



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **KOWERA a. s.**, se sídlem 1. máje 260, Třinec – Staré Město, zastoupená JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 58/8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 1. 2025, č. j. 22 Af 15/2023-90,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Žalobce je obchodní společnost, jejíž hlavní ekonomickou činností je velkoobchod s chemickými výrobky. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále také „*správce daně*“) vyměřil žalobci [který v daňovém řízení vystupoval před změnou své obchodní firmy a právní formy jako REKOCHÉM s. r. o.] platebními výměry ze dne 24. 2. 2021 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2017. Žalobce si za uvedená zdaňovací období nárokoval v souvislosti s pořízením zboží od společností RAPTOR SE (dále jen „*RAPTOR*“) a INTERMOS, spol. s r. o. (dále jen „*INTERMOS*“) a dodáním zboží odběratelům EKO-STEEL Sp. z o. o. (dále jen „*EKO-STEEL*“) a SIA „Seagull Trade“ (dále jen „*SLA*“), odpočet DPH. Správce daně nárok na odpočet odepřel, neboť dospěl k závěru, že přijatá zdanitelná plnění od společností RAPTOR a INTERMOS v podobě tlumicích elementů, stabilizátorů organického odpadu a termoizolační nátěrové hmoty byla součástí podvodu na DPH, přičemž žalobce o své účasti na řetězci zasaženým podvodem na DPH

minimálně měl a mohl vědět. Žalobci byl takto odepřen nárok na odpočet v celkové výši 37 829 744 Kč. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 15. 3. 2023, č. j. 8923/23/5300-22442-705341, jímž zároveň odvoláním napadené platební výměry potvrdil.

[2] Následně se žalobce obrátil na Krajský soud v Ostravě, který jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3] V úvodu svého rozsudku krajský soud obsáhle zrekapituloval bohatou judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „*Soudní dvůr*“) i Nejvyššího správního soudu k posuzování podvodů na DPH a s nimi spojeným odepřením odpočtů na dani. Přitom se krajský soud s ohledem na žalobní námitky zaměřil zejména na judikaturu k prokazování vědomosti daňového subjektu o zasažení řetězce podvodem na DPH. K tomu zejména připomněl, že pokud daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (tedy alespoň ve formě, že „*mohl vědět*“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79).

[4] Dále krajský soud připomněl, že napadené rozhodnutí žalovaného podrobil přezkumu pouze optikou žalobních bodů. V projednávané věci proto krajský soud vyšel z toho, že žalobce nenapadl závěry daňových orgánů týkající se samotné existence podvodu na DPH, včetně závěrů o narušení daňové neutrality a existenci chybějící daně. Žalobce zpochybňoval pouze své vědomé zapojení do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalobce podle svého přesvědčení o podvodu na DPH nevěděl a nemohl vědět, ale byl podveden ostatními subjekty zapojenými do obchodních řetězců.

[5] V rámci samotného hodnocení věci krajský soud po vzoru daňových orgánů vymezil nejprve objektivní okolnosti, které byly společné pro všechny transakce a dále zvlášť okolnosti k transakcím s jednotlivými komoditami. Po vyhodnocení všech okolností dospěl i krajský soud k závěru, že si žalobce nepočínal dostatečně obezřetně, a ztotožnil se se závěrem daňových orgánů o vědomém zapojení žalobce do řetězců zasažených podvodem na DPH.

[6] Závěrem se krajský soud zaměřil na procesní námitky žalobce. Ani ty však neshledal důvodnými. Krajský soud tedy shodně jako žalovaný v odvolacím řízení odmítl námitku nedostatečně vymezených pochybností při zahájení daňové kontroly u žalobce. Správce daně podle krajského soudu rovněž nepochybil, pokud ve vztahu k následným zdaňovacím obdobím již s ohledem na dosavadní zjištění nezahajoval postup k odstranění pochybností a přistoupil k zahájení navazující daňové kontroly. Krajský soud se rovněž neztotožnil ani se žalobcovými námitkami ohledně nedostatečné prostoru pro uplatnění jeho práv a nedostatečně vymezených pochybností, pročez žalobce údajně nevěděl, proti čemu se má bránit.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „*stěžovatel*“) kasační stížnost. Krajský soud podle něj věc nesprávně právně posoudil a jeho rozsudek je rovněž

pokračování

nepřezkoumatelný. Své kasační námitky tak žalobce podřadil po důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8] I ve své kasační stížnosti stěžovatel zopakoval, že žádným způsobem nezpochybňuje skutečnosti svědčící podle daňových orgánů o podvodu na DPH v jednotlivých obchodních řetězcích. Stěžovatel však opakuje, že narušení neutrality daně bylo zjištěno u subjektů, se kterými přímo neobchodoval, a o jejichž zapojení nevěděl a ani vědět nemohl. Stěžovatel tedy nesouhlasí s hodnocením ve vztahu k objektivním okolnostem, na základě kterých daňové orgány, a návazně i krajský soud, dospěly k závěru, že stěžovatel přinejmenším měl a mohl vědět, že se účastní obchodování s plněními zatíženými podvodem na DPH.

[9] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil jeho žalobní námitku o nevědomosti o podvodu na DPH, neboť to byl naopak stěžovatel, kdo byl podveden ostatními subjekty zapojenými do sporných obchodních řetězců. Krajský soud podle stěžovatele nezohlednil jak závěry judikatury českých správních soudů, tak zejména rozsudků Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04 (dále jen „*Kittel*“), a ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „*Optigen*“). Ty jasně vymezují, že daňový subjekt nenese odpovědnost za daňový podvod spáchaný jiným článkem řetězce, pokud jednal v dobré víře a nemohl rozumně vědět, že je do podvodu zapojen. Z rozsudku *Kittel* rovněž plyne, že daňové orgány musí prokázat, že daňový subjekt věděl nebo měl a mohl vědět, že se účastní obchodu zasaženého daňovým podvodem. Nelze tedy presumovat vědomé zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého podvodem na DPH pouze na základě samotné účasti v řetězci, pokud daňový subjekt provedl obchodní transakce v souladu se standardy běžné obchodní praxe.

[10] Stěžovateli bylo vytýkáno, že se zapojil do obchodování s komoditami, se kterými do té doby neobchodoval, a to v řádech desítek milionů korun. Taková skutečnost však podle stěžovatele nemůže být při posuzování vědomosti o zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH kladena k tíži jakémukoliv daňovému subjektu, protože by to znamenalo, že jakákoliv do té doby nerealizovaná obchodní činnost bude posuzována v neprospěch daňového subjektu. Je jeho svobodným uvážením, s jakou komoditou se daňový subjekt rozhodne obchodovat.

[11] Dále stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by zboží nekontroloval, nikdy je nepřebíral a o samotné obchodované zboží se celkově nezajímal. Právě naopak, byl to sám stěžovatelův jednatel, který prokazatelně realizoval další kroky, jimiž se snažil „ohlídat zákonnost“ sporných případů. Konkrétně stěžovatel upozornil na osobní prohlídku tehdejšího stěžovatelova jednatele ve skladu v Hodoníně uskutečněnou dne 22. 9. 2017, kde se měla nacházet linka na výrobu stabilizátorů organického odpadu a při které se snažil zjistit okolnosti, za kterých dochází k obchodování s předmětným plněním. Při této prohlídce stěžovatelův jednatel zjistil, že dodavatel INTERMOS spolupracuje např. i se společností ŠKODA TRANSPORTATION a.s. (dále „*ŠKODA TRANSPORTATION*“), což vzbuzovalo důvěru vůči tomuto dodavateli. Navíc v průběhu daňového řízení stěžovatel předložil příslušnou fotodokumentaci a při jedné z kontrol byly přítomny na pracovišti společnosti INTERMOS i úřední osoby Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj,

územního pracoviště v Třinci. I úřední osoby správce daně tedy viděly svářeče v dílnách společnosti INTERMOS a jejich práci na plnění pro stěžovatele, pořizovaly fotky a kontrolovaly dokumentaci. Podle stěžovatele tedy jeho kontrolní činnost vůči dodavatelům proběhla bez pochybení. Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že zcela totožné důsledky pro odpočet DPH má jak období před provedenou prohlídkou, tak i po prohlídce. Pokud je stěžovateli kladeno k tíži, že obchodované zboží neprověřoval, tak po prověření při uvedené prohlídce musí být posouzení opačné.

[12] Stěžovatel také namítl, že v rámci spolupráce s dodavatelem INTERMOS neobchodoval pouze se stabilizátory organických odpadů, ale i s jinými souvisejícími produkty jako tlumicími elementy a termoizolačními nátěrovými hmotami. Žalovaný i krajský soud tuto skutečnost zjevně ignorovali, neboť při přezkoumání zákonnosti postupu správce daně nezohlednili, že správce daně do neuznaného odpočtu DPH zahrnul všechny uvedené produkty, a nikoli pouze stabilizátory.

[13] Dále stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého obchodoval s dodavateli, kteří nikdy nikde neprezentovali obchodování s uvedenými komoditami. K tomu stěžovatel upozorňuje, že počátek obchodních transakcí se společností INTERMOS a RAPTOR opakovaně odůvodňoval tím, že společnost RAPTOR znal již z dřívější obchodní spolupráce. Jak bylo uvedeno a v průběhu daňového řízení prokázáno, navázání této spolupráce a vůbec zapojení do posuzovaných transakcí bylo stěžovateli doporučeno Ing. T., který byl v roce 2017 zaměstnancem společnosti Metalimex na pozici vedoucí obchodního referátu. Ing. T. osobně viděl stroje a dále činil další úkony k prověření obchodních transakcí včetně již výše zmíněné osobní prohlídky v Hodoníně. Jeho postup byl tedy obdobný prověřování ze strany stěžovateli jednatele. S dodavatelem RAPTOR obchodoval stěžovatel i s jinými komoditami, a to v dlouhém období před zahájením nyní řešených obchodů. V této souvislosti také konkrétně jednal s panem M. S. (obchodním ředitelem) a s panem J. P. (finančním ředitelem daného dodavatele). V běžných obchodních vztazích, v jejichž rámci předchozí spolupráce probíhá zcela standardně a bezproblémově, je naopak nová možnost spolupráce běžnou obchodní příležitostí. Hodnocení žalovaného a krajského soudu je provedeno s velkým časovým odstupem a optikou zjištění o chybějící dani.

[14] Podle stěžovatele není běžným standardem podnikatelské praxe, aby daňový subjekt znal další články dodavatelského řetězce za svým přímým obchodním partnerem. To připouští i rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek Gabona Kft*, kde soud potvrdil, že subjekt není povinen rozkrývat celý řetězec, pokud jedná v dobré víře a plní zákonné náležitosti. Krajský soud se nevypořádal se základní otázkou dobré víry stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 2 daňového řádu a výkladu unijní judikatury, podle níž není možné bez dalšího přenášet odpovědnost za daňový únik jiných subjektů na subjekt, který obchodoval s přímým partnerem řádně a bez známek podvodného jednání.

[15] Z ekonomického pohledu to navíc byl stěžovatel, který nesl ekonomickou zátěž z uhrazené daně – daň z přidané hodnoty stěžovatel dodavateli řádně uhradil a současně stěžovateli nebyl přiznán nárok na odpočet daně. Z ekonomického pohledu tak je zřejmé, že stěžovatel je tím, kdo byl podveden a kdo zaplatil za plnění včetně daně z přidané hodnoty. Krajský soud k tomu uvedl, že úhrada DPH dodavateli odpovídá právní úpravě dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané

pokračování

hodnoty“), a že stěžovatel by nezaplacením daně porušil svou zákonnou povinnost, přičemž by se tímto jednáním nevyloučil z účasti na daňovém podvodu. Tento závěr je však nesprávný, neboť podle platné právní úpravy je přípustné uhradit DPH na účet správce daně, tedy nikoliv přímo dodavateli. Ostatně v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že stěžovatel hradil ze svého bankovního účtu daň (DPH) na osobní daňový účet dodavatele, a právě úhrada části ceny na účet správce daně byla obezřetným jednáním, neboť tak měl stěžovatel potvrzeno, že dodavatel hradí svoje daňové povinnosti.

[16] Stěžovatel navíc v průběhu daňového řízení podle svého přesvědčení prokázal, že deklarované plnění existovalo a bylo skutečně dodáno. Jakákoliv argumentace o neznámosti zboží či jeho původu je tedy irelevantní. Daňový subjekt přitom není povinen znát konkrétního výrobce zboží, které následně přeprodává. Vedle toho navázání obchodní spolupráce s dodavateli, se kterými v minulosti obchodoval, případně jinak přišel do kontaktu, a to bez jakýchkoliv problémů, utvrdilo stěžovatele v tom, že jde o standardní obchod. Stěžovatel za dané situace nemohl vědět a neměl jak zjistit, že se účastní podvodu na DPH.

[17] Krajský soud návazně hodnotil opatření, která stěžovatel přijal k zamezení účasti na podvodu na DPH. Zásadně nelze souhlasit s tím, že již z vymezených objektivních okolností zjištěných žalovaným vyplývá, že stěžovatel nepřijal žádná relevantní opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH před započatím obchodování.

[18] Stěžovatel již v řízení před krajským soudem poukazoval na písemnost Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 3099904/20/3218-62561-810211, označenou jako „*Sdělení ve věci přijetí odpovídajících opatření*“ (dále jen „*Sdělení*“), kterým finanční správa vymezila příkladný výčet nestandardních okolností, na které by si daňové subjekty měly dávat pozor v rámci navazování obchodních spoluprací. Ve *Sdělení* uvedené nestandardní okolnosti se však podle stěžovatele neobjevují v nynějším případě. Přesto však krajský soud dospěl k závěru o stěžovatelově nedostatečné obezřetnosti. Pokud tedy krajský soud vyhodnotil, že stěžovatel rezignoval na základní kontrolní mechanismy, tak měl podle stěžovatele požadované kontrolní mechanismy ve svém rozsudku rovněž uvést. Krajský soud tak neučinil a jeho rozsudek je tedy rovněž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[19] V další kasační námitce stěžovatel opakovaně zpochybnil závěr žalovaného uvedený v bodu 269 jeho rozhodnutí (byť stěžovatel ve své kasační stížnosti v rámci této kasační námitky opakovaně chybně odkazoval na bod 259 rozhodnutí žalovaného, z obsahu kasační námitky je zřejmé, že se jedná o písemnou chybu a ve skutečnosti stěžovatel napadá bod 269 rozhodnutí žalovaného), ve kterém žalovaný podle stěžovatele konstatoval, že pokud by stěžovatel byl dostatečně obezřetný a přijal dostatečná opatření k zjištění podvodu na DPH, ani tak by nemusel zasažení obchodních řetězců podvodem na DPH rozpoznat. Tento závěr je dle stěžovatele vnitřně rozporný a nelogický ve vztahu ke zbytku rozhodnutí žalovaného, ve kterém je stěžovateli vytýkáno, že nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti na řetězcích zasažených podvodem na DPH zamezil. Krajský soud se navíc touto námitkou opomněl zabývat.

[20] Ohledně prokázání přijetí dostatečných opatření je podle stěžovatele nutné vycházet z právních závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS, zejména ze závěrů v odst. 57 a 69.

Pokud mají přitom platit právní závěry rozsudku *VYRTYCH*, tak je stěžovatel toho názoru, že po něm byl požadován daleko vyšší než přípustný důkazní standard. To navíc za situace, kdy v případě „podvodu na DPH“ stíhá důkazní břemeno správce daně. Zde stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, a na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82. Oba se věnují úrovni tzv. „důkazního standardu“ daňového subjektu a správce daně. I zde tedy bylo právní hodnocení krajského soudu nesprávné.

[21] Krajský soud podle stěžovatele rovněž nesprávně vyhodnotil předloženou analýzu Vysoké školy báňské z 30. 7. 2017, která se týkala komodity stabilizátorů organického odpadu. Stěžovatel totiž netvrdil, že předmětnou analýzou prokazuje všechny aspekty a nemusel/neměl nic jiného činit. Analýzou však prokázal, že nefunkčnost linky při prohlídce v Hodoníně neměla vliv na faktické posouzení předmětu obchodování.

[22] Stěžovatel dále odkázal na další přijatá opatření, jako např. potvrzení bezdlužnosti dodavatelů, případně hodnocení ratingovou agenturou. Tyto skutečnosti však, ačkoli šly ve prospěch stěžovatele, krajský soud hodnotil účelově a izolovaně, nikoliv ve vzájemné souvislosti.

[23] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný. Ten své vyjádření po vzoru kasační stížnosti rozčlenil do třech tematických částí – v první části se vyjádřil k objektivním okolnostem svědčícím o stěžovatelově vědomém zapojení do řetězců zasažených podvodem na DPH, ve druhé části se vyjádřil ke stěžovatelově (ne)obezřetnosti a jím přijatým opatřením a konečně ve třetí části se žalovaný vyslovil ke stěžovatelem tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Žalovaný v zásadě setrval na svých zjištěních a právním hodnocení, která uvedl ve svém rozhodnutí, a se kterými se následně ztotožnil krajský soud. Žalovaný s posouzením věci krajským soudem souhlasí a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost.

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal zákonnost napadeného rozsudku v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[25] Kasační stížnost **není** důvodná.

[26] Odepření odpočtu daně z důvodu zasažení plnění podvodem na DPH je v judikatuře Nejvyššího správního soudu posuzováno často. Jak ve svém rozsudku přiléhavě uvedl již krajský soud, k této problematice existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora. Právní rámec věci i pomocí obsáhlé citace judikatury přitom vymezil již krajský soud ve svém rozsudku (srov. zejména odstavce 37 až 48 a dále odstavce 58 a 59). S vymezením právního rámce, jak jej provedl krajský soud, Nejvyšší správní soud souhlasí.

[27] Nejvyšší správní soud proto pouze ve stručnosti připomíná, že prokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je správce daně v zásadě povinen uznat odpočet daně, ledaže prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Jako podvod na DPH jsou označovány situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva,

pokračování

neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Ve skutečnosti existují velmi spletité varianty podvodů na DPH. Ve všech případech jde však v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232).

[28] Účast daňového subjektu na řetězci zasaženém podvodem na DPH se již tradičně posuzuje prostřednictvím následujícího tříkrokového testu: a) daňové orgány jsou povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; b) pokud daňové orgány prokáží, že k daňovému podvodu došlo, zkoumá se subjektivní stránka účasti daňového subjektu na řetězci zasaženém podvodem na DPH; c) pokud daňové orgány prokáží obě dvě uvedené podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast daňového subjektu v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má v návaznosti na předložená zjištění šanci se vyvinit tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, která měla zamezit jeho účasti na podvodných obchodech (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, odst. [13], či ze dne 21. 4. 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56, odst. [14]).

[29] Stěžovatel ve své kasační stížnosti přitom shodně jako v žalobě upozornil, že žádným způsobem nezpochybňuje skutečnosti svědčící podle daňových orgánů o existenci podvodu na DPH. Stěžovatel však zopakoval, že narušení neutrality daně bylo zjištěno u subjektů, se kterými přímo neobchodoval, a o jejichž zapojení do podvodu na DPH nevěděl a ani vědět nemohl. Ze stěžovatelovy kasační stížnosti tedy vyplývá, že stěžovatel nerozporuje první krok testu, jak jej vymezil Nejvyšší správní soud výše. Svou kasační polemiku tak směřuje do zbylých dvou kroků testu, tedy do zkoumání subjektivní (vědomé) stránky své účasti na podvodu na DPH a své možnosti se vyvinit tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, která měla zamezit jeho účasti na podvodných obchodech. Již na tomto místě přitom pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel v kasační stížnosti nijak nenavázal na svou žalobní polemiku ohledně údajných procesních pochybení v souvislosti se zahájením a průběhem daňové kontroly (odstavce 83 až 91 rozsudku krajského soudu). Ani to již tedy nebude předmětem kasačního přezkumu.

[30] Nejvyšší správní soud navíc shodně jako již krajský soud (srov. odstavec 34 rozsudku krajského soudu) upozorňuje na (v převážné většině) značně obecně koncipované stěžovatelovy kasační námitky. Odepření odpočtu daně se v nynějším případě týkalo obchodních spoluprací se dvěma odlišnými dodavateli, navíc ve spojení s obchodováním se třemi rozličnými komoditami. Jednotlivé obchodní řetězce sice často vykazovaly shodné nebo podobné nestandardní okolnosti, stále se však svým průběhem či personálním zapojením od sebe lišily. Stěžovatel však převážnou většinu svých kasačních námitek formuluje obecně k celému sporu a z jeho argumentace tudíž v mnohých případech není zřejmé, k jakým sporným transakcím se vztahuje. Proto Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud upozorňuje, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které*

žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (např. již krajským soudem citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, 2162/2011 Sb. NSS, odst. [32]).

[31] Konečně v rámci obecného hodnocení věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvodnou neshledal stěžovatelovu námitku ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Krajský soud se ve svém rozsudku zabýval všemi stěžovatelovými námitkami a proti jeho argumentaci postavil právní hodnocení, které jako celek splnilo požadavky na přezkoumatelnost (k tomu srov. ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 10. 12. 2021, č. j. 3 As 366/2019-41, odst. [20], i s citací dalších rozhodnutí). Dílčí stěžovatelovy námitky ohledně údajné nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vypořádal Nejvyšší správní soud v rámci hodnocení jednotlivých konkrétních námitek níže.

[32] V první části rozsudku se Nejvyšší správní soud zaměřil na posouzení druhého kroku testu, tedy subjektivní stránky stěžovatelovy účasti na řetězcích zasažených podvodem na DPH. Jak totiž uvedl již Soudní dvůr EU, i daňový subjekt, který věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (rozsudek Soudního dvora ve věci *Kittel*, bod 56). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, bod 49). Jak již upozornil krajský soud, pokud daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (tedy alespoň ve formě, že „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, odst. [59]). Již krajský soud navíc správně upozornil, že závěr o vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu může být tvořen dílčími indiciemi a jednotlivé indicie dokonce samy o sobě nemusí být nezákonné. Ve svém souhrnu však musí tvořit logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, odst. [48]). Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, odst. [54]). Není totiž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, odst. [61]).

pokračování

[33] Již krajský soud přitom ve svém rozsudku obsáhle popsal okolnosti, ze kterých daňové orgány dospěly k závěru o tom, že stěžovatel přinejmenším měl a mohl vědět o zasažení obchodních řetězců podvodem na DPH, a tedy o svém zapojení do něj. Krajský soud tyto okolnosti přitom po vzoru daňových orgánů rozdělil na okolnosti společné všem sporným transakcím a dále na okolnosti transakcí s jednotlivými spornými komoditami (srov. odst. 51 rozsudku krajského soudu).

[34] Za okolnosti společné všem sporným transakcím označily daňové orgány i krajský soud skutečnost, že nákupy zboží od dodavatelů INTERMOS a RAPTOR, a následné dodání tohoto zboží odběratelům EKO-STEEL a SIA, se svým objemem zcela vymykaly stěžovatelovým běžným obchodním transakcím před vstupem do obchodních transakcí právě se společnostmi INTERMOS a RAPTOR. Současně se vymykaly transakcím, které stěžovatel uskutečňoval po ukončení obchodů s uvedenými dodavateli a odběrateli (odst. 52 rozsudku krajského soudu). Stěžovatel podle daňových orgánů i krajského soudu dále vystupoval obzvláště neobeztně s ohledem na to, že je podnikatelem s dlouhodobými zkušenostmi, jeho účast na transakcích byla zcela pasivní, kdy na něčí pokyn či doporučení kupoval a následně obratem prodával zboží, přičemž neřešil, o jaké konkrétní zboží se jedná, zboží fyzicky nekontroloval a minimálně v jednom případě prokazatelně přebíral zboží, které si ani neobjednal. Na nákup zboží přitom neměl vyčleněny vlastní finanční prostředky. Jednatelé žalobce odmítli podat správci daně bližší informace a objasnit, jak obchody probíhaly (odst. 53 rozsudku krajského soudu).

[35] K jednotlivým transakcím poté krajský soud shodně jako daňové orgány přidal ještě další konkrétní skutečnosti svědčící o jejich nestandardnosti. Jde např. o nestandardní výběr dodavatelů, a to navíc se zbožím, se kterým stěžovatel nikdy předtím neobchodoval, nestandardní smluvní dokumentaci a platby, stěžovatelovo vlastní obchodní jednání, nedostatečnou kontrolu zboží, které stěžovatel přeprodával (konkrétně ke stabilizátorům organického odpadu srov. odst. 54 rozsudku krajského soudu, k tlumicím elementům odst. 55 rozsudku krajského soudu a k termoizolační náterové hmotě odst. 56 rozsudku krajského soudu).

[36] Po posouzení uvedených okolností se krajský soud ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že ty ve svém souhrnu zcela jednoznačně vypovídaly o takovém jednání stěžovatele, ze kterého bylo zřejmé, že stěžovatel minimálně měl a mohl vědět o existenci podvodu na DPH a o svém zapojení do něj (odst. 60 rozsudku krajského soudu). S tímto posouzením Nejvyšší správní soud souhlasí.

[37] Již výše Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou stěžovatelovu námitku ohledně nesprávně vymezeného právního rámce daného případu a nedostatečného zohlednění judikatury českých správních soudů i Soudního dvora EU. Už shora naopak Nejvyšší správní soud konstatoval, že právní rámec posuzování neuznání odpočtů na dani z důvodu zasažení řetězce podvodem na DPH, a rovněž posuzování vědomosti o zapojení do takového řetězce, vymezil krajský soud pečlivě; Nejvyšší správní soud s vymezením provedeným krajským soudem souhlasí. Krajský soud ve svém rozsudku dokonce opakovaně citoval i závěry rozsudků Soudního dvora ve věci *Kittel* a *Optigen*, na jejichž nezohlednění stěžovatel výslovně upozornil – srov. odst. 37 a 44 rozsudku krajského soudu k rozsudku ve věci *Kittel* a odst. 37, 43 a 44 k rozsudku ve věci *Optigen*). Citace těchto rozsudků navíc krajský soud doplnil další bohatou citací jak rozsudků Soudního dvora, tak i Nejvyššího

správního soudu. Závěry dřívějších rozhodnutí přitom krajský soud následně přílehavě aplikoval na stávající spor. Námitky stěžovatele tedy v tomto směru nejsou důvodné.

[38] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani stěžovatelovu námitku, že jako okolnost svědčící o jeho vědomém zapojení do řetězců zasažených podvodem na DPH nelze hodnotit skutečnost, že podvody na DPH se týkaly komodit, se kterými stěžovatel předtím nikdy neobchodoval, a navíc s nimi obchodoval v objemu několik desítek milionů korun. Jak upozornil již krajský soud a Nejvyšší správní soud výše zopakoval, závěr o vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu může být tvořen i jen dílčími indiciemi a jednotlivé indicie dokonce samy o sobě nemusí být nezákonné. Nejvyšší správní soud navíc opakovaně potvrdil, že uvedené okolnosti představují okolnosti svědčící o vědomém zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého podvodem na DPH (srov. např. rozsudek ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 313/2021-67, odst. 37 a 38). V tomto směru tedy také nelze hovořit o porušení autonomie vůle či ústavně zaručených práv stěžovatele, jak stěžovatel namítal. Stěžovateli totiž nebylo nijak bráněno, aby jednotlivé transakce uskutečňoval; pouze musel brát v potaz, že v souvislosti s jednotlivými (dalšími) indiciemi může dojít k podezření (a závěru) na podvod na DPH, což v souladu s ustálenou judikaturou může vyústit až v odepření nároku na odpočet DPH.

[39] V další kasační námitce stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že by zboží nekontroloval, nikdy je nepřebíral a o samotné obchodované zboží se celkově nezajímal. Právě naopak, byl to sám stěžovatelův jednatel, který prokazatelně realizoval další kroky, jimiž se snažil ohlídat zákonnost sporných případů. Další související stěžovatelovy argumenty Nejvyšší správní soud shrnul shora v odst. [11].

[40] Touto stěžovatelovou námitkou se krajský soud zabýval v odstavcích 72 až 75 svého rozsudku a žalovaný se jí podrobně zabýval v bodě 198 svého rozhodnutí. Již žalovaný tak ve svém rozhodnutí konstatoval, že stěžovatelův jednatel se měl v rámci osobní prohlídky v Hodoníně zúčastnit prezentace výrobní linky, na které se měly stabilizátory organického odpadu vyrábět, ovšem předmětné zařízení na výrobu stabilizátorů se na místě nacházelo bez jakéhokoli smontování či zapojení. Přítomní svědci dokonce zařízení označili jako „*kupu šrotu*“. Podle žalovaného stěžovatelův jednatel jen stěží mohl uvěřit tomu, že výrobní zařízení v popsaném stavu je funkční a skutečně na něm probíhá výroba stabilizátorů. Výrobu stabilizátorů tedy stěžovatelův jednatel neviděl a s ohledem na popsané ani nemohl vidět. Jak navíc upozornil žalovaný i krajský soud, stěžovatel uvedenou prohlídku výrobní linky provedl až v návaznosti na prověřování transakcí správcem daně, přičemž stěžovatel se stabilizátory obchodoval již od června 2017; během srpna 2017 mu správce daně zaslal nejprve výzvu k odstranění pochybností a následně u něj zahájil daňovou kontrolu. Stěžovatel však zmíněnou kontrolu výrobní linky provedl až v září 2017, přičemž již předtím nakoupil stabilizátory v hodnotě několika desítek milionů korun. Navíc i přes to, co musel stěžovatel při osobní prohlídce v září 2017 vidět (tedy nefunkční výrobní linku), v obchodech dále pokračoval. I Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s názorem, že uvedená prohlídka údajného místa výroby byla pouze stěžovatelovou snahou o krok, který by mohl být vnímán jako jisté „*ochranné opatření*“. Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud (ve shodě s žalovaným) považuje tento krok za účelový, učiněný v návaznosti na kroky správce daně, bez reálné hodnoty a dopadu na věc, neboť především se měl stěžovatel o obchodované zboží a jeho výrobce zajímat před započítáním obchodování. Z popsaného průběhu kontroly a v rámci ní učiněných zjištění navíc logickým výsledkem prohlídky u standardně

pokračování

obezřetného podnikatelského subjektu muselo být naopak přinejmenším zvýšení pochybností o prováděných transakcích a jejich skutečné povaze, či spíše úplné ukončení obchodní spolupráce. Nikoli naopak rozptýlení pochybností, jak opakovaně tvrdí stěžovatel.

[41] Nejvyšší správní soud navíc dále odkazuje např. na výpověď svědka J., který ve své odpovědi na otázku správce daně č. 47 ke komoditě stabilizátorů organického odpadu (protokol ze dne 22. 1. 2020, č. j. 149773/20) vypověděl, že „*v průběhu června 2017 chtěl pan L. [zástupce společnosti EKO STEEL] a pan Ing. W. [osoba oprávněná v předmětných obdobích jednat za oba přímé dodavatele stěžovatele, která se navíc opakovaně nedostavila ke svědecké výpovědi a nepodařilo se ji předvést ani Policií ČR – srov. bod 74 rozhodnutí žalovaného], aby se nainstalovala výrobní nebo míchací linka do předmětného skladu pro prezentaci mj. pro jednatele stěžovatele pana Kowalu [...]. Nic se tam nevyrábělo. [...] Společnost INTERMOS vystavila dodací list, poslala dodávku nebo nákladní auto, která dovezla všechno to zařízení, nevím odkud. [...] Toto bylo třeba uvést do podoby, aby pan Kowala uvěřil, že se tam něco vyrábí. Což se tak následně taky stalo – takzvaná, nefunkční výrobní linka se odprezentovala panu Kowalovi“.* Zde Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stěžovatelova polemika je vlastně rozporná, neboť stěžovatel na jednu stranu namítá, že prohlídkou uskutečněnou v údajně výrobně v Hodoníně splnil svou povinnost dostatečné obezřetnosti, na druhou stranu však namítá, že v rámci prohlídky ve výrobně v Hodoníně byl podveden a celá prohlídka výrobní linky na něj byla účelově připravena. I v případě, kdy by se Nejvyšší správní soud ztotožnil se stěžovatelovým tvrzením ohledně účelově připravené prohlídky výrobní linky v Hodoníně, však s ohledem na výše popsání okolností zcela jistě nelze hovořit o dostatečné obezřetnosti stěžovatele, resp. jeho jednatele. Jak totiž Nejvyšší správní soud popsal již výše, pravdou zůstává, že podle přítomných svědků výrobní linka připomínala spíše „*kupu šrotu*“ bez jakéhokoli zapojení. Stěžovatelův jednatel tedy žádnou reálnou výrobu a vlastně ani výrobní linku neviděl a logickým závěrem celé prohlídky mělo být bezesporu vzbuzení pochybností o původu zboží, resp. zákonnosti celé obchodní spolupráce, nikoli opak. Nejvyšší správní soud navíc odkazuje na obsáhle rekapitulované shrnutí svědeckých výpovědí v bodech 69 až 80 rozhodnutí žalovaného, ze kterých se podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně podává, že obchodní řetězce s komoditou stabilizátorů organického odpadu byly vytvořeny čistě za účelem podvodu na DPH.

[42] Ve spojení s výše uvedeným nemůže být důvodná ani stěžovatelova námitka ohledně údajně nesprávného závěru krajského soudu, že zcela totožné důsledky pro odpočet daně má v posuzované věci jak období před provedenou prohlídkou, tak i po prohlídce. Nejvyšší správní soud k této námitce opakuje, že nelze vycházet pouze ze samotného uskutečnění kontrolní prohlídky, ale je třeba rovněž zohlednit její průběh a skutečnosti při ní zjištěné, stejně jako další indicie, svědčící o existenci daňového podvodu. Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně upozornil, prohlídka uskutečněná v údajném výrobním místě v Hodoníně nemohla u standardně obezřetného subjektu rozptýlit pochybnosti stran prováděných transakcí, právě naopak měla u stěžovatele vést k dalším pochybám (zejména ve spojení s již dříve – v srpnu 2017 – daňovou kontrolou zahájenou ze strany správce daně) a k ukončení dané spolupráce s dodavatelem. Jak je však zřejmé, k ukončení předmětné spolupráce nedošlo, a naopak sporná obchodní spolupráce nadále pokračovala (shodně již odst. 75 rozsudku krajského soudu).

[43] K závěru o stěžovatelově dostatečné kontrole zboží nelze dospět ani z jeho tvrzení, že v rámci osobní prohlídky v Hodoníně jeho jednatel zjistil, že jeho přímý dodavatel INTERMOS spolupracuje i se společností ŠKODA TRANSPORTATION, což vzbuzovalo důvěru. Jak již Nejvyšší správní soud popsál výše, sám stěžovatel připouští, že osobní prohlídka v Hodoníně byla pro něj účelově připravena, aby v něm vzbudila dojem skutečné výroby a nezávadné obchodní spolupráce ohledně stabilizátorů organických odpadů. Již jen z toho důvodu hodnotí Nejvyšší správní soud stěžovatelovo tvrzení ohledně dodávek společnosti INTERMOS pro společnost ŠKODA TRANSPORTATION se značnou rezervou. Stěžovatel navíc neuvádí, jak zjistil údajné dodávání společnosti INTERMOS pro společnost ŠKODA TRANSPORTATION ani k tomu nepředkládá žádné důkazy; navíc není ani nijak zřejmé, zda se údajné dodávky společnosti INTERMOS pro společnost ŠKODA TRANSPORTATION týkaly právě stabilizátorů či alespoň zbylých dvou komodit, jejichž obchodování bylo v daném případě zasaženo podvody na DPH. Stěžovatel ani netvrdí, že by si existenci spolupráce svého dodavatele se společností ŠKODA TRANSPORTATION ověřoval. Pro uvedené pochybnosti, resp. zcela zřejmou obecnost a nekonkrétnost této námitky, neshledal Nejvyšší správní soud ani tuto kasační námitku důvodnou.

[44] Ohledně zbytku této kasační námitky Nejvyšší správní soud odkazuje na její značnou obecnost a nekonkrétnost, neboť stěžovatel pouze obecně namítá, že jeho kontrolní činnost vůči dodavatelům a vůči předprodávanému zboží byla dostatečná. Jak však uvedl Nejvyšší správní soud již v rámci vymezení nynějšího sporu, odepření odpočtu daně se týkalo celkem tří komodit a většího počtu obchodních řetězců. Pro obecnost a nekonkrétnost této námitky se jí tedy Nejvyšší správní soud nemohl blíže zabývat, neboť není zřejmé, k jakým obchodním řetězcům a s jakými konkrétními argumenty stěžovatel svou dostatečnou obezřetnost namítal. Nejvyšší správní soud proto pouze obecně opakuje, že daňové orgány ve zprávě o daňové kontrole a následně v rozhodnutí žalovaného popsaly celou řadu skutečností svědčících o stěžovatelově nedostatečné obezřetnosti, které ve svém souhrnu ospravedlňovaly závěr o tom, že stěžovatel přinejmenším měl a mohl vědět o svém zapojení do řetězců zasažených podvodem na DPH. Na tuto skutečnost, tedy na větší množství rozlišných okolností a na jejich souhrnnou výpovědní hodnotu, ostatně opakovaně upozorňoval již krajský soud ve svém rozsudku – srov. např. již zmíněný odstavec 60 rozsudku krajského soudu, či odstavce 64 a 69. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí.

[45] Nejvyšší správní soud přitom nemohl přezkoumat stěžovatelovu námitku, ve které stěžovatel upozornil, že *„navíc v průběhu daňového řízení byla stěžovatelem předložena fotodokumentace a při jedné z kontrol byly přítomny i úřední osoby Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Třinci. I úřední osoby správce daně tedy viděly svářeče v dílnách společnosti INTERMOS a jejich práci na plnění pro stěžovatele, pořizovaly fotky a kontrolovaly dokumentaci“* – srov. bod 16 stěžovatelovy kasační stížnosti. Tato námitka je nepřijatelná, neboť ji stěžovatel nijak neuplatnil v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). I kdyby snad Nejvyšší správní soud považoval tuto námitku za přípustnou s ohledem na znění bodu 72 žaloby, v němž stěžovatel upozorňuje na svoji návštěvu ze dne 22. 9. 2017, a to skladu, kde měla být linka na výrobu stabilizátorů organických odpadů, je třeba říci, že se opět jedná o námitku značně obecnou. Není zřejmé, co z ní má vyplývat a o jakých konkrétních kontrolách stěžovatel hovoří. Není například jasné, jak se má práce svářečů vztahovat k výrobě tekutých stabilizátorů organických odpadů. Není

pokračování

úkolem Nejvyššího správního soudu domýšlet za stěžovatele jeho kasační námitky, neboť by takovým postupem přestal být nestranným arbitrem sporu, ale přebíral by roli stěžovatelova advokáta (srov. odst. [30] výše).

[46] Dále stěžovatel namítl, že v rámci spolupráce s dodavatelem INTERMOS neobchodoval pouze se stabilizátory organických odpadů, ale i jinými souvisejícími produkty jako tlumicími elementy a termoizolačními nátěrovými hmotami. Žalovaný i krajský soud dle stěžovatele tuto skutečnost zjevně ignorovali, neboť při přezkoumání zákonnosti postupu správce daně nezohlednili, že správce daně do neuznaného odpočtu DPH zahrnul všechny uvedené produkty, a nikoli pouze stabilizátory.

[47] Ani tato námitka není podle Nejvyššího správního soudu důvodná, neboť opět především z obsáhlého rozhodnutí žalovaného (97 stran) je zřejmé, že daňové orgány shledaly podvod na DPH u všech uvedených komodit, nikoli pouze u komodity stabilizátorů organických odpadů. Ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutí žalovaného se daňové orgány po celou dobu zabývaly všemi třemi spornými komoditami, u kterých dospěly k závěru o zasažení podvodem na DPH. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud již výše, daňové orgány ve svých výstupech prezentovaly jednak obecné nestandardní okolnosti společné všem komoditám, rovněž se však zabývaly samostatně obchodováním s každou komoditou. Závěr daňových orgánů o odepření odpočtu pro každou z uvedených komodit byl tedy řádně odůvodněn a shodně postupoval i krajský soud ve svém rozsudku – srov. zejména již výše odkazované odstavce 52 až 55 rozsudku krajského soudu.

[48] Dále stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého obchodoval s dodavateli, kteří nikdy nikde neprezentovali obchodování s uvedenými komoditami. K tomu stěžovatel upozorňuje, že počátek posuzovaných obchodních transakcí se společností INTERMOS a RAPTOR opakovaně odůvodňoval tím, že společnost RAPTOR znal již z dřívějšího obchodování (tento argumentační okruh je blíže rozveden v odst. [13] výše).

[49] Podle Nejvyššího správního soudu není důvodný ani tento okruh kasačních námitek. Tímto komplexem kasačních námitek se zabýval opět zejména žalovaný ve svém rozhodnutí, který u všech sporných komodit jako jednu z okolností uvedl i nestandardní průběh obchodních transakcí a nestandardní výběr obchodních partnerů. Nejvyšší správní soud přitom přisvědčuje daňovým orgánům v tom, že znalost dodavatele z dřívějších obchodů nelze bez dalšího považovat za doklad dostatečně obezřetného jednání, nadto když dřívější spolupráce probíhala se zcela jinými komoditami, než ve zde posuzovaných případech (k tomu srov. např. bod 187 rozhodnutí žalovaného). Shodný závěr je podle Nejvyššího správního soudu potřeba přijmout k doporučení obchodní spolupráce Ing. T. a jednáním s panem S. a panem P. Byť Nejvyšší správní soud nerozporuje, že využívání nabytých známostí je při sjednávání obchodních vztahů v podnikatelském prostředí běžně používanou praxí, nelze z ní bez dalšího dospět k závěru o dostatečné obezřetnosti daňového subjektu. Zůstává totiž pravdou, že se spornými komoditami stěžovatel nikdy předtím neobchodoval, dodavatelé těchto komodit se nikde jako jejich prodejci neprezentovali a stěžovatel okamžitě zahájil obchodování se spornými komoditami v řádech milionů korun. Stěžovatel, respektive žádný jeho zaměstnanec či vedoucí pracovník dané zboží nikdy nekontrolovali. Tyto skutečnosti jsou typickými okolnostmi svědčícími o zasažení plnění

podvodem na DPH a všechny tyto skutečnosti hovoří v neprospěch stěžovatele a jeho dostatečné obezřetnosti.

[50] Podle stěžovatele není běžným standardem podnikatelské praxe, aby daňový subjekt znal další články dodavatelského řetězce za svým přímým obchodním partnerem. Tuto praxi připouští i rozsudek Soudního dvora ve věci *Mecsek-Gabona Kft*, kde Soudní dvůr potvrdil, že subjekt není povinen rozkrývat celý řetězec, pokud jedná v dobré víře a plní zákonné náležitosti. Krajský soud se tak nevypořádal se základní otázkou dobré víry stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 2 daňového řádu a výkladu unijní judikatury, podle níž není možné bez dalšího přenášet odpovědnost za daňový únik jiných subjektů na subjekt, který obchodoval s přímým partnerem řádně a bez známek podvodného jednání.

[51] Ani tato kasační námitka není důvodná. Podle Nejvyššího správního soudu si na tuto kasační námitku v zásadě odpověděl již sám stěžovatel, který v jejím rámci sám připouští, že proto, aby nebylo možné odepřít daňovému subjektu odpočet daně, je třeba, aby daňový subjekt jednal v dobré víře, plnil své povinnosti a nebylo v jeho silách rozpoznat, že sporná plnění jsou zasažena podvodem na DPH. Tyto základní podmínky však stěžovatel v posuzovaném případě ani podle Nejvyššího správního soudu nesplnil. Nejvyšší správní soud opakuje, že daňové orgány zjistily celou řadu nestandardních okolností svědčících o zasažení předmětných obchodních řetězců podvodem na DPH. Jednalo se přitom o okolnosti typicky se vyskytující právě v takových obchodních řetězcích, se kterými se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi obvykle setkává. Rovněž nelze dospět k závěru, že by si stěžovatel počínal dostatečně obezřetně a přijal dostatečná ochranná opatření zamezující jeho účasti na sporných řetězcích. Naopak, i po zahájení daňové kontroly stěžovatel až do prosince 2017 v obchodních spolupracích pokračoval – k tomu viz dále. Z ničeho ani nevyplývá, že by po stěžovateli byla vyžadována důkladná znalost celých obchodních řetězců.

[52] Již krajský soud se navíc vyjádřil i ke stěžovatelově argumentaci, podle které stěžovatel nevěděl a nemohl vědět o účasti na podvodu již jen z toho důvodu, že on sám byl sofistikovaným způsobem podveden. Krajský soud stěžovateli v odstavci 64 rozsudku vysvětlil, že *„tato skutečnost však nevylučuje, že žalobce mohl a měl vědět o podvodu na DPH a svém zapojení v něm právě s ohledem na skutečnosti, popsané žalovaným v napadeném rozhodnutí. Bylo totiž na žalobci, aby si počínal zvláště obezřetně a nespolehal se pouze na informace třetích osob. Žalobce však, jak bylo zjištěno, zcela rezignoval na základní mechanismy kontroly, když je zřejmé, že před započítáním obchodních transakcí se v zásadě nezajímal o původ zboží, o výrobce, zboží nepřebíral, nekontroloval atd.“* Byť stěžovatel s tímto závěrem krajského soudu nesouhlasí, Nejvyšší správní soud danou námitku neshledal důvodnou. Již v úvodu právního hodnocení Nejvyšší správní soud upozornil, že také podle judikatury Soudního dvora i daňový subjekt, který věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (shora citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Kittel*, bod 56). Daňové subjekty tedy nelze rozlišovat podle toho, zda z podvodu na DPH profitovaly, či nikoli. Nejvyšší správní soud navíc souhlasí se závěrem, že úhrada DPH dodavateli odpovídá právní úpravě dle zákona o dani z přidané hodnoty, a že stěžovatel by nezaplacením daně porušil svou zákonnou povinnost.

pokračování

[53] Důvodná není ani stěžovatelova argumentace ohledně jeho částečných úhrad na účet správce daně, kterou stěžovatel považuje za opatření prokazující jeho dostatečnou obezřetnost a za opatření způsobilé vyloučit ho z účasti na podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že platba daně na účet správce daně podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty může (ale nemusí) být opatřením vylučujícím odepření nároku daňového subjektu na odpočet daně (k tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53, odst. [28], či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021-102, odst. [67] a [104]). Toto pravidlo však neplatí bezvýjimečně. Platí zejména v případě, kdy se neodvedení daně dopustil pouze daňový subjekt v obchodním řetězci bezprostředně předcházející daňovému subjektu, jemuž byl odepřen nárok na odpočet daně (tedy přímý dodavatel daňového subjektu), resp. Kdy v rámci řetězce nevystupuje další subjekt, u kterého by nebylo možné ověřit, zda odvedl daň z přidané hodnoty.

[54] Tuto skutečnost však stěžovatel v kasační stížnosti nijak konkrétní netvrdí, a především ani neprokazuje. Stěžovatel naopak pouze zcela obecně tvrdí, že „*bradil ze svého bankovního účtu daň (DPH) na osobní daňový účet dodavatele, a právě úhradou části ceny na účet správce daně bylo obezřetným jednáním, kdy měl stěžovatel potvrzeno, že dodavatel hraď své daňové povinnosti*“ (srov. bod 22 stěžovatelovy kasační stížnosti). Jak však již upozornil Nejvyšší správní soud výše, s ohledem na zcela obecně formulovanou kasační námitku a skutečnost, že v posuzovaném případě se sporné obchodní transakce týkaly dvou odlišných dodavatelů a třech odlišných komodit, stěžovatelova námitka neumožňuje hlubší přezkum, neboť z ní není zřejmé, u jakého dodavatele a v rámci jakých obchodních transakcí stěžovatel odváděl platby na účet správce daně. S ohledem na stěžovatelem zcela obecně koncipovanou námitku, kterou se stejnou mírou obecnosti přednesl již před krajským soudem (srov. bod 81 stěžovatelovy žaloby), proto Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné vypořádání této námitky ze strany krajského soudu, jak je provedl v odstavci 78 svého rozsudku. K tomu Nejvyšší správní soud navíc doplňuje, že z obchodních řetězců zasažených podvodem na DPH, jak je vymezil žalovaný ve svém rozhodnutí (a které, jak Nejvyšší správní soud opakovaně upozorňuje, stěžovatel nijak nezpochybňuje), vyplývá, že k neodvedení daně docházelo u dřívějších dodavatelů než u přímých dodavatelů stěžovatele, tedy společností RAPTOR a INTERMOS. Tuto skutečnost ostatně po celou dobu nynějšího sporu výslovně potvrzuje i stěžovatel, podstata jehož argumentace stojí na tom, že neobchodoval přímo se subjekty, které neodvedly daň, a tyto subjekty ani nijak neznal.

[55] Nedůvodná je i stěžovatelova argumentace, ve které upozornil na to, že deklarovaná plnění skutečně existovala a byla skutečně dodána. Jakákoliv argumentace o neznámosti zboží či původu je tedy dle stěžovatele irelevantní. K této stěžovatelově námitce odkazuje Nejvyšší správní soud na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, ve kterém již žalovaný upozornil, že skutečnosti týkající se existence zboží a jeho dodání svědčí o naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Avšak v rámci daňového řízení bylo dostatečně prokázáno, že stěžovatel byl zapojen do řetězce transakcí zasažených podvodem na DPH, o němž s ohledem na objektivní okolnosti vědět měl a mohl, přičemž nepřijal patřičná opatření k zamezení své možné účasti na identifikovaném podvodu na DPH. I když tedy stěžovatel prokázal naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet ve smyslu § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, čímž unesl prvotní důkazní břemeno, tak v rámci daňového řízení byl stěžovateli odepřen nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí a stěžovatelova argumentace se tedy mívá s podstatou nynějšího sporu. Tento závěr ostatně

odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle které jsou otázky splnění hmotněprávních a formálních podmínek a podvodu na DPH od sebe odlišné. Nejdříve musí být postaveno najisto, že uplatněný nárok na odpočet DPH daňovému subjektu vůbec vznikl (zjednodušeně řečeno, zda byly splněny formální a hmotné podmínky vzniku nároku dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty), a že uplatněný nárok tedy má být správcem daně uznán; jedině tehdy lze případně zjišťovat, zda jsou splněny podmínky (vymezené primárně judikaturou Soudního dvora) pro odepření již vzniknuvšího a implicitně uznaného nároku na odpočet z důvodu zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, či ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, odst. [31]).

[56] Ve zbývajících částech tohoto rozsudku se Nejvyšší správní soud zaměřil na posouzení třetího a posledního kroku testu, tedy přijetí dostatečných opatření k zamezení stěžovatelovy účasti na řetězcích zasaženými podvodem na DPH. Opět podle judikatury Soudního dvora platí, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet daně. Určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistil o tom, že jeho plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu (rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében a Dávid*, body 53 a 59).

[57] V rámci své polemiky ohledně nedostatečně přijatých opatření stěžovatel v první řadě nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že již z vymezených objektivních okolností zjištěných žalovaným vyplývá, že stěžovatel nepřijal žádná relevantní opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH před započítáním obchodování.

[58] Tato námitka není důvodná. Již krajský soud v odst. 59 svého rozsudku správně citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které některé okolnosti mají relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení jeho dobré víry (srov. rozsudky ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42); není proto chybou s vlivem na zákonnost rozhodnutí, smísí-li správce daně některé okolnosti v pasážích věnovaných jednotlivým krokům vědomostního testu, pokud z nich žalovaný dovodí správné závěry ve vztahu k těmto krokům. Shodný přístup přitom ve svém rozsudku uplatnil i krajský soud, který zjištěné skutečnosti zohledňoval dle jejich povahy jak v rámci druhého, tak i třetího kroku testu. Jak přitom Nejvyšší správní soud přiblíží dále, jednotlivé zjištěné skutečnosti skutečně byly takové povahy, aby byly zohledněny v obou krocích testu, a ve svém souhrnu svědčily o nedostatečně obezřetném jednání stěžovatele.

[59] Dále stěžovatel konstatuje, že již v řízení před krajským soudem poukazoval na Sdělení, v němž finanční správa vymezila příkladný výčet nestandardních okolností, na které by si daňové subjekty měly dávat pozor v rámci navazování obchodních spoluprací. Ve Sdělení uvedené nestandardní okolnosti se však podle stěžovatele neobjevují v nynějším případě. Přesto však krajský soud dospěl k závěru o stěžovatelově nedostatečně obezřetnosti. Pokud tedy krajský soud vyhodnotil, že stěžovatel rezignoval na základní kontrolní mechanismy, měl dle stěžovatele požadované kontrolní mechanismy ve svém rozsudku

pokračování

rovněž uvést. Krajský soud tak neučinil a jeho rozsudek tedy je podle stěžovatele rovněž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[60] Ohledně předmětného Sdělení stěžovateli již žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlil, že Sdělení bylo adresováno jinému daňovému subjektu než stěžovateli a týkalo se zcela jiných obchodních případů, než které jsou řešeny v nynějším případě – Sdělení se týkalo přijetí plnění ve formě reklamních a propagačních služeb. Již žalovaný stěžovateli navíc vysvětlil, že zjištěné nestandardní okolnosti je třeba posuzovat s ohledem na skutkové okolnosti každého jednotlivého případu a jednotlivé nestandardní okolnosti se rovněž mohou lišit dle obchodovaných komodit (srov. bod 268 rozhodnutí žalovaného). Ke stěžovatelově argumentaci ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu odkazuje Nejvyšší správní soud např. na svůj rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, ve kterém již upozornil, že důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet daně. Povinností správce daně proto není ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl (srov. odst. [66] uvedeného rozsudku). Uvedený závěr lze podle Nejvyššího správního soudu vztáhnout i na řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného před krajským soudem. Pokud tedy krajský soud neuvedl ve svém rozsudku opatření, která měl stěžovatel přijmout, jeho rozsudek není z toho důvodu nepřezkoumatelný. Rolí správních soudů je přezkum zákonnosti žalobou napadených výstupů veřejné správy, naopak prokázání přijetí dostatečných opatření je povinností daňového subjektu.

[61] V další kasační námitce stěžovatel opakovaně zpochybnil závěr žalovaného uvedený v bodu 269 jeho rozhodnutí; blíže je tato argumentace rekapitulována výše v odst. [19].

[62] Ani tato kasační námitka není důvodná. Předně se krajský soud touto námitkou neopomněl zabývat, ale vypořádal ji společně s dalšími námitkami v odst. 69 svého rozsudku. Stěžovatel navíc v rámci této námitky účelově vytrhává z kontextu závěr žalovaného prezentovaný právě v bodu 269 jeho rozhodnutí. Žalovaný v tomto bodu svého rozhodnutí skutečně uvedl, že i kdyby stěžovatel přijal dostatečná opatření, nemusel by přímo rozpoznat podvod na DPH; k tomu však žalovaný v uvedeném bodu rovněž upozornil na to, že veškeré nestandardní okolnosti by ve spojení s dostatečně obezřetným přístupem stěžovatele a dostatečnými opatřeními musely ve stěžovateli vzbudit zcela zřejmé pochybnosti o zákonnosti nabízených obchodů a stěžovatelově zapojení do nich. Současně s tím žalovaný připomněl, že stěžovatel se dobrovolně účastnil sporných obchodních transakcí, ačkoli je organizoval někdo jiný, stěžovatel sám neměl o obchodovaných komoditách ani o dodavatelích žádné povědomí, obchodované zboží nekontroloval a ani do něj neinvestoval své vlastní finanční prostředky. Nejvyšší správní soud opakuje, že uvedené nestandardní okolnosti představují typické okolnosti vyskytující se v případech daňových podvodů a ve stěžovateli měly vzbudit nedůvěru a pochybnosti o dotčených obchodních řetězcích. Závěr žalovaného nelze vytrhávat z kontextu a ze zbytku jeho rozhodnutí.

[63] Ohledně prokázání přijetí dostatečných opatření je podle stěžovatele nutné vycházet z právních závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *VYRTYCH*, zejména ze závěrů v odst. [57] a [69] (blíže k této námitce odst. [20] výše).

[64] Ani tato námitka není podle Nejvyššího správního soudu důvodná. Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom judikatury ve věci *VYRTYCH* a následných rozhodnutí na ni navazujících. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s tím, že požadavek unijní judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost a obezřetnost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila, sahat (k tomu zejména odst. [57] a [69] rozsudku *VYRTYCH*, na které výslovně upozornil stěžovatel). Jak však rovněž uvedl stěžovatel ve své kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud v rozsudku *VYRTYCH* zároveň upozornil, že po daňovém subjektu vyžadovaná míra obezřetnosti a přijatých adekvátních ochranných opatření se bude lišit s ohledem na pochybnosti vzešlé ze sporných obchodních transakcí. Slovy rozsudku *VYRTYCH* tedy bude zcela na místě klást na daňový subjekt přísné požadavky stran jeho obezřetnosti a přijatých ochranných opatření v případech, „*kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajícíchb*“ (vše uvedené opět odst. [69] rozsudku *VYRTYCH*). Jak již přitom Nejvyšší správní soud vylíčil výše, přesně k takové situaci došlo v nyní posuzovaném případě. Sporné obchodní transakce vykazovaly uvedené znaky vyvolávající pochybnosti ohledně jejich zákonnosti. Se stěžovatelem proto nelze souhlasit, že by daňové orgány a následně krajský soud vyžadovaly po stěžovateli neúnosně přísný požadavek na obezřetnost a přijetí preventivních opatření.

[65] Nedůvodná je rovněž stěžovatelova námitka ohledně rozložení důkazního břemene a důkazního standardu v případě podvodů na DPH. Ke stěžovatelem odkazovanému rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 5/2015-82 je třeba upozornit, že tento rozsudek se netýkal podvodu na DPH, ale doměření daně z příjmů právnických osob z důvodu neshledání některých výdajů vynaložených tehdejší žalobcem za daňově uznatelné. Ke stěžovatelem odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 23/2018-37 je třeba upozornit, že tento rozsudek se týkal doměření silniční daně z důvodu jejího neuhrazení ze strany daňového subjektu. Oba stěžovatelem citované rozsudky se tedy týkají zcela jiných daní než DPH. Podstata obou rozsudků se navíc týkala důkazního standardu ohledně okolností, které již odezněly, a u kterých tedy z jejich povahy nelze požadovat úplnou jistotu ohledně jimi prokazovaného závěru, ale pouze dostatečnou míru jistoty se zohledněním toho, kolik času uplynulo od okamžiku, kdy nastaly. S ohledem na opětovnou značnou obecnost stěžovatelovy námitky není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, jaké okolnosti má stěžovatel na mysli a u jakých okolností došlo k nerespektování popsání vyžadovaného standardu jejich posuzování. Kvůli oběma uvedeným skutečnostem – tedy spojení citovaných rozsudků se zcela jinými daněmi a rovněž zcela obecné stěžovatelově námitce - nemohla být ani tato kasační námitka důvodná.

[66] Krajský soud podle stěžovatele rovněž nesprávně vyhodnotil předloženou analýzu týkající se stabilizátorů organického odpadu z 30. 7. 2017. Stěžovatel totiž netvrdil, že touto analýzou prokazuje všechny aspekty věci a nemusel/neměl nic jiného činit. Analýzou však prokázal, že nefunkčnost linky při prohlídce v Hodoníně neměla vliv na faktické posouzení předmětu obchodování.

pokračování

[67] Rovněž tato kasační námitka je nedůvodná. Byť Nejvyšší správní soud připouští, že se krajský soud touto námitkou mohl zabývat důkladněji, je třeba zohlednit, že shodnou stěžovatelovou námitkou se zabýval již žalovaný v bodech 99 až 101 a 274 svého rozhodnutí. Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí upozornil, že tato analýza neprokazuje nic relevantního k posuzovaným obchodním transakcím, neboť z ní není zřejmé, jaký vzorek byl v předmětné analýze zkoumán. V souvislosti s tímto závěrem odkázal žalovaný na výpověď pana T., který si danou analýzu objednal, a který si podle svých slov nepamatoval, kde vzal vzorek pro tuto analýzu. Dále žalovaný v bodě 101 svého rozhodnutí upozornil na další nesrovnalosti spojené s analýzou, ke kterým stěžovatel nesnáší žádnou argumentaci. Navíc i ve spojení s analýzou platí shodné jako již výše u provedeného kontrolního šetření ve výrobě v Hodoníně, a sice, že v okamžiku zpracování analýzy již stěžovatel nakoupil stabilizátory organického odpadu v hodnotě milionů korun. S ohledem na uvedené pochybnosti ohledně dané analýzy podle Nejvyššího správního soudu ob stojí závěr krajského soudu v odst. 76 jeho rozsudku, že ani tato analýza nemohla zvrátit závěr o stěžovatelově nedostatečné obezřetnosti.

[68] Stěžovatel dále odkázal na další přijatá opatření jako potvrzení bezdlužnosti dodavatelů, případně hodnocení ratingovou agenturou.

[69] Ohledně potvrzení o bezdlužnosti stěžovatelových dodavatelů odkazuje Nejvyšší správní soud na závěry žalovaného a krajského soudu, že ani toto opatření nemůže svědčit o stěžovatelově dostatečné obezřetnosti, neboť stěžovatel si předmětná potvrzení vyžádal k dodavateli RAPTOR až ke dni 21. 11. 2017 a k dodavateli INTERMOS až ke dni 23. 11. 2017. Přesto s oběma těmito dodavateli stěžovatel v řádek desítek milionů korun obchodoval již od června 2017, resp. od srpna 2017 navíc věděl, že obchodní transakce s těmito dodavateli prověřují daňové orgány kvůli možnému zapojení do řetězců zasažených podvodem na DPH.

[70] Shodné posouzení lze podle Nejvyššího správního soudu vztáhnout i k úkonu stěžovatele, který v roce 2022 zadal provedení ratingového hodnocení uvedených dodavatelů, neboť uvedené nic nevypovídá o tom, že si stěžovatel své obchodní partnery prověřoval ještě před počátkem nebo i v průběhu obchodování, a to v roce 2017.

[71] Nejvyšší správní soud tedy souhrnně uzavírá, že se ztotožňuje se závěrem daňových orgánů a následně krajského soudu o tom, že stěžovatel přinejmenším mohl a měl vědět o svém zapojení do řetězců zasažených podvodem na DPH, a že rovněž ani neprokázal taková preventivní opatření, která by svědčila o jeho dostatečné obezřetnosti. Daňové orgány ani krajský soud přitom podle Nejvyššího správního soudu nevybočily z mantinelů vymezených především judikaturou Soudního dvora a převzatých do rozhodovací praxe českými správními soudy. Také nekladly na stěžovatele přemrštěné požadavky, které by se již míjely se smyslem a účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení daňového subjektu do řetězců zasažených daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením krajského soudu, podle kterého to nebyl žalovaný, kdo účelově hodnotil rozhodné skutečnosti, ale stěžovatel, který se účelově snažil navodit dojem, že je tím, kdo byl podveden, poškozen, a který učinil vše, co bylo v jeho silách k zamezení účasti na podvodu. Takový závěr však ze zjištění v daňovém řízení učinit skutečně nelze. Naopak, stěžovatel v zásadě rezignoval na standardní kontrolní mechanismy a až v návaznosti

na prověřování transakcí správcem daně činil dílčí kroky k navození dojmu, že určitá opatření přijal (odst. 81 rozsudku krajského soudu).

[72] V rámci právního hodnocení, jak Nejvyšší správní soud výše opakovaně upozornil, je třeba navíc zohlednit i stěžovatelovu místy zcela obecnou a nekonkrétní kasační polemiku, která opakovaně znemožnila hlubší přezkum jeho námitek. Nadto je třeba připomenout, že sporné transakce, u kterých byl stěžovateli odepřen nárok na odpočet daně, se týkaly dvou odlišných dodavatelů a tří odlišných komodit. Stěžovatel ovšem uvedl určitou konkrétní polemiku v zásadě jen k obchodování s komoditou stabilizátorů organického odpadu (k tomu srov. zejména stěžovatelovu argumentaci ohledně prohlídky výrobní linky v Hodoníně a na ni navazující námitky ohledně analýzy z 30. 7. 2017). Ke zbylým komoditám a s nimi spojenými obchodními řetězci však stěžovatel v zásadě žádnou konkrétní argumentaci nepřednesl. Ze všech uvedených důvodů tedy dospěl Nejvyšší správní soud k závěru o nedůvodnosti kasační stížnosti a jako takovou ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[73] Protože stěžovatel v nynější věci nebyl úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto ani on nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 21. srpna 2025

JUDr. Tomáš Rychlý v. r.
předseda senátu