



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobkyně: **K - Trade - Art & more..., s. r. o.**, IČO 28108485  
se sídlem Pabláskova 260/7, 370 01 České Budějovice  
zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.  
advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2018,  
čj. 42335/18/5300-22442-712448,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2018, čj. 42335/18/5300-22442-712448, **se ruší** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **11 228 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 23. 10. 2015 u žalobkyně, jejímž předmětem činnosti je převážně obchodování s kancelářskými potřebami, kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2014 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2015. Následně dne 24. 11. 2015 zahájil u žalobkyně též kontrolu na DPH za 3. čtvrtletí roku 2015.
2. Dne 10. 1. 2017 zaslal správce daně žalobkyni sdělení, jehož přílohou byla prvotní verze výsledku kontrolního zjištění za kontrolovaná zdaňovací období. Téhož dne žalobkyni zaslal i výzvu k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně na uvedenou výzvu reagovala svými podáními ze dne 3. 2. 2017 a ze dne 7. 2. 2017, na základě kterých nicméně ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo; správce daně tudíž přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole.
3. Dne 22. 3. 2017 proběhlo ústní jednání, při kterém měla být projednána zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně však upozornila na vnitřní nesoulad číselných údajů kontrolního zjištění. Správce daně a žalobkyně se tak domluvili na opravě nesrovnalostí a na vyhotovení nového výsledku kontrolního zjištění.
4. Dne 28. 3. 2017 správce daně zaslal žalobkyni opravený výsledek kontrolního zjištění za kontrolovaná zdaňovací období. Téhož dne správce daně zaslal žalobkyni i výzvu k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění.
5. Dne 12. 4. 2017 žalobkyně předložila podání označené jako „*Doplnění kontrolního zjištění na DPH*“ a dne 21. 4. 2017 podání označené jako „*Reakce na výzvu k uplatnění práva – doplnění kontrolního zjištění na DPH*“.
6. Dne 27. 6. 2017 správce daně písemně sdělil žalobkyni termín projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 30. 6. 2017 žalobkyně požádala o přeložení stanoveného termínu. Dne 11. 7. 2017 tak správce daně stanovil nový termín k projednání zprávy, a to 20. 7. 2017.
7. Dne 7. 7. 2017 předložila žalobkyně správci daně další doklady ke kontrolovaným plněním. Totéž učinila dne 13. 7. 2017.
8. Dne 19. 7. 2017 obdržel správce daně sdělení žalobkyně, dle něhož se ona ani její zástupce nedostaví k projednání zprávy o daňové kontrole. Téhož dne žalobkyně zaslala správci daně další podání, jehož přílohou byly doklady ke kontrolovaným plněním.
9. Dne 21. 7. 2017, poté, co se žalobkyně nedostavila ke stanovenému termínu k projednání zprávy o daňové kontrole, a v reakci na její sdělení ze dne 19. 7. 2017, zaslal správce daně žalobkyni zprávu o daňové kontrole do datové schránky. Správce daně neuznal žalobčin nárok na odpočet DPH v případě přijatých plnění od společností K & K Trading, s. r. o., a Boston Service, s. r. o., jelikož tato plnění byla stížena daňovým podvodem, o němž žalobkyně věděla či měla vědět a zároveň nepřijala v tomto ohledu dostatečná protiopatření. Správce dále neuznal odpočet na DPH za přijatá plnění z jiného členského státu Evropské unie, nárok na osvobození od daně u plnění poskytnutých do jiného členského státu, jakož u dalších poskytnutých plnění ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2014 a 1., 2. a 3. čtvrtletí roku 2015;

žalobkyně v tomto ohledu dle závěru správce daně totiž neunesla důkazní břemeno stran splnění zákonných podmínek odpočtu a osvobození od DPH.

10. Dne 31. 7. 2017 správce daně vydal na základě zprávy o daňové kontrole platební výměr čj. 1768955/17/2201-51521-301229, jímž žalobkyni vyměřil daň ve výši 51 874 Kč a dodatečné platební výměry čj. 1768894/17/2201-51521-301229, čj. 1768939/17/2201-51521-301229, čj. 1768950/17/2201-51521-301229, jimiž žalobkyni doměřil daň ve výši 15 768 Kč, 80 055 Kč a 87 451 Kč a penále ve výši 3 153 Kč, 16 011 Kč a 17 490 Kč.
11. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně jednotlivé dodatečné platební výměry v některých částech změnil (drobně snížil vyměřenou resp. doměřenou daň), a ve zbytku tyto výměry potvrdil.

## II. Shrnutí žaloby

12. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 10. 12. 2018 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).
13. Žalobkyně v první řadě namítla, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu procesních pochybení žalovaného. Žalovaný s žalobkyní řádně neprojednal výsledek kontrolního zjištění ani zprávu o daňové kontrole. Mimoto žalovaný neprovedl žalobkyní navržené výsledky pana G., paní G. a paní Z..

### *II.A Procesní pochybení správce daně*

14. Žalobkyně předně zdůraznila, že správce daně v průběhu daňové kontroly nepostupoval v souladu s § 88 daňového řádu, jelikož výsledek kontrolního zjištění zaslal žalobkyni pouze do datové schránky, aniž by ji s tímto seznámil. Obdobně postupoval žalovaný i u zprávy o daňové kontrole, kterou se žalobkyní neprojednal tak, jak vyžaduje § 88 daňového řádu.
15. To, že má být daňový subjekt seznámen na ústním jednání s výsledkem kontrolního zjištění, dle žalobkyně jednoznačně vyplývá z metodiky, již vydalo Generální finanční ředitelství pro všechny finanční úřady, nazvané „*Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly*“. Metodika obsahuje postup pro správce daně, na základě kterého by měl správce daně daňový subjekt „neformálně“ pozvat na jednání, vyhotovit o tom úřední záznam, a pokud se daňový subjekt na jednání nedostaví, měl by mu správce daně výsledek zaslat samostatnou písemností. Obdobný postup by měl následovat u zprávy o daňové kontrole.
16. Žalobkyně dále namítla, že jí správce daně nedal dostatečný prostor k prokázání a odstranění pochybností, což sama indikovala ve svém podání ze dne 19. 7. 2017. I přes toto podání správce daně přistoupil k ukončení daňové kontroly.
17. Žalobkyně zdůvodnila předkládání důkazních prostředků až po výzvách správce daně tím, že průběh řízení jí vysvětlil až jí zvolený zástupce. Správce daně dle žalobkyně jednal v rozporu s poučovací povinností.

### *II.B Neprovedení navržených výsledků*

18. Za další procesní pochybení žalovaného považovala žalobkyně nevyslechnutí navržených svědků, s poukazem, že tyto osoby (pan a paní G.) nemohly být

vyslechnuty jako svědci pro jejich vztah k žalobkyni. Dle žalobkyně zdůvodnění žalovaného akcentovalo zcela formalistické pojetí návrhu důkazních prostředků na místo toho, aby žalovaný na návrh důkazních prostředků pohlédl z materiálního pohledu a navržený svědecký výsledek realizoval jakožto výsledek účastnický dle § 93 odst. 1 daňového řádu. Z jednotlivých podání je dle žalobkyně zřejmé, že některé pochybnosti správce daně hodlala prokázat pouze výsledkem pana a paní G.

19. Pan G. byl zároveň připravený objasnit svou roli v daném případě (včetně důvodů používání rakouského bankovního účtu, kdy většina zákazníků žalobkyně je z německy mluvících zemí a žalobkyně zde má i své zázemí; rovněž tak důvody, pro které byl nucen obchodovat přes společnosti K & K Trading a Boston Service).
20. S neprovedením svědecké výpovědi paní Z. (zaměstnankyně žalobkyně) žalobkyně taktéž nesouhlasila. V rámci svého podání ze dne 7. 2. 2017, resp. jeho přílohy č. 1, žalobkyně výslovně uvedla, že skutečnosti týkající se jí dodaného zboží na území jiného členského státu, u něž zajišťovala přepravu, hodlá prokázat právě uvedeným výsledkem. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že „je zřejmé, že paní Z. žádné další doklady prokazující faktickou přepravu zboží k dispozici nemá“. Dle žalobkyně je toto tvrzení žalovaného pouhou spekulací, neboť bez provedení svědecké výpovědi nelze hodnotit důkazní hodnotu potenciálního svědka, natož odhadovat obsah jeho výpovědi. Ze strany žalovaného tak šlo o nepřípustné hodnocení důkazu před jeho provedením. V souvislosti s tímto žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, čj. 6 Afs 379/2017-54, a ze dne 31. 10. 2018, čj. 2 Afs 71/2017-28.
21. Žalobkyně k nároku na odpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu a přijetí služby s místem plnění dle § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) od osoby registrované k dani v jiném členském státě dále uvedla, že je seznatelné z jejího podání ze dne 3. 2. 2017, že navrhovala za účelem doložení oprávněnosti jejího nároku na odpočet, výsledek svědků. Tento důkazní návrh výslovně uvedla v tabulce č. 1, která byla pro přehlednost přílohou uvedeného podání. Žalobkyně tak zastává názor, že její návrh svědeckých výpovědí byl dostatečně určitý a měl být správcem daně proveden.

### *II.C Tvrzená participace žalobkyně na daňovém podvodu*

22. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí na teoretické pojednání o daňovém podvodu navázal pasáží, ve které se snažil prokázat existenci daňového podvodu a na základě toho neuznat nárok žalobkyně na odpočet ze zdanitelných plnění přijatých od společností K & K Trading a Boston Service. Žalobkyně se závěry žalovaného nesouhlasila a zdůraznila, že tato tvrzení nemají oporu ve spisovém materiálu a jsou zcela důkazně nepodložená.
23. Žalobkyně připomněla, že v dané věci tíží důkazní břemeno stran doložení existence daňového podvodu, resp. chybějící daně, existence objektivních okolností a doložení toho, že žalobkyně nečinila žádná ochranná opatření, žalovaného. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že chybějící daň byla identifikována přímo u dodavatelů žalobkyně, tj. u společností K & K Trading a Boston Service, uvedené rozhodnutí však žádnou konkrétní důkazů (bližší specifikaci s odkazem na konkrétní listiny) neobsahuje. K uvedenému žalobkyně dodala, že není přípustné, aby důkazní břemeno správce daně mělo jiný - nižší obsah

než důkazní břemeno daňového subjektu. V souvislosti s rozsahem důkazního břemene žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, a na stanovisko generální advokátky J. Kokott dvora ze dne 6. 6. 2013 ve věci *Sabou*, C-276/12, ECLI:EU:C:2013:370. Žalobkyně zdůraznila, že platí-li závěry uvedené v tomto stanovisku pro mezinárodní dožádání, tím spíše je nutno aplikovat uvedené i na dožádání vnitrostátní.

24. Žalovaný dle žalobkyně nedostal důkaznímu standardu. Ve správním spisu jsou založeny pouze souhrnné informace správců daně místně příslušných výše uvedeným společností, které opětovně nedokládají uvedené skutečnosti. Jiné důkazní prostředky, ve spojení s nimiž by mohla být souhrnným informacím o společnostech přiznána důkazní síla, ve spise obsaženy nejsou.
25. Žalobkyně zopakovala, že žalovaný stran doložení toho, že v dané věci je zde skutečně nějaká chybějící daň, resp. že společnosti K & K Trading a Boston Service spáchaly daňový podvod, důkazní břemeno neunesl. Spolu s tím žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS. Mimoto žalobkyně označila žalobou napadené rozhodnutí v souvislosti s tvrzeními o uvedených společnostech za vnitřně rozporné.
26. K okolnostem uváděným o společnosti K & K Trading žalobkyně uvedla, že samotný insolvenční návrh podaný v roce 2014 nemůže být objektivní okolností ve smyslu judikatury, neboť jsou z praxe známy šikanózní insolvenční návrhy. Navíc jak sám žalovaný uvedl, k prohlášení konkurzu došlo až ke dni 7. 6. 2017, tj. bezmála dva roky po skončení zdaňovacích období, jež jsou předmětem sporu.
27. Žalobkyně zastávala názor, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ani co se doložení existence tzv. objektivních okolností týče, neboť kromě tvrzené personální propojenosti osobou pana G., uvedl žalovaný za další objektivní okolnosti tvrzení, že společnosti K & K Trading a Boston Service neodvedly daně. Z povahy věci se však nemůže jednat o objektivní okolnosti, neboť tuto „okolnost“ již žalovaný hodnotil v rámci první podmínky, tj. v rámci existence chybějící daně. *De facto* tak neodvedení daně předmětnými společnostmi hodnotil v neprospěch žalobkyně dvakrát. Žalobkyně dodala, že stejně tak jí byla dvakrát k tíži přičtena osoba pana G. a jeho role ve společnostech. Poprvé v rámci posuzování existence daňové ztráty, a podruhé v rámci posuzování učiněných přiměřených opatření.
28. Žalobkyně dále uvedla, že postup správce daně, který nikterak předem neavizoval, čeho se bude daňová kontrola týkat, načež se jednatelka žalobkyně (paní G.) nebyla schopna připravit na otázky kladené správcem daně, je v rozporu s proklientským přístupem (viz § 5 odst. 3 daňového řádu či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, čj. 8 Afs 59/2005-83, č. 1440/2008 Sb. NSS).
29. Žalobkyně uzavřela tuto námitku s tím, že z uvedeného je seznatelné, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran prokázání, že zde skutečně ve vztahu k žalobkynin přijatým zdanitelným plněním existuje tzv. daňová ztráta (daňový podvod), kdy zároveň žalovaný nedoložil ani existenci tzv. objektivních okolností a nepřijetí rozumných opatření žalobkyně.

***II.D Nárok žalobkyně na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu  
Evropské unie***

30. Žalovaný odmítl žalobkyni uznat nárok na osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH s tvrzením, že žalobkyně neprokázala, respektive nedoložila skutečné dopravení zboží z tuzemska do jiného členského státu. S tímto tvrzením žalobkyně nesouhlasila, neboť toto zcela ignoruje skutečnost, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly a rovněž v rámci dovolacího řízení učinila několik podání, ve kterých tvrdila a dokládala, že podmínky uvedené v § 64 zákona o DPH splnila. To doložila mimo jiné potvrzeními svých zákazníků.
31. Ačkoliv žalobkyně kromě daňových dokladů vztahujících se k jednotlivým podáním doložila i potvrzení svých zákazníků, že zboží bylo přepraveno, žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že tyto listiny nelze považovat za písemné prohlášení pořizovatele ve smyslu § 64 zákona o DPH. Jakožto důkaz by mohlo sloužit pouze za situace, kdy přepravu zboží realizuje či zajišťuje sám pořizovatel zboží. Žalobkyně se s tímto tvrzením žalovaného neztotožnila a dle ní žádná taková podmínky pro validitu prohlášení vyhotoveného dle § 64 odst. 5 zákona o DPH ani judikatuře stanovena není.
32. Žalobkyně dále uvedla, že nezákonný je i požadavek žalovaného, aby z potvrzení pořizovatele vyplývalo, ve vztahu k jakému zboží, kým konkrétně, jakým způsobem a kdy měla být přeprava realizována. Žádné takové požadavky na prohlášení pořizovatele z § 64 odst. 5 zákona o DPH nevyplývají, a nelze je tak po žalobkyni požadovat. Žalobkyně dodala, že písemná prohlášení jejích odběratelů, která jsou buď připojena k jednotlivým fakturám, nebo která jí byla zaslána dodatečně (s identifikací konkrétní faktury), požadavkům daným uvedenému ustanovení zákona dostojí.
33. Pro úplnost žalobkyně uvedla, že zboží v některých případech přepravovala sama vlastním vozidlem, v jiných případech využívala služby přepravních společností, u kterých se rozhodla, že nepovede knihy jízd. Prohlášení pořizovatelů tak představovalo víceméně jediný možný důkazní prostředek (kromě navržených svědeckých výpovědí).

***II.E Nárok žalobkyně na osvobození od DPH při vývozu zboží do třetí země***

34. Žalobkyně uvedla, že žalovaný postavil svoji úvahu na tom, že žalobkyně nepředložila patřičný důkazní prostředek, za který žalovaný považoval rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým by byl celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropské unie. Dle žalobkyně byl tento požadavek v rozporu s právem Evropské unie (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 11. 2018, *Cartrans Spedition SRL*, C-495/17, ECLI:EU:C:2018:887). Žalobkyně zopakovala, že žalovaný tím, že neakceptoval k doložení uskutečnění přepravy navržené výsledky svědků za současného tvrzení, že přepravu lze prokázat pouze celním prohlášením, postupoval v rozporu se závazným právním názorem Soudního dvora Evropské unie.
35. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

36. Žalovaný stručně shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. K námitce chybného procesního postupu žalovaný uvedl, že postupoval v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu i v souladu s metodickou pomůckou k procesním aspektům daňové kontroly. Mimoto odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 6. 2014, čj. 10 Af 74/2013-107.
37. K projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že postup žalobkyně při ukončení daňové kontroly lze označit za účelový, neboť datum projednání zprávy o daňové kontrole bylo původně stanoveno na 10. 7. 2017, kdy žalobkyně následně požádala o přeložení ústního jednání. Nové datum bylo stanoveno na 20. 7. 2017, přičemž v mezidobí žalobkyně předložila další doklady, které správce daně opět vyhodnotil. Vzhledem k tomu, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, nebyl dále důvod odkládat termín projednání zprávy o daňové kontrole. K tomuto žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, čj. 9 Af 53/2013-227.
38. K nevyslechnutí svědků žalovaný konstatoval, že manželé G. nemohou být v pozici svědků a rovněž současně i v pozici statutárního orgánu či v obdobné pozici. Tvzení daňového subjektu (žalobkyně) je nutné posuzovat jako jiný typ důkazního prostředku. Svůj názor žalovaný podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23. Pro úplnost žalovaný dodal, že manželům G. nebylo odepřeno právo se vyjádřit k předmětným plněním. K odmítnutí výsledku paní Z. žalovaný uvedl, že tato je zaměstnankyní žalobkyně a má na starosti agendu zasílání zboží. Z vyjádření žalobkyně v průběhu daňové kontrol vyplynulo, že paní Z. nedisponuje žádnými dalšími doklady, které by byly způsobilé k prokázání provedené přepravy. Tento postup byl dle žalovaného v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku ze dne 11. 8. 2011, čj. 2 Afs 15/2011-80.
39. K námitce neprokázání chybějící daně u společnosti Boston Service žalovaný uvedl, že je přesvědčen, že chybějící daň u společnosti Boston Service byla prokázána dostatečným způsobem. Žalovaný odkázal na písemnost čj. 1306492/17/2010-52521-105129, jejíž součástí jsou informace od jiného správce daně o tom, jak společnost Boston Service podávala přiznání k DPH a zda přiznanou daň uhradila. Žalovaný nepostavil závěry o zapojení žalobkyně do daňového podvodu pouze na fakt, že byla u jejích dodavatelů identifikována chybějící daň.
40. K namítané vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí žalovaný dodal, že se nejedná o vnitřní rozpornost ale o chronologický popis sledu událostí, v rámci kterého společnost Boston Service nejdříve daňová přiznání nepodávala, posléze pak chybějící daňová přiznání doplnila. Žalovaný k tomuto odkázal na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 7. 3. 2018, *Dobre, C-159/17*, ECLI:EU:C:2018:16.
41. U nekontaktnosti obchodního partnera žalovaný upozornil, že povinností správce daně není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, nicméně v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274 a ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50).

42. Žalovaný taktéž dále podrobně popsal důvody, pro které dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala svůj nárok na osvobození od DPH při vývozu zboží do jiného členského státu Evropské unie a do třetí země.
43. Závěrem žalovaný uvedl, že žalované rozhodnutí není nezákonné a navrhl žalobu zamítnout.

#### IV. Právní hodnocení krajského soudu

44. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 51 s. ř. s.
45. Žaloba je důvodná.

##### IV.A K námitkám procesní povahy

###### IV.A.1 K námitkám týkajícím se způsobu projednání výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole

46. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami, dle nichž správce daně nepostupoval v souladu s § 88 daňového řádu v souvislosti s projednáním kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole; těmto námitkám nepřisvědčil.
47. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu platí, že „[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“ Odstavec 3 téhož ustanovení pak dále stanoví, že „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.“
48. Daňový řád správci daně neukládá povinnost projednat s daňovým subjektem výsledek kontrolního zjištění při ústním jednání (jakkoli je takový postup jistě možný). Správce daně je toliko povinen umožnit daňovému subjektu, aby se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil, a to v přiměřené lhůtě. Jak přitom plyne ze shora uvedeného, správce daně této své povinnosti bezezbytku dostal. Žalobkyně nejenže měla možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, ale opakovaně tak i učinila, přičemž správce daně její vyjádření zohlednil a výsledek kontrolního zjištění před projednáním zprávy o daňové kontrole upravil (viz odstavce 2 až 5 tohoto rozsudku). Za této situace nelze uzavřít, že by správce daně postupoval v rozporu se svou poučovací povinností, jak žalobkyně namítá, neboť jí z výsledku kontrolního zjištění musel být postoj správce daně jednoznačně znám a mohla na něj adekvátně reagovat.
49. Odkazuje-li žalobkyně na metodiku Generálního finančního ředitelství, pak nezbyvá než konstatovat, že takováto metodika není pramenem práva, jímž by byl krajský soud vázán; žádný právní předpis přitom správci daně povinnost projednání výsledku kontrolního zjištění při ústním jednání nestanoví. Není proto zřejmé, jakým způsobem mohl správce daně v tomto ohledu zasáhnout do žalobčích procesních práv. Tím méně pak lze ze shora popsaného postupu správce daně dovozovat nezákonnost jeho rozhodnutí.



50. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu „[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“ Odstavec 5 tohoto ustanovení pak stanoví, že „[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejím projednáním vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.“
51. V této souvislosti je nejprve zapotřebí připomenout závěr Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, dle něhož „[s]amotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). **Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu**“ (důraz doplněn).
52. V pozdějším rozsudku ze dne 8. 3. 2018, čj. 5 Afs 124/2017-28, pak Nejvyšší správní soud dále dovodil, „i kdyby připustil v postupu správce daně určité pochybnosti ohledně aplikace postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohlo by neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhopvat doplnění, což také učinil, samo o sobě bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.“
53. Již z uvedeného je patrné, že i kdyby krajský soud přisvědčil žalobní argumentaci, dle níž správce daně neposkytl žalobkyni před projednáním zprávy o daňové kontrole dostatečný čas, nemohla by taková skutečnost bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí správce daně. Nadto krajský soud ani neshledal, že by se správce daně v tomto ohledu dopustil jakéhokoli pochybení. První termín projednání zprávy o daňové kontrole správce daně žalobkyni sdělil 27. 6. 2017, přičemž k žádosti žalobkyně tento termín dále posunul na 20. 7. 2017. Na přípravu k projednání zprávy o daňové kontrole tak měla žalobkyně dobu více než tři týdny, což krajský soud

vzhledem k rozsahu této zprávy (33 stran), jakož i možnému okruhu hypoteticky uplatnitelných námitek považuje za zcela dostatečné. Pokud pak žalobkyně v žalobě uvádí, že až teprve v podání ze dne 19. 7. 2017, tj. pouhý den před stanoveným termínem, uvedla, že tato doba není dostatečná, pak takovýto postup nelze hodnotit jinak než jako účelový s cílem vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně proto nepochybil, pokud následně 21. 7. 2017 v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu doručil žalobkyni zprávu o daňové kontrole do datové schránky.

#### IV.A.2 K námitkám týkajícím se neprovedení navržených výsledků svědků

54. Nedůvodnými shledal krajský soud též námitky nesprávného neprovedení navržených výsledků svědků pana a paní G.
55. Otázkou postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení se již v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 19. 10. 2006, čj. 7 Afs 15/2003-99, uvedl, že „[p]ostavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. Ustanovení § 8 odst.1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem. Tento rozdílný statut daňových subjektů a svědků (jako třetích osob) jednak vyplývá z uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ale je i markantní v souvislosti s realizací řady procesních oprávnění (srov. ustanovení § 16 odst. 4 písm.e) téhož zákona). Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.“
56. Jakkoli se uvedený závěr týkal někdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud jej později aproboval i ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu (srov. například žalovaným citovaný rozsudek čj. 6 Afs 237/2017-23, či rozsudek ze dne 24. 5. 2018, čj. 3 Afs 45/2017-23).
57. V nyní posuzované věci je z obsahu spisu, jakož i z údajů obsažených v obchodním rejstříku patrné, že paní I. G. byla od 4. 6. 2014 do 1. 12. 2016 jednatelkou žalobkyně a od 1. 12. 2016 do současnosti je její prokuristkou. Od 1. 12. 2016 do 24. 4. 2019 byla coby jednatelka žalobkyně zapsána společnost GILL Slovakia, s.r.o., kterou při výkonu funkce zastupoval pan A. G. – ten je od 24. 4. 2019 do současnosti žalobčíným jediným jednatelem. V případě paní I. G. lze tedy jednoznačně konstatovat, že jí po celou dobu daňového řízení (až do současnosti) svědčilo postavení statutárního orgánu žalobkyně, popřípadě prokuristky, a nemohla tudíž zároveň vystupovat coby svědkyně. K obdobnému závěru pak krajský soud dospěl i v případě pana A. G. Ten sice nevystupoval v postavení statutárního orgánu od počátku daňového řízení zahájeného v říjnu, resp. listopadu roku 2015, avšak žalobkyně jeho výslech navrhla až

v podání ze dne 3. 2. 2017, kdy tomu tak již bylo. V tu chvíli již nebylo možné takový výsledek s ohledem na shora citovanou judikaturu provést, neboť panu A. G. již vedle postavení svědka současně svědčilo postavení osoby oprávněné za žalobkyni jednat. Nicméně i v případě, že by žalobkyně učinila tento návrh dříve, za situace, kdy již pan A. G. vystupuje v pozici statutárního orgánu žalobkyně, postrádalo by smysl rozhodnutí žalovaného pro nevyslechnutí tohoto svědka rušit, neboť ten již nadále coby svědek v nynějším řízení vystupovat nemůže. Žalovaný přitom správně konstatoval, že jak pan a paní G. měli právě z pozice statutárních orgánů či prokury žalobkyně dostatečný prostor k vyjádření.

58. Krajský soud naopak přisvědčil žalobkyni v tom, že daňové orgány nesprávně odmítly provést výsledek paní M. Z., zaměstnankyně žalobkyně, která má na starosti zásílání zboží.
59. Žalobkyně v tomto ohledu přílehavě poukázala mimo jiné na rozsudek ze dne 15. 3. 2018, čj. 6 Afs 379/2017-54, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, „že *povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně (jak konstatoval Krajský soud v Českých Budějovicích již v rozsudku ze dne 3. května 2002 sp. zn. 10 Ca 61/2002, což následně potvrdil Ústavní soud v usnesení ze dne 6. listopadu 2002 sp. zn. IV. ÚS 487/02; z novějších rozhodnutí viz například rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. listopadu 2017, č. j. 15 Af 101/2015 - 46).*“ Obecně totiž platí, že daňové orgány jsou povinny daňovým subjektům umožnit unést své důkazní břemeno. Neprovedení navrženého důkazu proto musí náležitě odůvodnit.
60. Žalovaný se uvedeným důkazním návrhem zabýval na straně 36 svého rozhodnutí. Výsledek paní M. Z. přitom označil za nadbytečný, jelikož tato svědkyně dle názoru žalovaného již zřejmě nedisponuje dalšími doklady prokazujícími vývoz zboží do jiného členského státu Evropské unie, popřípadě do třetí země. Následně uzavřel, že výsledek jmenované svědkyně nemůže ani teoreticky prokázat faktickou přepravu zboží, protože v případě ostatních (správcem daně uznaných) plnění žalobkyně předložila příslušné doklady.
61. S tímto posouzením se krajský soud neztotožnil. Předně žalovaný nesprávně zaměňuje druhy důkazních prostředků tím, že bezdůvodně spojuje výsledek svědkyně s předkládáním dalších dokladů. K tomu však výsledek svědka neslouží, neboť jeho podstatou je, aby svědek vypověděl o skutečnostech, které vnímal svými smysly, nikoli aby sám předkládal listinné důkazy.
62. V podstatě jediným důvodem odmítnutí navrženého výsledku tak bylo přesvědčení žalovaného, dle něhož takovýto důkazní prostředek nemůže v daném ohledu ani teoreticky postačovat, protože v případě jiných plnění žalobkyně předložila dostatečné důkazní prostředky. Nelze ovšem *a priori* vyloučit, že svědkyně uvede takové skutečnosti, které ve spojení s dalšími podklady mohou faktické uskutečnění intra-, resp. extrakomunitárních plnění dostatečně prokázat. Jde pak zcela proti smyslu povinnosti daňových orgánů umožnit unést daňovému subjektu důkazní břemeno, odmítá-li správce daně provést navržený výsledek svědka ve vztahu k určitým plněním s tím, že ve vztahu k plněním jiným daňový subjekt předložil dostatek jiných dokladů. Ve svých důsledcích by takový postup v podstatě znemožňoval unést důkazní břemeno i v případě, pokud se daňovému subjektu zachová pouze část účetních,

popřípadě jiných relevantních dokladů za příslušné zdaňovací období; k části plnění, k nimž by se tato dokumentace nezachovala, by tak důslednou aplikací přístupu žalovaného již nebylo možné provádět další dokazování. Neprovedením navrženého výsledku paní M. Z. tudíž správce daně, resp. žalovaný zatížili daňové řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jejich rozhodnutí.

63. Za této situace se krajský soud již nezabýval žalobními námitkami týkajícími se prokázání nároku na osvobození od DPH při vývozu zboží do jiného členského státu Evropské unie a do třetí země, neboť je v tomto ohledu zapotřebí provést důkaz výsledkem uvedené svědkyně. Teprve následně bude možné komplexně zhodnotit, zda žalobkyně v daném ohledu své důkazní břemeno unesla či nikoli.
64. Krajský soud ovšem zdůrazňuje, že naopak není potřebné provádět výsledk paní M. Z. ve vztahu k účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Skutkový stav věci totiž – jak bude dále podrobněji popsáno – považuje krajský soud v tomto ohledu za prokázaný zcela dostatečně.

#### *IV.B K námitkám týkajícím se podvodu na DPH*

##### *IV.B.1 Obecná judikatorní východiska*

65. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, dovodil, že nárok na odpočet DPH 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. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.
66. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, ve spojených věcech C 80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, pak Soudní dvůr uvedl, že „[v]zhledem 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.“
67. Konečně pak v rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval, že „[z]ejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky *Molenheide a další*, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenheide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30)[bod 20].“ V citovaném rozsudku mimo jiné Soudní dvůr poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení

*rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58).“*

68. Uvedené závěry následně převzal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. Například v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, Nejvyšší správní soud shrnul, „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“.
69. Poukázat pak lze dále na shora citovaný rozsudek čj. 5 Afs 60/2017-60, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však 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 povinnost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její ‚obezřetnost‘ sahá. Je v právě projednávaném případě 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 (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 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. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za ‚jednoho‘ a ‚dalšího‘ automaticky považovat ‚kteréhokoli‘ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi

*neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“*

70. Jinými slovy lze shrnout, že je primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal jednak samotnou existenci daňového podvodu a jednak existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo měl vědět. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, pak postačují i takové indicie, které, ač samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34). Až následně, prokáže-li správce daně existenci těchto skutečností, je věcí plátce daně, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby svojí účasti na daňovém podvodu zabránil.

#### IV.B.2 K otázce existence podvodu na DPH, naplnění tzv. vědomostního testu a přijetí rozumných protiopatření

71. Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, dle níž žalovaný neunesl důkazní břemeno v otázce samotné existence daňového podvodu a existence objektivních okolností, na jejichž základě žalobkyně o tomto podvodu věděla nebo vědět měla.
72. Předně krajský soud v této souvislosti poznamenává, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně (tj. zpráva o daňové kontrole) tvoří při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí fakticky jeden celek. Daňové orgány přitom dostatečně popsaly, na základě jakých skutečností existenci daňového podvodu dovozují. Tyto skutečnosti lze ve stručnosti shrnout následovně (v podrobnostech pak lze odkázat na zejména odstavce [63] až [67] rozhodnutí žalovaného a strany 5 až 8 zprávy o daňové kontrole):
- Dodavatelé žalobkyně společnosti Boston Service a K & K Trading neplní své daňové povinnosti. Společnost K & K Trading za kontrolovaná období vůbec nepodala daňová přiznání a na svém daňovém účtu vykazuje nedoplatky v řádu desítek tisíc korun. Společnost Boston Service pak daňová přiznání za tato období podala, avšak učinila tak až po výzvách příslušného správce daně, žádnou daň nakonec neuhradila a stala se pro příslušného správce daně nekontaktní. Společnost Boston Service je od roku 2015 v likvidaci. Se společností K & K Trading je od 23. 4. 2014 vedeno insolvenční řízení. Obě společnosti sídlí na tzv. virtuální adrese.
  - Žalobkyně hradila úplatu za přijatá zdanitelná plnění ze svého rakouského účtu, jehož existenci žalobkyně správci daně původně vůbec neoznámila, a to v eurech (přestože se jednalo o transakci mezi dvěma českými subjekty a ceny byly stanoveny v korunách).
  - Společnosti Boston Service, K & K Trading a žalobkyně jsou personálně propojeny. Společnosti Boston Service a K & K Trading spojuje jednak osoba pana

- P. B. (jednatel, popřípadě společník) a jednak pana A. G. (někdejší jednatel, případně prokurista). A. G. je přitom nejen manželem dřívější jednatelky žalobkyně paní I. G., nýbrž i současným jednatelem žalobkyně, resp. dříve zástupcem jednatelky žalobkyně společnosti GILL Slovakia.
73. Krajský soud shledal nedůvodnou námitku, dle níž v rozhodnutí daňových orgánů absentují odkazy na konkrétní důkazy, které existenci daňového podvodu, potažmo objektivních okolností v rámci vědomostního testu prokazují.
74. Shora uvedené skutečnosti daňové orgány, jak je zcela zřetelně patrné z odůvodnění jejich rozhodnutí, zjistily jak z vlastní úřední činnosti, tak také prostřednictvím dožádání místně příslušného správce daně (přípis ze dne 21. 2. 2017, čj. 1306492/17/2010-52521-105129, obsahující jeho sdělení je obsažen ve správním spisu), informací obsažených v obchodním a insolvenčním rejstříku a dokladů předložených žalobkyní. Obsáhlý seznam všech dokladů, které měl správce daně k dispozici, je obsažen na stranách 2 až 5 zprávy o daňové kontrole.
75. Krajský soud souhlasí s žalobkyní v tom, že na vnitrostátní dožádání, resp. žádost o poskytnutí informací lze přiměřeně vztáhnout závěr obsažený v žalobkyní citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 73/2011-167, dle něhož *„[s]dělil-li tedy dožádaný stát výsledek šetření, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že neuvedení zdroje informace má vliv na výpovědní hodnotu důkazu, nemá však takový dopad, že by činilo informaci procesně nepoužitelnou.“*
76. Předně v této souvislosti krajský soud poznamenává, že na rozdíl od mezinárodního dožádání, jsou v případě dožádání vnitrostátního příslušné listiny poskytnuté dožádaným správcem daně součástí daňového spisu (byť jsou s ohledem na neveřejnost daňového řízení žurnalizovány v jeho neveřejné části, neboť se týkají odlišných daňových subjektů). Krajský soud tudíž mohl správnost sdělených údajů ověřit. I kdyby tomu tak ovšem nebylo, závěry správce daně ve světle citovaného rozsudku přesto v nyní posuzované věci bez obtíží obstojí.
77. Správce daně ve vztahu ke společnosti Boston Service vycházel vedle veřejných zdrojů především ze sdělení dožádaného správce daně (viz shora citovaný přípis ze dne 21. 2. 2017). Dožádaný správce daně v něm přitom zcela konkrétně popisuje postupy, při nichž učinil svá zjištění (vedle zjevného ověřování informací z interních zdrojů se jednalo především o postupy k odstranění pochybností za jednotlivá zdaňovací období; jednotlivé listiny týkající se těchto postupů jsou pak obsaženy v neveřejné části daňového spisu). Vzhledem k povaze zjišťovaných informací jakými jsou kontaktnost, podávání daňových tvrzení, výše vyměřené daně a výše daňových nedoplatků, přitom krajský soud neshledal, že by sdělení dožádaného správce daně muselo být jakkoli konkrétnější co do označení listinných podkladů, z nichž vycházel. Kontaktnost daňového subjektu je otázkou fakticity, tj. zda daňový subjekt reaguje na výzvy správce daně. Lze tak stěží požadovat doklad o tom, že daňový subjekt se správcem daně nikterak nekomunikuje. V případě informací týkajících se podávání daňových tvrzení, výše vyměřené či doměřené daně stavu na daňovém účtu konkrétního subjektu je pak naprosto zřejmé, že tyto informace dožádaný správce

- daně musel získat prostým nahlédnutím do příslušných interních databází, popřípadě daňových spisů vedených v souvislosti s postupy k odstranění pochybností.
78. Ve vztahu ke společnosti K & K Trading pak správce daně vedle veřejných zdrojů vycházel ze zjištění pramenících z jeho vlastní úřední činnosti, neboť jmenovaná společnost spadá do jeho územní působnosti. Krajský soud proto v tomto ohledu neshledal jakékoli pochybení.
79. Opět přitom nelze přehlédnout, že společnosti společností Boston Service, K & K Trading a žalobkyně jsou personálně vzájemně propojeny. Skutečnosti týkající se daňových řízení uvedených dodavatelů včetně informací obsažených ve sdělení dožádaného správce daně ze dne 21. 2. 2017 tudíž musely být žalobkyni z povahy věci známy.
80. Ze shora uvedeného je přitom naprosto evidentní, že na straně jedné u společností Boston Service a K & K Trading byla zjištěna chybějící daň, zatímco žalobkyně na straně druhé uplatnila nárok nadměrný odpočet. Vzhledem k tomu, že uvedené společnosti a žalobkyně byly personálně propojeny, žalobkyně musela mít vědomost o tom, že společnosti Boston Service a K & K Trading svoje daňové povinnosti neplní a že jejich celková situace je natolik nepříznivá, že vedla v případě společnosti Boston Service ke zrušení s likvidací a v případě společnosti K & K Trading k zahájení insolvenčního řízení. Přesto však žalobkyně od těchto společností zdanitelná plnění opakovaně přijala. Žalobkyně proto nemůže plausibilně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděla. Právě uvedené personální propojení naopak podstatným způsobem nasvědčuje tomu, že se na něm musela dokonce aktivně a vědomě podílet, přičemž její jednání bylo motivováno snahou získat daňovou výhodu v podobě nadměrného odpočtu.
81. Jinými slovy totiž táž osoba (konkrétně pan A. G.) nepochybně věděla, že dodavatelé, v nichž zastával významnou úlohu, své daňové povinnosti neplní a nesplní, a zároveň v pozici odběratele (žalobkyně) uplatňovala nárok na nadměrný odpočet. V této souvislosti se přitom nejedná o jakési nepřípustné porušení zákazu dvojího přičítání, jak žalobkyně uvádí. Daňové řízení není ovládáno týmiž zásadami, jako řízení trestní, z něhož uvedená zásada pochází. Není principiálně vyloučeno, aby táž okolnost vedla správce daně k závěru o naplnění podmínky existence daňového podvodu a zároveň podmínky naplnění vědomostního testu; takovéto posuzování je nutno činit případ od případu. Právě personální propojenost žalobkyně a společností Boston Service a K & K Trading je přitom takovou okolností, jež má nepochybně značný význam při posouzení splnění obou uvedených podmínek. Totéž platí i o údajném dvojitým přičítání role pana A. G. ve všech těchto společnostech.
82. Žalobčino „vysvětlení“, dle něhož s uvedenými dodavateli obchodovala z toho důvodu, že měla spory se svým hlavním dodavatelem společností KOH-I-NOOR, který s ní nadále odmítal obchodovat, a proto coby určité „krytí“ využívala společnosti Boston Service a K & K Trading, je pak za této situace zcela nevěrohodné. Nadto na podstatě věci, tj. vědomém obchodování se společnostmi neplnícími daňové povinnosti a následném uplatňování nároku na nadměrný odpočet, nic nemění.
83. Rozhodnutí žalovaného v tomto ohledu netrpí namítanou vnitřní rozporností, neboť konstatování, dle něhož společnost Boston Service přestala podávat daňová přiznání k DPH, přičemž dne 9. 3. 2016 tato společnost chybějící daňová přiznání podala, není



vskutku ničím jiným, než chronologickým popisem událostí. Nejedná se tak o vzájemně se vylučující tvrzení, která by vnitřní rozpornost žalobou napadeného rozhodnutí zakládala. Pokud pak společnosti Boston Service a K & K Trading vůbec neuhradily svou daňovou povinnost za kontrolovaná zdaňovací období, pak je také zřejmé, že neuhradily DPH ani za plnění poskytnutá v těchto obdobích žalobkyni. Neobstojí proto žalobní námitka, dle níž správce daně nedokázal spojení mezi chybějící daní a posuzovanými plněními.

84. Vedle okolností uvedených shora v odstavci 72 tohoto rozsudku přitom správce daně opřel svůj závěr o naplnění vědomostního testu i o další skutečnosti uvedené na stranách 11 a 12 zprávy o daňové kontrole:
- Někdejší jednatelka žalobkyně paní I. G. nebyla schopna při jednání konaném dne 24. 11. 2015 popsat v podstatě jakékoli okolnosti spolupráce se společnostmi Boston Service a K & K Trading, přestože v roce 2015 od těchto společností přijala zboží za 692 102 Kč, což představovalo 66 % veškerých vynaložených nákladů na prodané zboží.
  - Žalobkyně v roce 2014 neměla žádné zaměstnance a v roce 2015 zaměstnávala jednu osobu. Není tedy zřejmé, kdo předmětné obchodní transakce za žalobkyni zajišťoval.
  - Společnosti Boston Service a K & K Trading nikterak svou činnost neprezentovaly na internetu.
  - Žalobkyně nikterak nereagovala na výzvu správce daně k prokázání skutečností týkající se její účasti na transakcích zasažených daňovým podvodem.
85. Uvedené skutečnosti tak ve svém souhrnu dostatečně opodstatňují závěr o naplnění jak podmínky existence daňového podvodu, tak také vědomostního testu. V žádném případě pak není pravdou, že by snad daňové orgány opíraly své úvahy pouze o nekontaktnost společnosti Boston Service, jak sugeruje žalobkyně. Stejně tak nebylo jedinou podezřelou objektivní okolností ani insolvenční řízení vůči společnosti K & K Trading zahájené na návrh věřitele. V obecné rovině samozřejmě nelze vyloučit možnost tzv. šikanózního návrhu, nicméně to samozřejmě neznamená, že by žalobkyně měla při svém obchodování insolvenční řízení svého obchodního partnera zcela ignorovat, jak tomu bylo v nyní posuzované věci (nadto se v případě společnosti K & K Trading o takovýto šikanózní návrh evidentně nejednalo, o čemž svědčí to, že na ni byl v roce 2017 prohlášen konkurz).
86. Nedůvodná je též námitka, že někdejší jednatelka žalobkyně paní I. G. se nemohla předem připravit na otázky správce daně, neboť nevěděla, čeho se bude daňová kontrola týkat. Žalobkyně totiž měla v průběhu daňového řízení dostatek možností svá tvrzení, jakož i k nim se vážící důkazní prostředky doplnit. Nelze přitom přehlédnout, že paní I. G. při jednání konaném dne 24. 11. 2015 neuvedla ke spolupráci se společnostmi Boston Service a K & K Trading v podstatě nic, přestože se z hlediska objemu plnění jednalo v roce 2015 v souhrnu o nejvýznamnější obchodní partnery žalobkyně. Žalobčin odkaz na rozsudek čj. 8 Afs 59/2005-83 je pak v tomto ohledu zcela mimoběžný, neboť Nejvyšší správní soud se v něm zabýval zcela odlišnými otázkami daňového řízení (především srozumitelností výzvy k odstranění

pochybností správce daně a právem daňového subjektu seznámit se se všemi podklady rozhodnutí).

87. Za této situace správce daně zcela správně požadoval, aby žalobkyně prokázala, že přijala dostatečná opatření, aby účasti na daňovém podvodu zabránila. Z obsahu správního spisu je přitom patrné, že žalobkyně na přijetí jakýchkoliv opatření v této souvislosti zcela rezignovala. Absenci přijetí rozumně požadovatelných opatření nemůže zhojit žalobčino tvrzení, dle kterého její obchodní partneři byly současně oficiálními distributory společnosti KOH-I-NOOR, což mělo představovat dostatečné ujištění o správnosti žalobčiny kontrolních procesů, neboť díky znalosti interních procesů společnosti KOH-I-NOOR věděla, že tato své obchodní partnery rovněž prověřuje. Nad rámec nutného k tomu krajský soud poznamenává, že z obsahu insolvenčního rejstříku je patrné, že to byla právě společnost KOH-I-NOOR HARTMUND, a. s., která dne 23. 4. 2014 podala vůči společnosti K & K Trading věřitelský insolvenční návrh. Pokud tedy žalobkyně skutečně natolik spoléhala na kontrolní procesy jmenované společnosti, pak je přinejmenším její obchodování se společností K & K Trading i v tomto ohledu zcela nepochopitelné.

## V. Závěr a náklady řízení

88. S ohledem na konstatovanou vadu napadeného rozhodnutí krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
89. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
90. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
91. Pokud jde o procesně úspěšnou žalobkyni, v jejím případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou advokátky za zastupování v řízení o žalobě ve výši 2 × 3 100 Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradou hotových výdajů 2 × 300 Kč, celkem tedy 6 800 Kč. Jelikož je zástupkyně žalobkyně plátkyní DPH, je nutno navýšit odměnu a náhradu hotových výdajů o sazbu této daně na částku 8 228 Kč. Celkové žalobčiny náklady řízení tedy činí 11 228 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

## Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Českých Budějovicích 6. prosince 2019

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.  
předseda senátu