



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JAFRA shoecomponents s.r.o.**, IČ 48910171, se sídlem tř. Tomáše Bati 1642, Otrokovice, zast. Mgr. Radkem Salajkou, LL.M., advokátem, se sídlem Hlubočepská 1156/38b, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38810/17/5300-21443-721165, a ze dne 7. 3. 2019, č. j. 9628/19/5300-21443-712165, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2020, č. j. 29 Af 87/2017 - 165,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Radka Salajky, LL.M.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 3. 11. 2015, č. j. 1762899/15/3306-52525-703147, č. j. 1724002/15/3306-52525-703147 a č. j. 1715585/15/3306-52525703147 podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet za zdaňovací období září 2014 ve výši 500.371 Kč, za zdaňovací říjen 2014 ve výši 711.041 Kč a za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 571.224 Kč (dále jen „platební výměry ze dne 3. 11. 2015“). Správce daně dále platebním výměrem na DPH ze dne 21. 11. 2017, č. j. 2000247/17/3306-52525-703147, podle výše zmíněných zákonných ustanovení vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet za zdaňovací období březen 2015 ve výši 566.699 Kč (dále jen „platební výměr ze dne 21. 11. 2017“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38810/17/5300-21443-721165, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu částečně změnil některé údaje uvedené v platebních výměrech ze dne 3. 11. 2015, avšak výslednou výši nadměrných odpočtů potvrdil. Rozhodnutím ze dne 7. 3. 2019, č. j. 9628/19/5300-21443-712165, dále podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr ze dne 21. 11. 2017 potvrdil.

[3] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 11. 2020, č. j. 29 Af 87/2017 - 165, obě řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného spojil ke společnému projednání, obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve konstatoval, že ze správních spisů nevyplývají průtahy v průběhu daňových kontrol, během odvolacích řízení pak žalobkyně nevyužila zákonných institutů na ochranu proti nečinnosti žalovaného. Vadu řádného neprojednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období září až listopad 2014 pak zhojil žalovaný v odvolacím řízení, kdy správci daně uložil tuto zprávu s žalobkyní projednat. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že nebyla řádně seznámena se změnou právního názoru žalovaného v řízení o odvolání proti platebním výměřům ze dne 3. 11. 2015. Žalovaný totiž v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni se svým novým právním názorem seznámil a umožnil se jí k němu vyjádřit. Ke změně právního názoru za zdaňovací období březen 2015 pak došlo již v průběhu daňové kontroly, přičemž žalobkyně měla i v tomto případě možnost se s novým právním názorem správce daně seznámit a vyjádřit se k němu. Na zákonnost rozhodnutí žalovaného pak nemělo vliv ani nesprávně uvedené datum vydání platebních výměřů ze dne 3. 11. 2015, jež byly v příslušném rozhodnutí dále konkrétně a nezaměnitelně specifikovány.

[5] Krajský soud dále popsal podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH a vysvětlil závěry formulované v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) a Nejvyššího správního soudu ve vztahu k řetězcům obchodních vztahů, které jsou zatíženy podvodem na DPH. Následně s odkazem na relevantní judikaturu SD EU definoval podvod na DPH a odmítl námitku žalobkyně, že žalovaný v rozporu se zákonem vykládá nová právní pravidla ohledně neodvedení DPH. Správce daně nese důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence podvodu a jeho podstaty a zároveň ke skutečnosti, zda daňový subjekt o podvodu na DPH mohl či měl vědět, případně zdali o podvodu přímo věděl. Pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že jeho obchodní transakce či její části probíhaly v souladu s běžnou obchodní praxí standardně, je na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, proč se o běžnou obchodní praxi nejedná. Daňový subjekt pak na svou obranu může předkládat důkazy. Je na daňovém subjektu, aby si při obchodních transakcích počínal náležitě opatrně a dbal na bezproblémovost jeho obchodních partnerů, tedy přijal taková opatření, která od něj lze rozumně požadovat, aby zajistil, že jeho plnění nebude součástí daňového podvodu, a zároveň svou dobrou víru následně prokázal.

[6] V posuzovaném případě správce daně a žalovaný řádně popsali a prokázali daňový podvod společnosti MARCEP s.r.o. (dále jen „společnost MARCEP“), přičemž dostatečně objasnili okolnosti podvodu na DPH. Žalovaný pak předestřel několik objektivních skutečností podle něj svědčících o vědomosti žalobkyně o spáchání podvodu na DPH, jež krajský soud v odůvodnění rozsudku shrnul. Následně však zdůraznil, že se v posuzovaném případě nejedná o pouhé kolotočové přeprodávání zboží, které je pro podvody na DPH typické. Zároveň je zřejmé, že žalobkyně předmětné kúže nakoupila a použila je pro svou ekonomickou činnost. Za zboží žalobkyně zaplatila až po jeho řádném dodání a kontrole kvality, platbu uskutečnila převodem na účet a se společností MARCEP řádně komunikovala. Skutečnost, že společnost MARCEP měla pouze virtuální sídlo, neměla webové stránky, nezveřejnila účetní závěrky ani její číslo účtu,

pokračování

příčemž smlouva s žalobkyní nebyla uzavřena písemně, pak ve světle výše uvedeného ztrácí na významu. O vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH tak mohly svědčit pouze skutečnosti, že se společností MARCEP, jež s předmětnou komoditou neměla dosud žádné zkušenosti, doposud neobchodovala a zároveň zboží nakoupila za trojnásobnou cenu. Žalobkyně přitom v daňových řízeních předestřela relevantní skutkovou verzi vyvracející závěr žalovaného o její vědomosti o podvodu na DPH. Žalovaný však tato tvrzení žalobkyně přesvědčivě nevyvrátil.

[7] Skutková verze žalobkyně, že se společnost MARCEP vklínila do jejich obchodních vztahů se zahraničními dodavateli kůží, kteří byli uvedeni v omyl o zamýšlené spolupráci obou subjektů, a že v období září až listopad tak v důsledku tohoto jednání společnosti MARCEP byl na trhu s kůžemi jejich relativní nedostatek kvůli jejich vykoupení, a proto musela žalobkyně přistoupit na jednání se spol. MARCEP, zároveň nelze *a priori* považovat za nereálnou. Žalobkyně zároveň uvedla, že po obnovení původních obchodních vztahů s jejími dodavateli upravila smlouvy tak, aby k podobné situaci nedošlo. Bylo proto na žalovaném, aby navzdory uvedené relevantní obraně žalobkyně řádně prokázal její vědomost o podvodu na DPH. Podle krajského soudu navíc není bez logiky, že se o této skutkové verzi žalobkyně zmínila až v situaci, kdy došlo ke změně právního názoru žalovaného o existenci podvodu na DPH v řízení o odvolání proti platebním výměrům ze dne 3. 11. 2015. Žalovaný současně neměl na základě předmětného tvrzení žalobkyně uzavřít, že toto pouze potvrzuje její vědomost o podvodu na DPH, pokud jej zároveň odmítl jako neprokázané.

[8] Krajský soud následně konstatoval, že výslech Martina Čepeláka, jednatele společnosti MARCEP, z něhož vyplynula jeho několikaletá známost s kvalitářkou žalobkyně R. P., nebyl původně vůbec veden ve vztahu ke skutečnostem týkajícím se daňového podvodu. Podle krajského soudu současně vyvstává otázka o důvěryhodnosti výpovědi Martina Čepeláka, jenž by měl stát za daňovým podvodem a zároveň nátlakem na žalobkyni, kterou však žalovaný blíže neosvětlil případným výslechem R. P. s odůvodněním, že výslechu jednatele společnosti MARCEP byl přítomen zástupce žalobkyně a k jeho vyjádření neměl žádných připomínek. Pokud tak podle žalovaného vyjádření jednatele společnosti MARCEP pouze potvrzují závěr, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, nemůže uvedený závěr obstát. Byl-li zároveň ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015 proveden výslech R. P., není zřejmé, co z něj správce daně ve vztahu k daňovému podvodu zjistil.

[9] Krajský soud proto uzavřel, že závěr žalovaného o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH nemá oporu ve správních spisech a je proto předčasný.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označil důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[11] V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatel nejprve odkázal na relevantní judikaturu SD EU a Nejvyššího správního soudu k vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu a tomu odpovídajícímu důkaznímu břemenu správce daně. Stěžovatel dále zrekapituloval zjištěné objektivní skutečnosti. Žalobkyně zcela nelogicky nově navázala obchodní spolupráci se společností MARCEP, která nikdy s kůží neobchodovala. Zboží současně nakoupila za zhruba trojnásobnou cenu oproti běžné ceně jejich zahraničních dodavatelů, společnost MARCEP se přitom nijak nepodílela na dopravě ani jiných nákladech, zboží pouze objednala. Žalobkyně přitom až v řízení o odvolání proti platebním výměrům ze dne 3. 11. 2015 poukázala na skutkovou verzi, podle níž došlo ke zneužití informací

a vykoupení kůží společností MARCEP, v důsledku čehož musela přistoupit na zvýšenou cenu zboží. Podle stěžovatele je uvedené tvrzení žalobkyně zjevně účelové a není podloženo žádnými důkazy, naopak z vyjádření žalobkyně je zřejmé, že si vymínila vlastní organizaci objednávek a přepravu, což svědčí o umělém zapojení společnosti MARCEP do předmětného obchodního řetězce. Žalobkyně k dodávkám zboží ani neuzavřela písemnou smlouvu a objednávky prováděla pouze po telefonu či e-mailem, ačkoli se jednalo o transakce za zhruba 15 mil. Kč. Stěžovatel poukázal také na osobní známost jednatelem společnosti MARCEP a kvalitařky žalobkyně, z čehož je zřejmá účelovost a nepravděpodobnost tvrzení o zneužití informací společností MARCEP a jejího nátlaku na žalobkyni. Žalobkyně však za účelem zamezení popsáním nestandardním krokům nepřijala žádná opatření. Výše uvedené skutečnosti tak tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů spolehlivě prokazujících vědomost žalobkyně o daňovém podvodu.

[12] Stěžovatel dále namítl, že při daňových podvodech je běžná situace, kdy posledním článkem řetězce uplatňujícím nárok na odpočet DPH jsou běžní obchodníci vykonávající ekonomickou činnost, a to za účelem vyvolání zdání legality celé podvodné transakce. Spolupachatel takového daňového podvodu však nemůže být chráněn. Krajský soud tak nesprávně relativizoval některé zjištěné objektivní skutečnosti a neposuzoval je řádně v jejich souhrnu, přičemž v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019 - 69, čímž dal daňovým subjektům jasný návod, jak postupovat při zakrývání daňového podvodu. Stěžovateli tak krajský soud vlastně jen vytkl, že v posuzovaném případě nepředložil „neprůstřednou“ skutkovou verzi.

[13] Žalobkyni však muselo být podle další námitky stěžovatele na předmětných obchodních transakcích minimálně „cosi velmi podivného“, tedy mohla vědět, že je zapojena do daňového podvodu, přičemž v této souvislosti stěžovatel odkázal mimo jiné na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2018, č. j. 9 Afs 188/2017 - 39. Předestřené objektivní okolnosti tak nelze vykládat tak, že svědčí svou nahodilostí o jiné skutkové verzi než o daňovém podvodu, kdy ostatně nebylo potřeba ani prokázat, že žalobkyně o daňovém podvodu skutečně věděla. S odkazem na ne zcela přílehlavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, pak krajský soud nekriticky přejal skutkovou verzi žalobkyně o zneužití informací a vklínění společnosti MARCEP do existujících obchodních vztahů se zahraničními dodavateli. Ze správních spisů je však zřejmé, že žalobkyně dosud nakupovala kůže sama přímo od těchto zahraničních dodavatelů, přičemž najednou vědomě bez jakéhokoli ověření vstoupila do obchodního vztahu se společností MARCEP. Žalobkyně současně v předmětných zdaňovacích obdobích nakupovala kůže i od jiných dodavatelů, a proto není zřejmé, proč nekompenzovala možný výpadek běžných dodávek kůže právě u nich. Jednání žalobkyně tak neodpovídalo obezřetnému jednání v obchodních vztazích a její skutkovou verzi nelze považovat za myslitelnou či dokonce reálnou, navíc ji nepodložila jediným důkazem.

[14] Ve vztahu k výhradám krajského soudu k provedeným výsledkům jednatele společnosti MARCEP a kvalitařky žalobkyně stěžovatel namítl, že pro posuzovaný případ bylo stěžejní zejména tvrzení Martina Čepeláka, že u přejímky zboží nebyl dodavatel vůbec přítomen. Jeho opětovný výslech tak stěžovatel vyhodnotil jako nadbytečný, ostatně není jeho povinností vyhovět veškerým důkazním návrhům daňového subjektu. Obdobně vyhodnotil stěžovatel také návrh žalobkyně na výslech její kvalitařky, jelikož tvrzená známost s jednatelem společnosti MARCEP představovala pouze jednu z mnoha indicií v posuzované věci svědčící o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu, zároveň byl již dostatečně zjištěn způsob přejímky kupovaných kůží. Pokud krajský soud neprovedení předmětného výsledku stěžovateli v odůvodnění jeho rozhodnutí vytkl, nedoplnil již však žádné konkrétní skutečnosti, jež by měly být při provedení tohoto výsledku prokázány. Stěžovatel proto uzavřel, že výhrady krajského soudu k provedeným

pokračování

výslechům pramení zejména z nesprávného uchopení posouzení všech zjištěných objektivních okolností.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že tvrzení stěžovatele o navádění daňových subjektů k zakrývání daňových podvodů krajským soudem je nepřijatelné, a to zejména tehdy, pokud sám správce daně nezajistil řádné plnění daňových povinností společnosti MARCEP. Stěžovatel tak pouze účelově postupuje proti řádně podnikající žalobkyni, a to až v situaci, kdy se správci daně nepodařilo prokázat, že zboží od společnosti MARCEP bylo dodávkou s místem plnění v jiném členském státě Evropské unie. Žalobkyně dále zdůraznila, že správce daně pouze nečinně přihlížel porušování daňových povinností společností MARCEP, o nichž žalobkyně nic netušila až do 18. 6. 2016, kdy tento subjekt byl zapsán jako nespolehlivý plátec. Krajský soud přitom řádně posoudil všechny předestřené objektivní okolnosti, byť většina z nich byla irelevantní a nelogická. Žalobkyně dále konstatovala, že ani při vynaložení nejlepší péče a obezřetnosti nemohla nabýt podezření o své účasti na daňovém podvodu, což ostatně neprokazují ani objektivní okolnosti. Na správci daně, resp. stěžovateli pak leží důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že o daňovém podvodu věděla, nebo o něm vědět mohla a měla. Stěžovatel však v kasační stížnosti použil pouze vágní pojmy jako „cosi velmi podivného“, aniž by jeho úsudky vycházely ze správních spisů, naopak pouze negovaly úsudky krajského soudu. Závěrem se žalobkyně ztotožnila s právním názorem krajského soudu a navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*, a dále na důvod uvedený v písm. d) téhož ustanovení, podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala ke zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[19] V posuzované věci napadený rozsudek tyto požadavky splňuje. Stěžovatel ostatně nijak nerozvedl, v čem nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu konkrétně spatruje a v kasační stížnosti zejména polemizuje se závěry krajského soudu. Krajský soud v odůvodnění rozsudku vymezil, z jakých důvodů zrušil napadená rozhodnutí stěžovatele, přičemž odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, na základě níž předestřel svou logickou argumentaci.

[20] Napadený rozsudek tak obsahuje rozhodné důvody pro v něm učiněné závěry. S nimi ostatně stěžovatel polemizuje, což by v případě jejich absence nebylo možné. Nejvyšší správní soud napadený rozsudek shledává přezkoumatelným, v důsledku čehož důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[21] V posuzovaném případě je sporná právní otázka, zdali žalobkyně věděla, či alespoň vědět mohla a měla o daňovém podvodu v řetězci obchodního vztahu se společností MARCEP, resp. zdali správce daně unesl důkazní břemeno ohledně existence tohoto daňového podvodu i vědomosti žalobkyně o tomto podvodu na DPH.

[22] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu SD EU týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [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 & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“), 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 (dále jen „*Kittel*“), dále pak rozsudek SD EU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Judikatura SD EU 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 šesté směrnice, 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 představitost těch, kteří je vymýšlejí: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně 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 (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarket*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku 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“ (*Mahagében*, bod 49).

[23] Uvedený výklad SD EU převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta 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, č. j. 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, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I-4191, bod 33).

pokračování

[24] Závěry výše citované judikatury SD EU se dají shrnout tak, že nárok na odpočet DPH 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 podnikatelský 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 (viz věc *Kittel*, cit. v bodě [32] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, kde uvedl, že „*se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru*“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

[25] Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání daňového podvodu je pak rozloženo následovně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Lze se však oprávněně domnívat, že případná účast na daňovém podvodu nebude skutečností tvrzenou daňovým subjektem v rámci jakéhokoli podání vůči správci daně. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu navíc ukládá správci daně povinnost prokázat *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti*, což lze vztáhnout i na právní jednání vedoucí k neoprávněnému snížení daňové povinnosti. I Ústavní soud judikoval, že „*důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí*“ [nálezn Ústavního soudu ze dne 1. července 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)]. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, č. 599/2004 Sb. NSS, nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (zde správce daně). Pokud tedy správce daně tvrdí, že daňový subjekt se účastnil podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je jeho povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek SD EU ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat, čímž však není řečeno, že daňový subjekt nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).

[26] Jestliže tedy daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále

na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).

[27] Vzhledem k výše uvedenému tak je pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastnila plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že jí přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.

[28] V posuzovaném případě není sporu o tom, že stěžovatel řádně popsal a prokázal existenci podvodu na DPH v souvislosti se zdanitelnými plněními poskytnutými společností MARCEP. Z těchto plnění totiž společnost MARCEP neodvedla daň, přičemž od 18. 6. 2016 je vedena jako nespolehlivý plátec. V předmětné době byla nekontaktní a následně došlo k jejímu výmazu z obchodního rejstříku. Společnost MARCEP s kúžemi do předmětných zdaňovacích období září až listopad 2014 neobchodovala, měla pouze virtuální sídlo, nedisponovala webovou stránkou, ani nezveřejnila své účetní závěrky a číslo bankovního účtu. S žalobkyní neuzavřela žádnou písemnou smlouvu a neúčastnila se dopravy zboží ani jeho vykládky či kontroly. Svou daňovou povinnost optimalizovala u ostatních nekontaktních personálně propojených dodavatelů.

[29] Stěžovatel dále dospěl k závěru, že žalobkyně věděla, či alespoň vědět mohla a měla o podvodu na DPH, a to na základě níže uvedených objektivních skutečností, jimiž se Nejvyšší správní soud dále blíže zabýval.

[30] Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích vědomě začala obchodovat se společností, která s obchodováním s kúží dosud neměla žádné zkušenosti. Zcela nelogicky tak odebírala zboží od svých zahraničních dodavatelů přes nově vložený obchodní článek, tj. společnost MARCEP.

[31] Žalobkyně v průběhu řízení o odvolání proti platebním výměrům ze dne 3. 11. 2015 a následně v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období březen 2015 uvedla, že z důvodu zneužití informací ze strany společnosti MARCEP došlo k jejímu vklínění do existujících obchodních vztahů se zahraničními dodavateli kúží. Společnost MARCEP pak vůči těmto dodavatelům za účelem jejich uvedení v omyl vystupovala jako domnělý dodavatel za účelem vykoupení zboží, jež žalobkyně běžně používá ke své ekonomické činnosti. Žalobkyně pak za účelem zachování rozsahu výroby byla v předmětných měsících nucena kúží kupovat od společnosti MARCEP. Nejvyšší správní soud konstatuje, že vstup společnosti MARCEP do obchodních vztahů žalobkyně s jejími zahraničními dodavateli byl rovněž vzhledem k vyjádření žalobkyně bezsporně nestandardní okolností.

[32] V rozsudku *Mahagében a Dávid* přitom SD EU uvedl, že „*jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti.*“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, platí, že „*obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci.*“

[33] Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „*vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží*

pokračování

a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“ (rozsudek SD EU Mahagében a Dávid). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost. Určení opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, přitom závisí hlavně na okolnostech konkrétního případu (Mahagében).

[34] Bylo tak na žalobkyni, aby přijala taková opatření, která lze po ní oprávněně žádat, aby se nestala účastnicí podvodu na DPH. Žalobkyně přitom uvedla, že vzhledem k vzniklé nestandardní situaci a potřebě pokračovat v nastaveném tempu výroby za účelem řádného plnění zakázek přistoupila na jednání společnosti MARCEP. Ačkoli neuzavřela písemnou smlouvu, vymínila si vlastní organizaci přepravy zboží i zaplacení kupní ceny až po jeho doručení a řádné kontrole. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v uvedené době byla společnost MARCEP kontaktní a zároveň nebyla vedena jako nespolehlivý plátce. Bylo-li zároveň žalobkyni předmětné zboží řádně doručeno, není zřejmé, z čeho měla žalobkyně pojmout podezření, že by mohla být součástí podvodu, resp. pojmout pochybnosti o tom, zda se chová dostatečně obezřetně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31).

[35] Stěžovatel dále poukázal na absenci písemné smlouvy mezi žalobkyní a společností MARCEP. Ani uzavření písemné smlouvy však nevypovídá nic o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, resp. zda podal daňové přiznání a odvedl či neodvedl daň (viz již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31). Stěžovatelem odkazovaná ujednání, jež měla být podle něj součástí písemné smlouvy, tj. způsob stanovení kupní ceny, dodací a platební podmínky či záruka za vady zboží, pojištění a možnost odstoupit od smlouvy, se zároveň nijak nevztahují k vědomosti žalobkyně o její případné účasti na daňovém podvodu. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, jak mělo uzavření písemné smlouvy vyloučit účast žalobkyně na daňovém podvodu, resp. její neuzavření osvědčit vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Požadavek na písemnou formu smlouvy ostatně má opodstatnění zejména při zajištění řádného dodání zboží a případných nároků v případě jeho včasného nedodání či dodání v neodpovídající kvalitě. Bylo-li však v posuzovaném případě požadované zboží žalobkyni řádně doručeno, lze požadavek písemné smlouvy považovat za bezpředmětný.

[36] Další z objektivních okolností spočívala podle stěžovatele v neprokázané obchodní situaci žalobkyně, resp. jejím vynuceném odebrání zboží od společnosti MARCEP. Stěžovatel uvedl, že skutková verze předestřená žalobkyní o vklínění společnosti MARCEP do jejích obchodních vztahů se zahraničními dodavateli nebyla podložena žádnými důkazy. Jako taková pak tato verze spíše svědčí o tom, že si žalobkyně byla dobře vědoma nestandardní povahy celé situace a podvodného obchodního vztahu se společností MARCEP.

[37] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je pouze na správci daně, resp. stěžovateli, aby prokázal, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, a zároveň je jeho povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že předestřenou skutkovou verzi nelze považovat *a priori* za nereálnou či smyšlenou. Jinými slovy, lze si představit situaci, kdy dojde v důsledku zneužití relevantních informací podnikatelského subjektu k narušení jeho obchodních vztahů prostřednictvím jeho domnělého zastupování za účelem uvedení dodavatelů tohoto subjektu v omyl. Pokud zároveň žalobkyně formulovala

myslitelnou obranu proti závěrům stěžovatele o její spolupráci či koordinovaném postupu se společností MARCEP, nebylo na ní, aby prokázala, že se tak nestalo. Důkazní břemeno se totiž ohledně těchto objektivních skutečností nepřenáší na daňový subjekt, nýbrž tíží správce daně. Jinak řečeno, bylo na správci daně, resp. stěžovateli, aby prokázali, že žalobkyně přímo věděla, či alespoň měla vědět o podvodu na DPH, a to i přes její skutkovou verzi případu.

[38] Stěžovatel se však v posuzovaném případě s tvrzením žalobkyně vypořádal tak, že jej pouze označil za účelové. Nejvyšší správní soud podotýká, že skutková verze žalobkyně bezesporu sleduje minimálně legitimní účel spočívající v obraně proti závěrům stěžovatele o její vědomé účasti na daňovém podvodu. V této souvislosti současně nelze mít bez dalšího za to, že vzhledem k tvrzenému obchodnímu styku jednatele společnosti MARCEP s kvalifikovanou žalobkyní, kterou však v průběhu daňového řízení žalobkyně popřela, nemohlo k žádnému zneužití informací dojít. Myslitelný je totiž také opačný skutkový průběh, kdy právě v důsledku uvedené osobní známosti mohlo dojít ke zneužití informací a narušení obchodních vztahů žalobkyně s jejími zahraničními dodavateli kůží. Ani jedna z těchto možností však přesvědčivě nevyplývá ze shromážděného spisového materiálu.

[39] Podle stěžovatele dále o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu svědčí také skutečnost, že i přes zavedené obchodní vztahy se zahraničními dodavateli nakupovala od společnosti MARCEP zboží za trojnásobnou cenu, ačkoli v předmětných zdaňovacích obdobích nakupovala i od jiných dodavatelů.

[40] Z výsledku provedeného s kvalifikovanou žalobkyní ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015 vyplynulo, že důležitost konstantní kvality i vlastností kůží spočívá zejména v nastavení strojů na zpracování kůže, které odpovídá aktuálním zakázkám a požadavkům odběratelů výsledného zboží. Úvahu žalobkyně spočívající ve zvažování výměny dodavatelů kůže či přenastavení strojů, a to ve vztahu k následnému zásahu do její výroby, pak nelze považovat za nelogickou. Jedná se naopak o otázku ekonomické povahy, jejíž vyřešení bylo vzhledem k nastalé situaci nasnadě. Ačkoli lze souhlasit se stěžovatelem, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích odebírala kůže i od jiných dodavatelů, nelze ze správních spisů ověřit, zdali mohla žalobkyně dodávkami kůží od těchto dodavatelů plně nahradit také výpadek v dodávkách kůží od dodavatelů, do jejichž vztahů vstoupila společnost MARCEP.

[41] Pro posouzení vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu však není skutečnost, zdali měla odebírat kůže od jiných dodavatelů, či nikoli, v nyní posuzované věci podstatná. Stejně je totiž otázkou, zdali žalobkyně pojala podezření o podvodném jednání společnosti MARCEP, resp. zda jej pojmout mohla a měla. Pokud zároveň žalobkyně tvrdila, že společnost MARCEP do jejích obchodních vztahů vstoupila prostřednictvím zneužití informací za účelem vykoupení relevantního množství kůží a donucení žalobkyně k odběru těchto kůží právě od ní, nelze mít automaticky za to, že na základě zvýšení ceny měla žalobkyně pojmout podezření ohledně daňového podvodu.

[42] Nejvyšší správní soud proto nesdílí závěr stěžovatele, že předestřená objektivní kritéria jako celek prokazují, že žalobkyně minimálně mohla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodného obchodu. Ta totiž jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech nevykazují takovou intenzitu, aby nasvědčovala povědomí žalobkyně o účasti na daňovém podvodu, když relevantní skutečnosti jsou dobře myslitelné a vysvětlitelné i jinak.

[43] Nad rámec výše uvedeného je nutné zdůraznit, že jako podvod na DPH je označována situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. Tento souvislý řetězec však nebyl prokázán. V posuzovaném

pokračování

případě žalobkyně prokázala daňovými doklady splnění materiálních podmínek pro nárok na odpočet, doložila, že se nejednalo o fiktivní plnění, zboží bylo dodáno, žalobkyně po dodání a kontrole zboží zaplatila cenu včetně daně na bankovní účet společnosti MARCEP. Bylo tedy na správci daně, hodlal-li nárok na odpočet odepřít, aby prokázal, že žalobkyně nebyla v dobré víře a byla zapojena v řetězci obchodních převodů, které byly vytvořeny pouze za účelem vylákání daňové výhody v podobě odpočtu na dani, resp. si při dostatečné obezřetnosti měla a mohla být vědoma toho, že se v podvodném řetězci nachází nebo se na něm může uskutečnou transakcí podílet. Nadto nelze pominout, že žalobkyně sama žádnou výhodu nezískala, neboť daň zaplatila v ceně zboží a následný nárok na odpočet jí byl odepřen. Stěžovatel proto důkazní břemeno, které mu svědčilo, neunesl, resp. neshromáždil dostatek důkazů prokazujících závěr o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31).

[44] Stěžovatel dále namítl, že není jeho povinností provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, přičemž nesouhlas krajského soudu s jeho závěry o nadbytečnosti opětovného provedení výslechu pramení zejména z jeho nesprávného právního uchopení posuzované věci. Krajský soud navíc konkrétně nespecifikoval, které skutečnosti měl stěžovatel opětovně výslechem zjišťovat.

[45] Ačkoliv lze se stěžovatelem souhlasit, že není povinen provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, je nutno zdůraznit, že právě jeho tížilo důkazní břemeno ohledně vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. Za tím účelem byl povinen shromáždít dostatek důkazů, mezi něž ostatně byly v daňových řízeních zařazeny také výsledky jednatele společnosti MARCEP a kvalitařky žalobkyně. Krajský soud v odůvodnění rozsudku vyjádřil pochybnost o důvěryhodnosti výpovědi Martina Čepeláka o jeho několikaleté obchodní spolupráci s R. P., na jejímž základě stěžovatel popřel skutkovou verzi žalobkyně o zneužití informací a vklínění do jejích obchodních vztahů se zahraničními dodavateli. Zároveň zdůraznil, že výslech Martina Čepeláka nebyl vůbec veden ve vztahu k podvodu na DPH a výslech R. P. se zaměřil na zcela odlišné otázky. Stěžovatel však v kasační stížnosti uvedl, že posouzení věci bylo postaveno spíše na tvrzení, že u přejímky zboží žalobkyní nebyla dodavatelka zboží, tj. společnost MARCEP fyzicky přítomna. Žalobkyně naopak podle stěžovatele v daňových řízeních několikrát uvedla, že Martina Čepeláka neznala.

[46] Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, k jakému závěru se stěžovatel vlastně přiklonil. V kasační stížnosti totiž nejprve poukázal na obchodní spolupráci obou osob, která je další z indicí prokazujících vědomost žalobkyně o daňovém podvodu, následně však tento závěr v kasační stížnosti popřel a konstatoval, že pro posouzení věci nebyl důležitý. Ačkoli lze tedy souhlasit se stěžovatelem, že nebyl povinen vyhovět důkaznímu návrhu žalobkyně ohledně opětovného výslechu Martina Čepeláka či R. P., Nejvyšší správní soud konstatuje, že mu není zřejmé, jaké závěry z předmětných výslechu vyvodil, resp. z jakého důvodu se bez dalšího přiklonil k jednomu z obou si odporujících tvrzení, aniž by projevil snahu tento rozpor odstranit. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že z provedených výslechu není zřejmé, jaké závěry vzal stěžovatel za prokázané a jaké nikoli, jinými slovy co vlastně z provedených výslechu zjistil. Jako takové tak tyto podklady rovněž neposkytují přesvědčivou odpověď na otázku, zdali žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla, či alespoň měla vědět. Ačkoli krajský soud stěžovateli doporučil zvážit opětovné provedení výslechu, je zároveň na něm, jakým způsobem doplní v dalším řízení zjištěný skutkový stav.

[47] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud výše uvedenou spornou právní otázku posoudil správně, pokud dospěl k závěru, podle něhož úsudek stěžovatele o vědomosti žalobkyně

o jejím zapojení do daňového podvodu nemá oporu ve správních spisech. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[49] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že žalobkyně má vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[50] Důvodně vynaložené náklady řízení o kasační stížnosti tvoří odměna za zastupování advokátem, která byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za tento jeden úkon právní služby. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, musí být tato odměna a náhrada hotových výdajů podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšena o částku 714 Kč odpovídající této dani v sazbě 21 %. Celkové důvodně vynaložené náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti tak činí 4.114 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému stěžovateli povinnost úspěšné žalobkyni tuto částku na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti zaplatit, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 30. června 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu