností nebyla cena za zajištění reklamy na křtu knihy přesně určena, Zdeněk Petr měl za reklamu uhradit 500 000 Kč bez DPH. Společnost Dave & Lugi, s. r. o., dále uzavřela smlouvu o dílo se společností F Production, s. r. o., na jejímž základě měla obdržet marketingová práva na realizaci propagace a křtu knihy Petra Šámala za úhradu 100 000 Kč bez DPH se splatností v posledním čtvrtletí roku 2015. Dodavatelka stěžovatelky pak uzavřela se stěžovatelkou obdobnou *smlouvu o spolupráci ve věci propagace knihy* jako společnost Dave & Lugi, s. r. o., s výše uvedenými sponzory knihy, na jejímž základě měla stěžovatelka za reklamu spočívající v otištění svého loga v knize a propagaci v rámci křtu knihy zaplatit 1 000 000 Kč bez DPH se splatností v posledním čtvrtletí roku 2015. Dodavatelka stěžovatelky rovněž uzavřela smlouvu o zajištění reklamní a poradenské činnosti se subdodavatelem, společností AAAZ Servis, s. r. o., za celkovou cenu 800 000 Kč bez DPH.

[33] Chybějící daň v rámci první sporné transakce daňové orgány identifikovaly u společnosti F Production, s. r. o., která nepodala za předmětné zdaňovací období daňové přiznání, v důsledku čehož jí byla daňovými orgány vyměřena daň ve výši 0 Kč postupem podle § 145 odst. 1 zákona o DPH. Stejná situace nastala u společnosti AAAZ Servis, s. r. o.

[34] Nestandardní, podezřelé okolnosti svědčící o tom, že byl spáchán podvod na DPH, u první sporné transakce daňové orgány identifikovaly následující:

- a) nekorespondující tvrzení ohledně obsahu plnění spočívajícího v propagaci knihy, když dodavatelka stěžovatelky měla od společnosti Dave & Lugi, s. r. o., získat marketingová práva k celé akci, přičemž ujednání mezi touto společností a autorem knihy spočívalo pouze v poskytnutí prostor a zajištění občerstvení,
- b) nejasnosti ohledně náplně činnosti společnosti AAAZ Servis, s. r. o.,
- c) nesourodost cen v případě jednotlivých sponzorů knihy, když dodavatelce stěžovatelky byla marketingová práva poskytnuta za částku 100 000 Kč, ta je však stěžovatelce poskytla za částku 1 000 000 Kč; v případě dalších sponzorů se pak jednalo o částku 500 000 Kč (Zdeněk Petr),
- d) dodavatelka stěžovatelky neměla v době podpisu smlouvy se stěžovatelkou, tj. 1. 2. 2015, platné smluvní ujednání se svou subdodavatelkou, společností Dave & Lugi, s. r. o., ke kterému došlo až 3. 3. 2015, nemohla tak znát ani vstupní cenu plnění; obdobně byla smlouva mezi dodavatelkou a společností AAAZ Servis, s. r. o., uzavřena předčasně, tj. již 10. 2. 2015,
- e) dodavatelka stěžovatelky měla na údajné zajištění propagace knihy pouze 6 týdnů, neboť marketingová práva získala až dne 3. 3. 2015, když samotná akce – křest knihy – měla proběhnout dne 16. 4. 2015,
- f) řada formálních vad smluvních ujednání mezi jednotlivými články obchodního řetězce,
- g) fakturace za poskytnuté plnění, tj. zajištění propagace stěžovatelky, ze strany dodavatelky proběhla s odstupem necelých 9 měsíců v prosinci 2015,

- h) nesoulad mezi příjmovými a výdajovými pokladními doklady vystavenými stěžovatelkou a její dodavatelkou, a to jak v případě datace jednotlivých dokladů, tak i nekorespondujících částek,
- i) nejasnosti ohledně průběhu platby za zdanitelné plnění,
- j) nestandardní chování účetní dodavatelky, D. M., projevující se zejména změnou tvrzení o tom, zda disponuje příslušnými daňovými doklady, předložení nepodepsané smlouvy mezi společností Dave & Lugi, s. r. o., a dodavatelkou stěžovatelky s datací ke dni 3. 3. 2014 (tedy o rok dříve), předložení dvou rozdílných daňových přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015.

[35] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje relevanci řady z výše uvedených podezřelých okolností. V žalobě stěžovatelka nicméně k většině výše identifikovaných okolností pouze uvedla, že o nich nemohla vědět, a vyjádřila se pouze k formálním nedostatkům smluv, ceně plnění a reálné existenci poskytnutí plnění v podobě reklamy na křtu knihy *Kriminalista*. K relevanci ostatních podezřelých okolností se tedy krajský soud neměl možnost vyjádřit, související kasační námitky jsou tak podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné.

[36] K prvnímu kroku testu NSS opakuje, že, jak správně uvedl již krajský soud, v rámci prokázání existence daňového podvodu je správce daně povinen prokázat pouze existenci nestandardních, resp. podezřelých okolností zkoumaných obchodních transakcí, nikoli vědomost daňového subjektu o nich.

[37] Ohledně formálních nedostatků smluvních ujednání NSS konstatuje, že není pravdou, jak tvrdí stěžovatelka, že žalovaný určuje, co by mělo být obsahem smluv stěžovatelky s jejími dodavateli, pouze poukazuje na podezřelé okolnosti předmětných transakcí, ze kterých dovozuje, že v daném řetězci došlo k podvodu, což nepochybně v jeho kompetenci je. NSS dále neshledává dostatečně přesvědčivé odůvodnění stěžovatelky, že její dodavatelka nečekala na formální uzavření smlouvy, ale s přípravou propagace knihy začala dříve, přičemž podstatná v reklamní branži dle stěžovatelky je předmluvní fáze vyjednávání. Přijme-li NSS totiž argument, že písemné smlouvy se v oblasti podnikání stěžovatelky uzavírají pouze pro důkazní účely, není zřejmé, z jakého důvodu si dodavatelka dataci jednotlivých smluvních ujednání při stvrzování svých (dříve ujednaných, jak tvrdí stěžovatelka) závazků nepohlídala. Ačkoli příslušné právní předpisy písemnou formu smlouvy nestanoví, zvolí-li účastníci smluvního vztahu tuto formu, není obvyklé, ani logické, pokud okamžik uzavření smlouvy o zprostředkování (čímž *de facto* smlouva mezi dodavatelkou a společností Dave & Lugi, s. r. o., je) nepředchází okamžiku uzavření smlouvy, k níž zprostředkovatelská činnost směřuje. Právě smlouva o zprostředkování by měla dostatečně určitě a srozumitelně vymezit předmět zprostředkování, charakter činnosti zprostředkovatele a vzájemná práva a povinnosti smluvních stran. Bez ujasnění těchto podstatných náležitostí nelze sjednávat smlouvy navazující (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007-59).

pokračování

[38] K ceně poskytnutého plnění stěžovatelka opakovaně dokládá přínos propagace na množství zakázek stěžovatelky, což však správce daně ani krajský soud nijak nezpochybnují. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze poukázal na nestandardní okolnost, že za zprostředkování účasti na křtu knihy a otištění loga stěžovatelky na obalu knihy dodavatelka stěžovatelky inkasovala zisk 900 000 Kč, když ostatním sponzorům byla tato možnost nabídnuta přímo provozovatelem baru za řádově nižší částky. Nadto je třeba zohlednit, že nejde pouze o cenu plnění, nýbrž o spolupůsobení řady podezřelých okolností – nejasnosti ohledně reálného obsahu propagace knihy a jejího křtu, nedůvodnost zapojení subdodavatelky AAAZ Servis, s. r. o., antedatace smluv atd. – které ve své komplexnosti poukazují na účelovost zapojení dodavatelky stěžovatelky, společnosti F Production, s. r. o., do obchodního řetězce. Ve spojení s ostatními okolnostmi jako nesoulad mezi daňovými a platebními doklady či nezákonné vedení účetnictví ze strany dodavatelky stěžovatelky, pak spolu s chybějící daní svědčí o existenci podvodu na DPH v rámci zkoumaného řetězce.

[39] Pokud jde o druhou spornou transakci, tj. koupi použitého, patnáct let starého stroje na výrobu vazníků (zařízení BV-LJ 50, r. v. 2000, výrobní číslo 01/00) za částku 600 000 Kč v základu daně a 126 000 Kč DPH, obchodní řetězec je jednodušší a lze jej znázornit následovně:

AAAZ Servis s. r. o. → F Production, s. r. o. → stěžovatelka

[40] Z daňového spisu vyplývá, že stěžovatelka uzavřela se svým dodavatelem, opět společností F Production, s. r. o., kupní smlouvu na výše identifikovaný stroj dne 2. 11. 2015. Její dodavatel měl stroj získat od společnosti AAAZ Servis, s. r. o., za částku 605 000 Kč vč. DPH na základě kupní smlouvy ze dne 3. 11. 2015.

[41] Za nestandardní okolnosti předmětné transakce žalovaný považoval následující:

- a) nesoulad mezi reálnou hodnotou stroje (činící dle odborného vyjádření zhruba 150 000 Kč) a fakturovanou cenou,
- b) zaplacení kupní ceny na nezveřejněný účet dodavatelky,
- c) skutečnost, že den po zaplacení kupní ceny byly jednatelem dodavatelky provedeny tři výběry hotovosti v celkové částce přesně odpovídající kupní ceně,
- d) neschopnost jednatele dodavatelky vzpomenout si na bližší okolnosti transakce, zejména zajištění dopravy tohoto stroje a nákladů za přepravu,
- e) absence místa doručení a kalkulace dopravy stroje ve smluvním ujednání,
- f) skutečnost, že prodej stroje stěžovatelce proběhl den před jeho nabytím dodavatelkou od subdodavatelky, sjednání obchodu se tedy dělo pozpátku,
- g) nestandardní pohyby na nezveřejněném účtu dodavatelky, kdy platby na tento účet, podobně jako v případě stěžovatelky, byly ihned vybírány, a nebyly zde patrné ani výdaje spojené s provozní činností,
- h) nestandardní jednání účetní dodavatelky D. M., kdy žalovaný z jejích tvrzení v průběhu daňového řízení vyvodil účelové zamlžování informací pro správné zjištění skutkového stavu.

[42] Nestandardnost jednotlivých okolností stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje, v žalobě však k většině podezřelých okolností uvedla, že o nich nevěděla a ani vědět nemohla, a polemizovala pouze s hodnocením hodnoty předmětného stroje ze strany daňových orgánů. Jak již bylo uvedeno výše, v posuzované věci není odepření nároku na odpočet DPH postaveno na skutečnosti, že by zdanitelné plnění reálně neproběhlo či že by bylo účelové, nýbrž na existenci podvodu v rámci obchodního řetězce. Při posuzování existence daňového podvodu je nepochybně důležité, zda fakturovaná cena není uměle nadhodnocena, pročez daňové orgány správně provedly k důkazu odborné posouzení reálné hodnoty stroje. Je nicméně třeba připomenout, že ve věci daňové orgány identifikovaly další významné podezřelé okolnosti jako platby na nezveřejněný účet a podezřelé výběry v hotovosti. K tomu je třeba připomenout, že judikatura NSS platby na nezveřejněný účet a výběry v hotovosti rozdělené tak, aby odpovídaly zákonnému limitu, považuje za zásadní a jednoznačně nestandardní okolnost (srov. již citovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 16/2024-47, bod 52, a tam citovaná judikatura).

[43] S ohledem na vše výše uvedené má NSS v souladu s krajským soudem za to, že daňové orgány unesly důkazní břemeno co do existence podvodu na DPH (první krok testu). V následující části se bude věnovat stížním námitkám rozporujícím závěr daňových orgánů, že stěžovatelka o podvodu věděla nebo na základě objektivních okolností vědět měla a mohla (druhý krok testu) a že nepřijala adekvátní opatření, která by byla způsobilá zabránit její účasti na podvodu a která po ni mohla být rozumně vyžadována (třetí krok testu).

III. B Vědomostní test a adekvátní preventivní opatření

[44] Podle ustálené judikatury NSS 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 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021-74, bod 22). Při posuzování těchto skutečností je třeba přihlédnout i k dalším okolnostem, jako například k obchodním zkušenostem a znalostem daňového subjektu a jeho obchodních partnerů, k vlastnostem plnění, k obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2025, č. j. 4 Afs 150/2023-46, bod 45 a judikatura zde citovaná). Správce daně nicméně nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, bod 63).

[45] Podle judikatury SDEU zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stížena podvodem (viz rozsudek SDEU *Mahagében*, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt musí mít ještě šanci vyvinut se z účasti na podvodu

pokračování

tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další* ze dne 11. 5. 2006, věc C- 384/04,6 body 32 a 33).

[46] Tento tzv. vědomostní test chrání legitimní očekávání poctivých daňových subjektů. Daňové subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH. I v daňovém řízení je třeba chránit právní jistotu pramenící z dobré víry daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že by byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získání protiprávní výhody. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu (již citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 32). Je třeba zdůraznit, že uvedená adekvátní preventivní opatření se odvíjí mimo jiné také od toho, jak zásadní jsou objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že by daňový subjekt měl a mohl vědět o podvodu na DPH. Jinými slovy, čím více je transakce podezřelá, tím více by měl daňový subjekt zbystřit a přijmout opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 313/2021-67, bod 28).

[47] Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval ve vztahu k oběma posuzovaným transakcím následující okolnosti, na jejichž základě stěžovatelka měla nebo mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Platby za plnění probíhaly buď na nezveřejněný účet dodavatelky, nebo v hotovosti, rozdělené tak, aby nedošlo k překročení zákonného limitu hotovostních plateb; změna jednatele dodavatelky těsně před koncem posuzovaného zdaňovacího období, virtuální sídlo a absence veřejně dostupných informací o dodavateli jako např. účetních závěrek v obchodním rejstříku či internetových stránek; značně nadhodnocená cena plnění, a to v porovnání s totožným plněním poskytnutým jinému subjektu v případě propagace prostřednictvím knihy *Kriminalista* či s odborným posouzením v případě stroje na výrobu vazníků; a řada nejasností ohledně průběhu posuzovaných transakcí (nedostatečná specifikace předmětu plnění v případě propagace či absence specifikace technického stavu a dokladů o dopravě a dodání v případě stroje na výrobu vazníků) a splatnosti prvního z posuzovaných plnění (propagace stěžovatelky na křtu knihy *Kriminalista*).

[48] Stěžovatelka ve svých podáních dovozuje důvěryhodnost dodavatelky ze své účasti na motoristických závodech v Dubaji, na kterých se dodavatelka organizačně podílela. Zbylé identifikované okolnosti bagatelizuje s tím, že se jedná o běžnou obchodní praxi. V žalobě se navíc vyjádřila pouze k existenci virtuálního sídla a nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, přičemž zcela pominula stěžejní podezřelou okolnost, a to platby na nezveřejněné účty a hotovostní platby. Jak již bylo uvedeno výše, judikatura NSS platby na nezveřejněný účet a výběry v hotovosti rozdělené tak, aby odpovídaly zákonnému limitu, považuje za zásadní a jednoznačně nestandardní (srov. odst. [42] výše).

[49] K dalším okolnostem NSS konstatuje, že se stěžovatelkou lze sice souhlasit v tom, že virtuální sídlo nesvědčí samo o sobě o podvodném charakteru společnosti, představuje však důležitou indicii, která by měla v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a měla by jej motivovat ke zvýšené opatrnosti a k učinění adekvátních preventivních opatření za účelem vyloučení jeho účasti na podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61, bod 29). Podle judikatury NSS je dále relevantní podezřelou okolností i to, že se dodavatelka stěžovatelky neprezentovala na internetu. I tato skutečnost by měla v bdělém podnikateli založit pochybnosti o legitimnosti takové společnosti (tamtéž). Pokud jde o nadhodnocení ceny posuzovaných plnění, podle judikatury NSS neprovedení průzkumu trhu a srovnání cen má jistý nádech účelovosti (již citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 118/2021-74, bod 25). Konečně k řadě formálních nedostatků stěžovatelkou předložených smluv s dodavatelkou NSS konstatuje, že ačkoli stručnost smluv a absence podstatných náležitostí smluvního ujednání rovněž sama o sobě nenaspovídá vědomé účasti na daňovém podvodu (tím spíše za situace, kdy se posuzované plnění uskutečnilo), může se přesto jednat o objektivní okolnost nasvědčující účasti na daňovém podvodu (tamtéž, bod 26).

[50] Na základě všech výše uvedených skutečností a závěrů se NSS s krajským 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 transakcemi s dodavatelkou zapojuje do daňového podvodu. Uvedený závěr nemůže zpochybnit skutečnost, že stěžovatelka údajně postupovala v souladu se svou standardní obchodní praxí, neboť právě ta může být z hlediska účasti na daňovém podvodu riziková. Bylo by absurdní, aby nevybočení z rizikové obchodní praxe bylo vykládáno ve prospěch daňového subjektu. K odeprání nároku na odpočet DPH 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] K existenci adekvátních preventivních opatření NSS konstatuje, že není úkolem daňových orgánů, 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 (srov. již citovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 16/2024-55, bod 60). Stěžovatelka v posuzovaném řízení žádná preventivní opatření neidentifikovala, pouze stále trvá na tom, že postupovala v souladu s běžnou obchodní praxí a své dodavatelce věřila, neboť se s jejím původním jednatelem znala z motoristických závodů v Dubaji. Stěžovatelka například před provedením platby za posuzovaná plnění po svém obchodním partneru nežádala vysvětlení náhlé změny jednatele společnosti na typického „bílého koně“. 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

pokračování

o obchodní rizika, v této oblasti se rovněž nabízí široký prostor pro jejich spolehlivější ošetření ve smluvních ujednáních.

[52] Kasační soud proto shrnuje, že stěžovatelka nedosáhla potřebné míry obezřetnosti, aby se „vyvinila“ z účasti na podvodu. NSS souhlasí s krajským soudem v tom, že tuto odpovědnost nelze přenášet na správce daně a tvrdit, že nedostatečně rychlá reakce správce daně na neodvedení daně a nekontaktnost ze strany dodavatelky a subdodavatelky stěžovatelky zapříčinily stěžovatelčino zatažení do podvodného řetězce. Výše provedený test jasně prokázal, že stěžovatelka byla zapojena do podvodu na DPH, o němž měla a mohla vědět. Není tedy pravdou, že by byla pouze obětním beránkem blíže nespecifikovaného pochybení daňových orgánů (pro úplnost NSS konstatuje, že krajský soud se s danou námitkou vypořádal, byť stručně, v bodě 65 napadeného rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[53] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[54] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 24. dubna 2025

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u