ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Harmonie Rajhrad s. r. o.,** se sídlem Ostrůvek 388, Rajhrad, zastoupená JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2016, čj. 3985/16/5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2018, čj. 29 Af 27/2016-64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 8. 7. 2015, kterými tento správce daně nepřiznal žalobkyni nárok na vykázané odpočty na DPH ve výši 2 236 364 Kč (březen 2013), 571 325 Kč (duben 2013) a 3 294 038 Kč (květen 2013). Žalobkyni za uvedená období podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) na základě provedené daňové kontroly vyměřil nadměrné odpočty ve výši 808 Kč, 156 Kč a 199 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že obchodní transakce (jejichž předmětem byly měděné dráty a katody) žalobkyně a dalších subjektů v řetězci dodavatelů a odběratelů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu prováděného za účelem dosažení zisku z prodeje. Podle zjištění správce daně bylo uvedené zboží v rámci řetězce během jediného dne přeprodáváno a jeho cena postupně navyšována, přičemž z něj nebyla odvedena DPH, ale nárok na odpočet daně byl uplatněn. Žalobkyně zboží odebírala od společnosti SENEKAB Trade s. r. o. a v rámci intrakomunitárního

dodání je dále fakturovala slovenské společnosti, ve dvou případech společnosti SENEKAB spol. s. r. o. a v sedmi případech společnosti KRALCO s. r. o.

[2] Žalovaný vyšel z toho, že žalobkyně byla účastníkem řetězců transakcí, které byly zasaženy podvodem na DPH, o čemž mohla a měla vědět. Žalovaný se zabýval tím, zda existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň, zda existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání (tzv. vědomostní test) a zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ní mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Dospěl k závěru, že byla prokázána existence podvodného řetězce a vymezil 12 objektivních okolností, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodu vědět mohla a měla a zároveň neučinila veškerá rozumná opatření k zajištění své neúčasti na podvodném jednání. Poukázal předně na způsob organizace transakcí (daňové doklady vystavené v jeden den, obrácený sled transakcí z časového hlediska reálně těžko zvladatelný, vzhledem k jedné přepravě mezi subjekty docházelo k formálnímu vystavování dokladů), dále poukázal na personální propojení (např. jednatel SENEKAB Trade s. r. o. P. F. je bratrem jednatelky žalobkyně Ing. D. K., P. F. působí spolu s bývalým jednatelem společnosti KRALCO Ing. M. K. ve společnosti SENEKAB Moravia, v dané době byl jednatelem společnosti KRALCO jeho syn), předem domluvený scénář a ryze formální zapojení žalobkyně (v předchozím období provozovala wellness centrum, obchodem s mědí se nikdy nezabývala, všechny úkony odběratele, žalobkyně a dodavatele byly realizovány v jeden den), nestandardní postup obchodníka (nenabízela zboží širšímu okruhu zákazníků, neinzerovala zboží, stejný postup lze vysledovat i u společnosti SENEKAB Trade, výpověď o tom, že se bratr jednatelky žalobkyně P. F. obchodu s mědí věnuje přes 10 let, se nepotvrdila), charakter žalobkyně (v předchozím období měla minimální pohyb kapitálu, přičemž v daném období měla obchodovat se zbožím v řádech desítek milionů korun, neměla žádné zaměstnance, dopravní prostředky, manipulační techniku, skladovací prostory, zboží ihned tentýž den přeprodávala), rozpory v tvrzeních o tom, kdo vystavuje vážní lístky, způsob přepravy (ve dvou případech uskutečněna pouze jediná přímá přeprava od subjektu na počátku řetězce k subjektu na Slovensku, v jejímž průběhu bylo zboží několikrát přefakturováno, tentýž den nebo den následující mělo být zboží dovezeno zpět do ČR k jednomu z předchozích článků řetězce), nestandardní chování žalobkyně i dodavatele SENEKAB Trade s. r. o. (obchod postrádal ekonomicky racionální smysl), chování dalších subjektů typické pro subjekty vytvářející podvodné řetězce (Centinder s.r.o.; Victoria trade s.r.o.; TOOL METAL s.r.o.; ANCHOR PLUS s.r.o., CHIMÉRA Investments s.r.o.; či V-Voříšek CZ s.r.o.), pravidelné porušování závazků z kupních smluv, obrácený způsob úhrady (poslední známý odběratel platil za zboží jako první a následně si články řetězce platily postupně zpětně) a v neposlední řadě i založení společností na objednávku se zavádějícím předmětem podnikání.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že prokázala, že došlo k faktickému převzetí předmětu plnění od společnosti SENEKAB Trade, tudíž nebyly dány podmínky pro neuznání nadměrného odpočtu. Z výsledků kontrolního zjištění nevyplývá, že by se vědomě účastnila podvodu, ani že by jí byly známy okolnosti, z nichž lze dovodit údajné nestandardní obchodování v řetězci. Obsah správního spisu neposkytuje oporu pro závěr, že neučinila adekvátní opatření. Důvodem pro zapojení do obchodních transakcí bylo, že společnost SENEKAB Trade, jejímž jednatelem je bratr jednatelky žalobkyně, nedostala úvěr, bez něhož nebyla schopna transakce financovat, zatímco žalobkyně jej byla schopná získat a do transakcí se zapojila, aby měla nad peněžními prostředky větší kontrolu. Její bratr se navíc dlouhodobě zabývá obchodováním s měděnou komoditou. Ostatní subjekty řetězce nejsou žalobkyni známy. Žalovaný podle žalobkyně nenalezl objektivní okolnosti, které jsou nezbytnou podmínkou ke zkoumání, zda žalobkyně přijala všechna rozumná opatření. Stát musí podle žalobkyně učinit všechna opatření, která po něm lze racionálně požadovat, aby daňovému

podvodu zabránil. Žalobkyně však byla v minulosti kontrolována již při prvních obchodech s mědí a nebyla nijak upozorněna na možnost podvodného jednání. Žalovaný navíc nedostatečně specifikoval, v čem podvod spočívá, přičemž samotné neodvedení daně podvodem ve smyslu judikatury Soudního dvora EU není.

[4] Krajský soud v Brně (dále „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU uvedl, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku je odpočet daňovému subjektu zpravidla přiznán. Výjimku představuje právě situace podvodného nebo zneužívajícího uplatnění nároku. Krajský soud se zabýval existencí skutečností nasvědčujících tomu, že v posuzovaném řetězci došlo k podvodnému jednání. V řetězci dodavatelů se vyskytují neznámé, resp. nekontaktní subjekty, v rámci řetězce docházelo v krátkém časovém období k převodu vlastnického práva ke zboží (zpravidla během jednoho nebo několika dnů), jehož cena se postupně navyšovala. Dodání zboží mezi tolika subjekty nelze považovat za standardní a realizovatelné při dodržení běžných obchodních podmínek. K platbám navíc docházelo převodem z účtu na účet v obráceném pořadí, tj. od posledního známého subjektu v řetězci a často v jeden den. Bylo prokázáno, že předchozí dva články řetězce daň přiznaly, ale vzdálenější články řetězce již byly nekontaktní a nebylo možno postavit najisto, že byla daň odvedena. Žalovaný podle krajského soudu velmi podrobně vymezil, v čem podvodné jednání spočívá. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nebylo jeho povinností prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým dodavatelem v řetězci byl podvod spáchán. Ve vztahu k nekontaktnosti společnosti TOOL Metal (dříve O.H-K.A. Steel CZ) nelze z pouhého předložení kopie daňového přiznání vyvodit závěr, že je subjekt vůči správci daně kontaktní a řádně plní své povinnosti. Výpis z registru plátců DPH nadto potvrzuje vyslovené pochybnosti o bezproblémovosti společnosti, jelikož neměla v rozhodné době zveřejněný žádný účet používaný pro svou ekonomickou činnost, ačkoliv jej musela používat.

[5] Podle krajského soudu je klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně to, zda věděla nebo měla vědět, že se účastní podvodu na DPH, přičemž to je třeba posoudit na základě objektivních okolností. Žalovaný takových objektivních okolností vymezil velmi podrobně dvanáct. Dvě okolnosti (přítomnost nekontaktních subjektů a přítomnost subjektů založených na objednávku se zavádějícím předmětem podnikání) samy o sobě neprokazují splnění subjektivní stránky, to však nelze říct o zbývajících okolnostech. Pokud navíc chtěla mít žalobkyně nad transakcemi větší kontrolu, vyvolává způsob této kontroly pochybnosti. Sama zboží nijak nekontrolovala, podkladem byly tzv. vážní lístky, z nichž však nebyla možná identifikace příjemce zboží, jednatelka žalobkyně nebyla obeznámena s místem, kde zboží mělo být skladováno, kdo má být konečným příjemcem, ani zda se jedná o zboží nové či použité. Nelze brát ze zřetele, že nestandardní bylo také pravidelné porušování závazků z kupních smluv, dle nichž mělo k přechodu vlastnického práva dojít vždy až po zaplacení kupní ceny. Žalobkyně akceptovala úhradu kupní ceny několik dní po převzetí zboží, ač chtěla mít nad investovanými penězi větší kontrolu a tvrdila, že neznala všechny subjekty v obchodním řetězci. Stěží tedy mohla mít za garantované, že k úhradě ceny skutečně dojde. Nestandardní byl rovněž způsob přepravy. Ve dvou případech se uskutečnila pouze jediná přímá přeprava, v jejímž rámci bylo zboží přefakturováno mezi společnostmi ZE-KOV Metal→ SENEKAB Trade → žalobkyně →SENEKAB a tentýž den (den následující), mělo být zboží opět dovezeno do ČR do skladu společnosti SENEKAB Trade. Jelikož žalobkyně byla součástí těchto transakcí a dle svých vyjádření sama prováděla kontrolu, a to právě vůči společnosti SENEKAB Trade, bylo by stěží uvěřit tvrzení, že o této skutečnosti nevěděla, resp. vědět nemohla, tím spíše, pokud se jedná o společnost, jejímž jednatelem je bratr jednatelky žalobkyně. Podle krajského soudu žalovaný unesl důkazní břemeno a prokázal objektivní okolnosti, z nichž lze učinit závěr, že žalobkyně věděla či vědět mohla, že je součástí podvodu. Žalobkyně navíc nepřijala byť minimální opatření, aby zamezila nebezpečí, že se účastníkem podvodu stane. Zapojila se do transakcí, které se vůbec

netýkaly její podnikatelské činnosti, veškeré úkony (kromě sepisování listin) vztahující se k zajištění zboží, vyhledávání dodavatele a odběratele, kontrolování kvality zboží přenechávala na navazujícím dodavateli prostřednictvím bratra jednatelky. Žalobkyně však žádnou kontrolu sama neprováděla a k dotazům správce daně ani nebyla schopna popsat organizaci daných transakcí.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž ve vztahu k jednotlivým sporným zdaňovacím obdobím ve značné míře zopakovala námitky uplatněné již v odvolání a žalobě. Stěžovatelka především tvrdí, že znala jen své nejbližší obchodní partnery, zatímco jejich dodavatele či dodavatele těchto dodavatelů již nikoliv, a proto jí nelze klást k tíži něco, co se odehrálo v řetězci daleko před ní. Prokázala, že došlo k faktickému převzetí předmětu plnění a nebyly tak dány podmínky pro neuznání nadměrného odpočtu. Stěžovatelka nesouhlasí, že byly naplněny podmínky stanovené judikaturou Nejvyššího správního soudu, tedy že bylo postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud krajský soud konstatuje, že závěr o podvodu je dán již tím, že pro správce daně byl nekontaktní některý subjekt nacházející se v dodavatelsko-odběratelském vztahu někde před stěžovatelkou, nelze s tím souhlasit. Případná nekontaktnost nemůže bez dalšího znamenat, že nedošlo k odvedení daně. Pouhá konstatace nekontaktnosti k tomuto závěru nepostačuje a napadený rozsudek je v rozporu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60 či ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50.

[7] Stěžovatelka byla v minulosti kontrolována již při prvních obchodech s měděným materiálem a nikdo ji na možnost podvodu neupozornil. Pracovník správce daně po kontrole dokladů uvolnil DPH ve výši 1 663 500 Kč. Na nic stěžovatelka nebyla upozorněna ani při kontrole ze strany celního úřadu. Tuto námitku stěžovatelka vznesla již před krajským soudem, který se s ní nijak nevypořádal. Podle judikatury Soudního dvora EU musí být daňovému subjektu dokázána vědomost o podvodu. Z výsledku kontrolního zjištění vůbec nevyplývá, že by se stěžovatelka vědomě účastnila podvodu, ani že jí byly známy jakékoli okolnosti, z nichž by bylo lze nějaký podvod dovodit. Nelze jí vytýkat, že by při obchodování jednala lehkovážně. Stěžovatelka v rámci ústního jednání jasně vysvětlila, proč se zapojila do obchodních transakcí. Důvodem byla skutečnost, že společnost, jejímž jednatelem je bratr stěžovatelčiny jednatelky, nezískala úvěr. Uvedený jednatel (P. F.) se dlouhodobě zabývá obchodem s měděnou komoditou. Na obchodování stěžovatelky není nic nestandardního a závěr o jeho nestandardnosti nemá oporu ve správním spisu. Stejně tak jako v něm nemá oporu existence objektivních okolností, které by ve svém souhrnu vytvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu věděla či mohla vědět (ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34). Žalovaný a krajský soud tím porušili judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274), neboť nalezení objektivních okolností je nezbytnou podmínkou pro to, aby mohlo být zkoumáno, zda stěžovatelka přijala všechna rozumná opatření, kterými by předešla své účasti na podvodu. Pokud jde o přepravu, nebyla stěžovatelka ve smyslu tehdy platného obchodního zákoníku a judikatury Soudního dvora EU povinna být osobně přítomna při nakládce zboží. Zákon o DPH nebyl porušen ani v případě trojstranného obchodu směřujícího do Itálie.

[8] Stěžovatelka dále poukázala na to, že společnost O.H.-K.A. Steel CZ (dnes TOOL Metal) byla přímým dodavatelem SENEKAB Trade u všech pěti přeprav v období května 2013. Tvrzení, že nebyla kontaktní, není pravdivé. Ještě v září 2013 odevzdala společnosti SENEKAB Trade potvrzení finančního úřadu o zaregistrování účtu, daná společnost si také průběžně

ověřovala v registru, jestli je tento plátce tzv. spolehlivý. Výše uvedená společnost rovněž předložila daňové přiznání za inkriminované období a předložila také žádost o registraci účtu na finančním úřadu. Tyto listiny stěžovatelka navrhla k provedení dokazování, avšak správce daně ani žalovaný je neprovedl. Přesto považoval její tvrzení za neprokázaná. Tuto námitku stěžovatelka vznesla i před krajským soudem, který se s ní však nevypořádal.

[9] Stěžovatelka závěrem zdůraznila, že se nedopustila ani vědomě neúčastnila daňového či jakéhokoli jiného podvodu, byť by případně v rámci dodávek zboží mezi jeho dodavatelem a dodavatelem tohoto dodavatele došlo k neodvedení daně. Z napadeného rozsudku (nekriticky přejímajícího vadné odůvodnění žalovaného) takové závěry nevyplývají ani vzdáleně. Nevyplývá z něj ani to, zda vůbec došlo k podvodu na DPH (neodvedení daně). Pokud snad někdy k nějakému podvodu v souvislosti s obchodováním stěžovatele v předmětných zdaňovacích obdobích skutečně došlo, stalo se tak zcela mimo jakýkoli vliv a možnosti stěžovatelky, která jednala vždy v dobré víře a hypotetickému podvodu nemohla nijak zabránit, odhalit jej apod. Stěžovatelka je tedy přesvědčena, že by ze skutečnosti, že případně došlo k daňovému podvodu, neměly být v souladu s odkazovanou judikaturou Soudního dvora EU vyvozovány jakékoli nepříznivé důsledky pro ni, tj. především by jí nemělo být odpíráno právo na přiznání odpočtů.

III. Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Poukázal na to, že drtivá část námitek je shodná s námitkami uvedenými v žalobě a odvolání a odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Ke splnění podmínek pro přiznání nároku uvedl, že není sporu o tom, že stěžovatelka splnila formální požadavky. Současně však byly zjištěny takové skutečnosti, které s ohledem na konstantní judikaturu představují důvod pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. K otázce neprokázání daňového podvodu žalovaný uvedl, že bylo prokázáno zasažení přijatých zdanitelných plnění daňovým podvodem, přičemž vzhledem ke 12 objektivním okolnostem o tom stěžovatelka mohla a měla vědět, proto je možné ji považovat za osobu zapojenou do podvodu. Co se týče učinění adekvátních opatření, stěžovatelka nepožadovala žádné záruky, jaké by bylo vzhledem k dodavatelově nesolventnosti na místě očekávat, počínala si pasivně a formálně při přijímání a vyzvedávání objednávek a přijímání a vystavování dalších dokladů atd. Zároveň podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, není povinností správce daně ani správního soudu uvádět, jaká konkrétní opatření byla v dané situaci vhodná. Stačilo, aby byly prokázány objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že stěžovatelka mohla a měla vědět o své účasti na podvodu. Žalovaný i krajský soud navíc obecný způsob chování daňových subjektů v rámci obezřetnosti a minimalizace podnikatelského rizika vyplývající z judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu uvedli. Podle žalovaného byly naplněny podmínky uvedené v judikatuře, protože na základě objektivních okolností bylo prokázáno, že o podvodu stěžovatelka mohla a měla vědět.

[11] Ve vztahu k tvrzenému rozporu s výše již citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 111/2009 žalovaný uvedl, že jeho požadavky naplnil, neboť konstatoval objektivní okolnosti potřebné pro zkoumání, zda byla přijata adekvátní opatření. Pokud jde o údajné nedostatečně konkrétní vymezení podvodného jednání a rozpor s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 60/2017, žalovaný v odůvodnění jasně vymezil odběratelsko-dodavatelské řetězce a konstatoval, že byla prokázána existence chybějící daně u prvního známého článku v tuzemsku. V napadeném rozhodnutí jsou rovněž uvedeny nestandardnosti obchodních transakcí. Řetězec, v němž stěžovatelka figurovala, je modelovým příkladem řetězce zasaženého daňovým podvodem dle judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu. Důkazní břemeno správce daně nelze chápat tak, že je povinen prokázat jakoukoliv vazbu stěžovatelky na článek řetězce, který neodvedl DPH. Naopak je třeba

hodnotit ty okolnosti, o nichž stěžovatelka prokazatelně mohla a měla vědět, a které v ní mohly vzbudit podezření. Nejedná se přitom o posouzení otázky, zda mohla vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jejím přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci, ale zda se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Jinými slovy, není nutná vědomost o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností nasvědčujících podvodnému charakteru řetězce. K argumentu, že z nekontaktnosti subjektu nelze odvodit neodvedení DPH, žalovaný dodal, že z žádného rozsudku Soudního dvora EU nevyplývá povinnost správce daně přesně identifikovat, který subjekt v řetězci neodvedl jakou částku DPH. Rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že povinností daňových orgánů není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů byl spáchán podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Těmto požadavkům žalovaný dostál. K namítanému nevypořádání námitek žalovaný dodal, že podle judikatury Ústavního soudu není povinností detailně odpovědět na každou dílčí námitku. Tvrzení stěžovatelky o neprovedení důkazů není nepravdivé, neboť důkazní prostředky byly provedeny a zhodnoceny, jak jednoznačně vyplývá z napadeného rozhodnutí, přičemž krajský soud se s tímto hodnocením ztotožnil.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatelka uplatnila jednak kasační námitky zpochybňující posouzení právní otázky krajským soudem v předchozím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], které se týkají samotného neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Jednak uplatnila také námitky směřující dle svého obsahu k vadám odůvodnění napadeného rozsudku [§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Upozornila totiž také na to, že krajský soud nevypořádal námitky, podle nichž stěžovatelka nebyla na možné podvodné jednání při předchozích kontrolách upozorněna, resp. že nebyly provedeny navržené důkazy.

[15] Ačkoliv stěžovatelka podala poměrně obsáhlou kasační stížnost, nelze přehlédnout, že se v řadě ohledů nevymezuje proti závěrům napadeného rozsudku krajského soudu a setrvává na podstatě své argumentace (na některých místech doslovně) uplatněné již v řízení před krajským soudem či dokonce v daňovém řízení, a to bez bližší polemiky se závěry napadeného rozsudku. Byť lze kasační stížnost i přes výše uvedené s ohledem na uplatněné důvody považovat za přípustnou (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2018, čj. 9 Afs 34/2018-33), podoba kasační argumentace nepochybně musí mít ve vztahu k některým námitkám svůj odraz i ve způsobu a míře nynějšího přezkumu napadeného rozsudku ze strany Nejvyššího správního soudu. Smyslem řízení o kasační stížnosti by totiž nemělo být opětovné „recyklování“ již dříve uplatněné argumentace účastníků, nýbrž především konkrétní přezkum závěrů, k nimž dospěl v napadeném rozsudku krajský soud.

[16] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož

odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[17] Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v návaznosti na výše citovanou judikaturu v dané věci neshledal. Pokud jde o zmiňované nevypořádání důkazů, kterými se stěžovatelka snažila zvrátit závěr správce daně o nekontaktnosti jednoho z článků dodavatelského řetězce, nelze se s touto námitkou ztotožnit. Žalovaný návrhy, které stěžovatelka v kasační stížnosti zmiňuje, neopomněl, přičemž dospěl k závěru, že pouze na základě předložených listin jí nelze přisvědčit. Výslovně uvedl, že společnost TOOL Metal byla dle daňového řádu opakovaně předvolávána v souvislosti s prověřováním posuzovaných plnění. K jednání ve stanoveném termínu nedorazil žádný její zástupce a ani se z jednání neomluvil. Jak vyplynulo z odpovědi na dožádání, tato společnost s místně příslušným správcem daně nespolupracovala a byla vůči němu nekontaktní již v roce 2013, kdy taktéž nereagovala na výzvy. Žalovaný poukázal na to, že povinností daňového subjektu není pouze předložit daňové přiznání, ale musí plnit i další zákonné povinnosti (např. podávat vysvětlení a prokazovat tvrzené skutečnosti). Jako důkaz o řádném plnění povinností nelze použít ani výpis z registru plátců DPH. Naopak tento výpis sám o sobě zakládá pochybnosti, jelikož daná společnost neměla zveřejněný účet používaný pro svou ekonomickou činnost používaný také v době, kdy probíhaly dodavatelsko-odběratelské transakce. S uvedeným se ztotožnil také krajský soud v odst. 32. napadeného rozsudku. Jak ostatně v tomtéž odstavci krajský soud přiléhavě poznamenal, je evidentní, že stěžovatelka zde pouze opakuje již dříve uplatněné a vypořádané námitky, aniž by své podání založila na důkladné, kritické reflexi vysloveného právního názoru žalovaného podložené relevantní argumentací odpovídající charakteru daného řízení.

[18] Jde-li o tvrzené nevypořádání námitky, že stěžovatelka v průběhu kontrol probíhajících v letech 2010 a 2011 nebyla upozorněna na to, že by mohla být zapojena do daňových podvodů, je třeba připustit, že se k ní krajský soud výslovně nevyjádřil. Zároveň však platí, že krajské soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí žalobní námitkou, pokud proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08. Nejvyšší správní soud považuje nyní napadený rozsudek ve smyslu citované judikatury za přezkoumatelný, jelikož se krajský soud odpovídajícím způsobem zabýval všemi důležitými okolnostmi a z judikatury plynoucími požadavky, které jsou podstatné pro posouzení věci, a v jejich světle věc komplexně posoudil. Opomenutí zmiňované (stručné a svou povahou spíše doplňující) námitky nemůže na přezkoumatelnosti napadeného rozsudku nic změnit. Žalovaný se danou námitkou (uplatněnou již v odvolání) zabýval v odst. 72 svého rozhodnutí. Vyšel v této souvislosti z toho, že z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost upozornit daňový subjekt na to, že obchody s měděným drátem mohou být zasaženy podvody na DPH a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 1. 2009, čj. 9 Afs 73/2008-162, dle kterého je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

[19] V návaznosti na výše uvedené tedy lze učinit závěr, že napadený rozsudek i přes zmíněný dílčí nedostatek odůvodnění naplňuje shora vymezená kritéria přezkoumatelnosti. Z jeho

odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů má právní názor vyslovený v rozhodnutích správních orgánů za správný a naopak, z jakých důvodů shledal nedůvodnými žalobní námitky stěžovatelky. Krajský soud v napadeném rozsudku přezkoumatelně a vyčerpávajícím způsobem objasnil i to, proč má za to, že stěžovatelka neučinila veškerá opatření, která od ní mohou být rozumně vyžadována, aby zajistila, že její plnění nejsou součástí podvodu. Krajský soud rovněž vysvětlil, z jakých skutečností naopak muselo být stěžovatelce zřejmé, že její plnění jsou součástí podvodu. S ohledem na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu za vnitřně souladný, srozumitelný a přezkoumatelný.

[20] Ve vztahu k samotnému právnímu posouzení podstaty dané věci (neuznání nároku na odpočet) Nejvyšší správní soud předně připomíná, že prokazování nároku na odpočet daně (viz § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH) *„je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění"* (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103).

[21] V nyní posuzované věci není mezi účastníky sporu o tom, a krajský soudu z toho v napadeném rozsudku také vyšel, že stěžovatelka hmotně-právní a formální podmínky nároku na odpočet splnila. Poukazuje-li tedy stěžovatelka v kasační stížnosti na splnění těchto podmínek či na problematiku faktického převzetí předmětu plnění, není na místě se těmito otázkami dále zabývat. Žalovaný totiž i s odkazem na kritéria dovozená judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že jsou zde důvody pro nepřiznání nároku, jelikož je žalobkyně součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce zapojeného do podvodů na DPH. Tímto směrem jak pak v návaznosti na podanou žalobu vedena též argumentace krajského soudu v rozsudku napadeném nyní kasační stížností.

[22] S ohledem na podobu uplatněné kasační argumentace považuje Nejvyšší správní soud za vhodné nejprve v obecné rovině připomenout, že se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora EU. Na tuto judikaturu ostatně v nyní projednávané věci odkazoval jak v napadeném rozsudku krajský soud, tak ve svých podáních stěžovatelka i žalovaný (viz zejm. rozsudky 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 & Excese,* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid,* C-80/11 a C-142/11). Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje 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 příslušné směrnice Rady, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel* konstatoval, že v praxi existují metody podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je vymýšlejí (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009-232). Ve věci *Optigen* Soudní dvůr EU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. „*Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet … je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně 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“ (věc *Mahagében*, bod 49).

[23] Uvedená východiska převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. též rozsudky ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud (viz např. usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10). Lze dodat, že judikatura Nejvyššího správního soudu již také dovodila, že není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60).

[24] Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodává, že pro posouzení toho, zda se určitý subjekt účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Jednou z typických forem podvodu na DPH je právě situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“, nepodává daňová přiznání a je pro místně příslušného správce daně nekontaktní (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-55 či ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43).

[25] Jak již plyne z výše uvedeného, v nyní projednávané věci krajský soud předně dospěl k závěru, že v případě stěžovatelky zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH. Dovodil též, že žalovaný při odepření nároku stěžovatelky prokázal objektivní okolnosti, z nichž lze učinit závěr, že stěžovatelka věděla (mohla vědět), že je součástí podvodu. V neposlední řadě se krajský soud v napadeném rozsudku ztotožnil se žalovaným i v tom, že podle spisového materiálu žalobkyně nepřijala byť minimální opatření, aby zamezila nebezpečí, že se stane účastníkem podvodu. Ve vztahu k těmto závěrům staví stěžovatelka svoji argumentaci v kasační stížnosti jednak

na tom, že nebyla prokázána existence podvodu. Samotná nekontaktnost jednoho ze subjektů řetězce totiž podle ní nemůže bez dalšího znamenat, že nedošlo k odvedení daně (podvodu na DPH). Vedle toho stěžovatelka zpochybňuje též prokázání vědomosti o podvodu. Vzhledem k tomu, že znala jen své nejbližší obchodní partnery, nelze jí klást k tíži něco, co se odehrálo v řetězci daleko před ní. Zpochybnila i závěr, že neučinila adekvátní opatření, která po ní lze rozumně požadovat.

[26] Ve vztahu k první z výše nastíněných sporných otázek spočívajících v posouzení toho, v čem spočíval daňový podvod, je třeba připustit, že příslušná část odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, na kterou stěžovatelka v kasační stížnosti upozorňuje, se může jevit jako poněkud zkratkovitá. Krajský soud totiž skutečně výslovně konstatuje, že byla prokázána existence chybějící daně, aniž by však současně upřesnil, v jakém článku řetězce a jakým způsobem k tomu došlo. Nelze však současně přehlédnout, že sám krajský soud tento (na první pohled) kategorický závěr sám relativizuje a upřesňuje v téže části odůvodnění (viz odst. 31. napadeného rozsudku). Ve shodě se žalovaným totiž výslovně uvádí, že nebylo možno postavit na jisto, zda byla daň přiznána a řádně odvedena. V kontextu celého odůvodnění nelze přitom považovat popsanou podobu odůvodnění za vadu, která by měla bez dalšího vést ke zrušení napadeného rozsudku.

[27] Nelze navíc se stěžovatelkou souhlasit ani v tom, že by žalovaný (resp. krajský soud) postavil závěry týkající se existence podvodu na DPH toliko na nekontaktnosti některého dodavatele. Jak plyne z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (viz str. 20), zabýval se zde žalovaný úvodními články daného obchodního řetězce. U společností nacházejících se v dané části řetězce dovodil nejen jejich opakovaně zmiňovanou nekontaktnost, ale vedle toho výslovně poukázal též na to, že řádně neplní své daňové povinnosti a není známa ani jejich reálná ekonomická činnost. Tím se nyní projednávaná věc liší od stěžovatelkou zmiňovaného a již výše označeného rozhodnutí ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017, v níž zdejší soud dospěl k závěru, že ani samotná nedovedná daň ještě neznamená, že se jedná o daňový podvod (obdobně lze uzavřít i ve vztahu k stěžovatelkou dále zmiňovanému rozsudku ve věci sp. zn. 1 Afs 37/2012). Podstatné je vždy hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu. V nyní projednávané věci žalovaný konkrétně ve vztahu ke společnosti Centinder vyšel z toho, že daňové přiznání za březen 2013 podala, ale vyměřená daň nebyla uhrazena. Společnost Viktoria Trade za příslušné měsíce daňová přiznání podala s nízkou daňovou povinností a na osobním daňovém účtu vykazuje nedoplatky v řádu stovek tisíc. Společnost Anchor Plus podává daňová přiznání nepravidelně, za období březen a duben 2013 podala daňové přiznání až v roce 2014, na tato zdaňovací období byl zahájen postup k odstranění pochybnosti, ale správci daně nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, a proto byla daňová povinnost stanovena v obou případech ve výši 0 Kč. Společnost je evidována jako nespolehlivý plátce. Společnost V-Voříšek ve zdaňovacích obdobích březen a duben 2013 vykázala nízkou daňovou povinnost, kterou uhradila, ale jsou u ní evidovány nedoplatky na jiných daních ve výši více než 140 milionů. Společnost Chimera Investment podala za měsíce březen a duben 2013 daňové přiznání, ale byl u ní zahájen postup k odstranění pochybnosti, který nebyl v době rozhodnutí žalovaného ukončen. Za následující období daňové přiznání nepodala. V případě společnosti TOOL Metal bylo za 2. čtvrtletí 2013 podáno daňové přiznání, ale byl u ní zahájen postup pro odstranění pochybnosti, společnost ale na výzvy nereagovala a daň jí byla vyměřena prostřednictvím pomůcek. Jak již bylo výše uvedeno, všechny uvedené společnosti jsou pro správce daně nekontaktní. Pokud jde o tyto konkrétní závěry, reaguje na ně stěžovatelka v kasační stížnosti jen obecně, resp. omezeně (viz již výše zmíněná argumentace týkající se toliko závěrů ve vztahu ke společnosti TOOL Metal).

[28] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že prvotní podmínkou pro odepření nároku na odpočet je samotné zjištění, že došlo k podvodu na DPH. Podle soudu však není možno lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce), ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. V každém jednotlivém případě je nutno hodnotit, zda existují dostatečné indicie svědčící tomu, že k podvodu došlo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59). Jak již bylo výše uvedeno, není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek ve shora již zmiňované věci sp. zn. 6 Afs 130/2014). V této souvislosti lze připomenout, že žalovaný v nyní projednávané věci již v žalobou napadeném rozhodnutí přesvědčivě osvětlil, že mohou existovat různé varianty a modifikace podvodu na DPH, přičemž podvodem může být rovněž situace, kdy podvodník zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout. Přestože výše uvedené závěry nepochybně nelze absolutizovat a jistě je na místě požadovat po orgánech daňové správy, aby existenci podvodu na DPH a související skutkové okolnosti vymezily co nejpřesněji, má Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci ve shodě s krajským soudem za to, že žalovaný dostál požadavkům výše citované judikatury, pokud jde o vymezení skutkových okolností, v nichž daňový podvod spočíval (viz zejm. popis těchto okolností v příslušné části rozhodnutí žalovaného na str. 9 a násl. odůvodnění tohoto rozhodnutí).

[29] Jde-li o další spornou otázku týkající se vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu, lze připomenout závěry plynoucí z rozsudku zdejšího soudu ve shora již zmiňované věci sp. zn. 5 Afs 60/2017, na který ostatně v rámci kasační stížnosti poukazuje sama stěžovatelka. Podle tohoto rozsudku navazujícího mimo jiné i na stěžovatelkou opakovaně zmiňované rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *Optigen* především nelze „*požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její* ‚obezřetnost' *sahat. Je … zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci* ‚obezřetnosti' *předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost 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 jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky".*

[30] Žalovaný v nyní projednávané věci v žalobou napadeném rozhodnutí zcela jasně a konkrétně vymezil řadu (přesně dvanáct) takových okolností, které vykazují znaky pochybnosti o „solidnosti" transakcí, do nichž byla přímo zapojena také stěžovatelka a její bezprostřední dodavatel. Tyto okolnosti již byly podrobně reprodukovány výše a v napadeném rozsudku se jimi v návaznosti na uplatněné žalobní námitky zabýval i krajský soud (viz zejm. bod 38 a násl. odůvodnění napadeného rozsudku). S ohledem na podobu související kasační argumentace stěžovatelky (opakování námitek již dříve uplatněných) by bylo nadbytečné tyto okolnosti popsané žalovaným i krajským soudem nyní znovu opakovat. Podstatné především je, že ve svém úhrnu zmiňované okolnosti i podle Nejvyššího správního soudu nepochybně svědčí tomu, že v dané věci jde o případ, kdy je na místě na daňový subjekt klást při uzavírání obchodu

důvodně přísné požadavky, jak bylo popsáno shora. Většinu z těchto okolností vymezených již v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaným a zdůrazněné krajským soudem ostatně ani sama stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nevyvrací. Nejvyšší správní soud má za to, že závěry krajského soudu plynoucí z napadeného rozsudku i ve světle stěžovatelkou zmiňované a citované judikatury obstojí a není tedy jakkoli nemístný požadavek, aby za takto nápadně nestandardních podmínek stěžovatelka přistoupila i k prověřování vzdálenějších článků řetězce.

[31] Obdobně lze uzavřít i ve vztahu k pochybnostem stěžovatelky týkajícím se adekvátních opatření, která po ní bylo možno požadovat k zajištění, že přijetí plnění nepovede k podvodu. I zde je třeba upozornit především na to, že obdobnou námitku (navíc shodně stručnou a obecnou) stěžovatelka uplatnila již v žalobě. Není především pravdou, že by krajský soud nepředestřel, jaká opatření v tomto ohledu mohla stěžovatelka podniknout. Jak je zřejmé především z odst. 48 odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud se zde v návaznosti na podobu uplatněných žalobních námitek odpovídajícím způsobem zabýval především formou kontroly a organizace předmětných transakcí, které stěžovatelka prováděla (mohla provádět). Ani na těchto úvahách krajského soudu neshledává Nejvyšší správní soud nic nedostatečného či nezákonného. Ani s touto kasační námitkou se proto nelze ztotožnit.

V. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal žádnou z uplatněných kasačních námitek důvodnou, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Stěžovatelka tedy v dané věci nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 28. srpna 2020

Milan Podhrázký
předseda senátu