



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců  
Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **E., IČO X**  
sídlem X  
zastoupena advokátem JUDr. Miroslavem Zamiškou  
sídlem Na Příkopě 957/23, 110 00 Praha 1

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29786/16/5300-22441-701848,

**takto:**

- I. **Žaloba se zamítá.**  
II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 26. 8. 2016, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Mladé Boleslavi (dále jen „správce daně“), a to platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 12. 1. 2015:
  - č. j. 292293/15/2115-50522-201242, jímž byl žalobkyni za zdaňovací období listopad 2012 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 485 Kč, a
  - č. j. 294116/15/2115-50522-201242, jímž byl žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2012 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 37 138 Kč.
2. Žalobkyně nejprve rekapituluje, že dne 28. 9. 2012 uzavřela se společností M. I.. (dále jen „společnost M.“) smlouvu o dílo č. 2/2012, v níž se společnost M. jako zhotovitel zavázala ke zprostředkování, analýze a koordinaci dílčích podkladů pro vypracování algoritmu

automatizace technologického procesu čištění průmyslově-komunálních odpadních vod ČOV města Yugorsk v Ruské federaci v souladu se zadáním a povolením patentu RU č. 2296110 ze dne 15. 8. 2005. V příloze č. 1 této smlouvy byl specifikován rozsah požadovaných prací a v příloze č. 2 žalobkyně udělila souhlas, aby společnost M. využívala patent RU č. 2440307 ze dne 14. 9. 2009. Z předávacího protokolu ze dne 26. 11. 2012 podle žalobkyně plyne, že společnost M. předala žalobkyni na základě smlouvy o dílo č. 2/2012 zdanitelné plnění – kompletní vypracovanou dokumentaci v šesti vyhotoveních (věcná stránka a obsah díla byla žalobkyní průběžně kontrolována během zpracovávání). Dne 29. 11. 2012 žalobkyně předala společnosti U. P. E. C. (dále jen „společnost UPEC“) se sídlem v Ruské federaci na základě smlouvy o dílo č. 1/2012 dílo tvořené 12 kg písemných materiálů, které obsahovaly dva výtisky algoritmu čištění odpadních vod. Dne 21. 12. 2012 žalobkyně podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, v nichž vykázala nadměrný odpočet v řádech statisíců korun českých. Podstatná část nadměrných odpočtů vznikla z plnění přijatých na základě daňových dokladů vystavených společností M.. Konkrétně šlo o daňové doklady ze dnů 30. 11. 2012 a 31. 12. 2012, v nichž byl základ daně za „zprostředkování dle SOD č. 02/2012“ vyčíslen na 780 000 Kč a 870 000 Kč a DPH činilo 156 000 Kč a 174 000 Kč. Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů uvedených v daňových přiznáních žalobkyně, a tak zahájil postup k odstranění pochybností a později daňovou kontrolu, na základě které dospěl k závěru, že se žalobkyně vědomě účastnila karuselového podvodu, a proto jí nebyl uznán nárok na odpočet daně.

3. Žalobkyně žalovanému vytýká, že neměl dostatek důvodů k zamítnutí jejích odvolání proti platebním výměrům správce daně, že své rozhodnutí vydal na základě nedostatečně prokazaného skutkového stavu věci, že nesprávně vyhodnotil předložené důkazy a že při jejich hodnocení postupoval svévolně. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že na její případ nebylo možné aplikovat závěry judikatury, kterou žalovaný citoval, neboť neměla tušení o existenci společnosti V. G. (dále jen „společnost V.“; pozn. soudu: dnes již neexistující subjekt) a o tom, že tato společnost neodvedla daň. Rovněž nebyl zjištěn dostatek objektivních skutečností, které by nasvědčovaly tomu, že žalobkyně věděla o své účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně měla povědomí pouze o společnosti M., s jejímž jednatelem se osobně znala, nikoli o jiných subdodavatelích. Daňové orgány mimoto neodhalily personální či kapitálovou propojenost účastníků řetězce. Cena za vypracovaný algoritmus byla dle žalobkyně přiměřená. Pokud daňové orgány zastávaly opačný názor, měly nechat zpracovat znalecký posudek ohledně výše plnění. Znakem karuselového obchodu je opakované přeprodávání zboží, přičemž tento znak nebyl v případě žalobkyně naplněn, jelikož zdanitelné plnění bylo transparentně a jednorázově převedeno ze společnosti M. jako dodavatele na žalobkyni jako odběratele, o čemž svědčí všechny předložené dokumenty.
4. Ve vztahu ke společnosti V. žalovaný identifikoval chybějící daň. Správce daně se však otázkou, zda společnost V. odvedla či neodvedla daň, vůbec nezabýval a není zřejmé, že by chybějící daň zkoumal u jiného článku řetězce. Přestože bylo rozhodnutí správce daně nepodložené, žalovaný je potvrdil. Žalobkyně upozorňovala dále na to, že některé informace zjištěné správcem daně postrádají smysl a racionální základ, daňové orgány však její námitku nevypořádaly. Žalobkyně zejména zmiňovala nenavazující časovou posloupnost předávacích protokolů. Popis toho, že si společnosti S. a V. předávaly dokumenty v době, kdy již dílo bylo předáno společnosti UPEC, stojí na smyšlených faktech. V nenavazujících časových posloupnostech žalobkyně spatřuje důvod pro zrušení

napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správce daně, neboť je z nich zřejmé, že původní teorie správce daně o řetězci obchodních společností byla nedostatečně prokázána a že tvrzení daňových orgánů ohledně struktury účastníků domnělého daňového podvodu jsou chatrná. Závěr, že předmět plnění vznikl v Ruské federaci a byl vypracován společností S., je nesprávný. Žalobkyně dále odmítá názor žalovaného, že fotografická dokumentace obsahu boxů přepravovaných pro společnost UPEC, která byla dne 11. 12. 2012 pořízena při celní deklaraci, byla pořízena účelově.

5. Žalovaný měl dle mínění žalobkyně pochybit také tím, že v jiném svém rozhodnutí týkajícím se zdaňovacích období leden až březen 2013 hodnotil výpověď svědka Ing. K. jako nedůvěryhodnou a nekonkrétní, zatímco pro účely napadeného rozhodnutí byla stejná svědecká výpověď vyhovující. Žalobkyně se tak nemůže ubránit dojmu, že žalovaný hodnotil výpověď svědka svévolně, účelově a tak, aby důkaz zapadl do vykonstruovaných závěrů. Z výpovědi Ing. K. podle žalobkyně plyne, že svědek neměl o subdodavatelích společnosti M. tušení a zakázku pro společnost UPEC přijal na základě doporučení a své dřívější dobré zkušenosti. S jednatelem společnosti M. se svědek znal a na společnost měl dobré reference. O víc se nestaral, jen za účelem dokončení plnění uskutečnil schůzky s cílem, aby algoritmus odběrateli plně vyhovoval.
6. K použitým patentům žalobkyně uvádí, že patent z roku 2009 je modernizací, resp. rozšířením patentu z roku 2005. Použití patentu z roku 2009 tak zahrnuje i využití části staršího patentu. Pokud žalovaný tvrdí, že další společnosti v řetězci používaly patent z roku 2005, žalobkyně k tomu nemá co dodat, neboť o činnosti těchto společností nevěděla. Má-li o existenci podvodu svědčit to, že Ing. K. vypověděl, že jednal zejména s jednatelem společnosti M., panem O. N., zatímco Ing. K. si na toto jméno nemohl při výpovědi vzpomenout, pak žalobkyně upřesňuje, že Ing. K. jednatele oslovoval jako V., neboť se dlouhodobě znali a pravé jméno jednatele bylo komplikované. V případě pochybností ohledně identity osoby, s níž žalobkyně jednala, mohl žalovaný provést další důkazy nebo zopakovat výslechy. Žalobkyně zastává názor, že zjištěné objektivní okolnosti případu nejsou dostatečné k prokázání vědomé účasti žalobkyně v podvodném řetězci. Daňové orgány ani dostatečně neprokázaly své závěry o tom, který subjekt a kde vypracoval algoritmus čištění odpadních vod, zda společnost V. porušila své daňové povinnosti a že jednání žalobkyně souviselo s celou smyšlenou podvodnou strukturou. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že byla dostatečně obezřetná a přijala rozumná opatření, neboť jednala jen s objednatelům a se společností M. a žádné jiné subjekty neznala a nemohla znát. Vzhledem ke svým dřívějším pozitivním zkušenostem byla v dobré víře, že jedná v souladu se zájmy obchodní korporace a má za to, že v dané situaci by se ve smyslu § 52 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) stejně zachovala i jiná rozumně pečlivá osoba, takže není důvodu pochybovat o porušení péče řádného hospodáře.
7. Žalobkyně ve své žalobě dále objasňuje, že spolupráci se společností M. zahájila na základě doporučení rodinných přátel jednatele společnosti M., nikoli na základě doporučení společnosti UPEC, jak vykonstruoval správce daně. Počinání daňových orgánů, které nepřistoupily k dalšímu objasňování skutkového stavu věci, má žalobkyně za rozporné se zásadou přiměřenosti. Postup, kdy žalovaný hodnotí každé nepodložené tvrzení správce daně jako skutečnost prokazující existenci daňového podvodu, považuje žalobkyně za nezákonný, rozporný se zásadou volného hodnocení důkazů a především v rozporu s právem na spravedlivý proces. Opakovaně pak žalobkyně zdůrazňuje, že správce daně

neměl postaveno na jisto, že byl spáchán tzv. karuselový podvod, neboť neprokázal, že některý z článků řetězce neodvedl daň. Nelze se přitom spokojit jen s tím, že některý ze subjektů je nekontaktní.

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě s uplatněnou žalobní argumentací nesouhlasí. Žalobkyně sice splnila formální a materiální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, nárok jí však nemohl být uznán, neboť došlo ke spáchání daňového podvodu. Žalobkyně si přitom nepočínala dostatečně obezřetně a nepřijala opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila. Skutečností, že společnost V. neodvedla daň, se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval. Společnost V. uplatnila odpočet daně z faktur, které vystavila společnost S., jako z plnění od dodavatele z tuzemska, ačkoli společnost S. není tuzemským plátcem DPH, ale osobou povinnou k dani ve třetí zemi – Ruské federaci. Společnost V. tedy uplatnila nárok na odpočet daně přesto, že nesplnila povinnost přiznat daň při pořízení služby ze třetí země. Následně tato společnost přestala se správcem daně komunikovat a neodstranila nezákonný stav. Žalobkyně pak jako poslední článek řetězce uplatnila nárok na odpočet daně z plnění, u něhož společnost V. daň neodvedla, čímž došlo k narušení principu neutrality daně.
9. K námitce týkající se nenavazující časové posloupnosti předávacích protokolů žalovaný uvádí, že se jí zabýval. Náзор, že teorie o podvodném řetězci obchodů postrádá smysl, žalovaný odmítá. Bylo totiž zjištěno, že společnost M. plnění nevytvořila, ale zadala jeho vytvoření společnosti V., která dále pověřila k vytvoření společnost S.. Společnost S. jako první článek řetězce předala hotové dílo dne 20. 12. 2012. Žalobkyně však dílo předávala poslednímu článku řetězce, společnosti UPEC, již dne 29. 11. 2012. O nestandardnosti transakce pak dle mínění žalovaného svědčí to, že žalobkyně obdržela dílo od společnosti M. před tím, než společnost S. předala dílo společnosti V.. Argumentace žalovaného o účelovosti jednání žalobkyně se nevztahovala k pořízení fotodokumentace při celní deklaraci, nýbrž k deklaraci plnění jako vývozu zboží pod kódem 4911 celního sazebníku – ostatní tiskařské výrobky. Žalovaný rovněž nesouhlasí s tím, že výpověď Ing. K. hodnotil svévolně. O nestandardnosti celé transakce pak dle žalovaného vypovídá mimo jiné to, že žalobkyně mohla podle smlouvy se společností UPEC užívat ke zhotovení díla patent z roku 2009, přičemž souhlas k použití patentu z roku 2005 jí udělen nebyl. Přesto žalobkyně zadala společnosti M., aby vyhotovila dílo za použití patentu z roku 2005. V příloze č. 2 smlouvy č. 2/2012 pak sice žalobkyně udělila souhlas s jednorázovým využitím patentu z roku 2009, další články řetězce nicméně měly dle předložených listin pracovat s patentem z roku 2005.
10. Žalovaný je rovněž přesvědčen o tom, že podrobně rozvedl, proč dospěl k závěru, že žalobkyně nejednala s péčí řádného hospodáře a že kromě formálních obchodních postupů nepřijala žádná další opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. I kdyby bylo pravdou, že společnost M. nebyla žalobkyni doporučena společností UPEC, stejně by existovala řada objektivních skutečností svědčících o spáchání daňového podvodu. Žalovaný dle svého názoru neporušil zásadu přiměřenosti ani pravidla týkající se dokazování a hodnocení důkazů. Rovněž není pravdou, že by správce daně neunesl své důkazní břemeno. Protože žalovaný neshledává žalobní body důvodnými, navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
11. V replice žalobkyně vyjadřuje názor, že z předložených dokumentů nelze učinit závěr, že zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodem na DPH, tím méně pak, že žalobkyně o podvodu měla a mohla vědět. Žalobkyni nebyla známa existence společnosti V. a

neexistoval ani způsob, jak se o této společnosti mohla dozvědět. Dále žalobkyně opakuje své dřívější argumenty – například, že žalovaným citovaná judikatura na věc nepřiléhá, že nebyla zjištěna personální či kapitálová propojenost účastníků řetězce, že nenavazující posloupnost předávacích protokolů svědčí o smyšlených faktech správce daně či že výpověď Ing. K. byla hodnocena svévolně. Znovu také vyjadřuje názor, že jednala s péčí řádného hospodáře a v dobré víře.

12. Prostřednictvím podání ze dne 25. 5. 2017 žalobkyně předkládá soudu vyjádření Krajského ředitelství policie Středočeského kraje a usnesení téhož orgánu ze dne 31. 3. 2016, z nichž má plynout, že trestní řízení ve věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vedené se zástupcem žalobkyně, M. K., bylo policií odloženo, neboť nebylo prokázáno, že by zdanitelné plnění skutečně neproběhlo a že by v jednání Ing. K. nebo jiné osoby jednající za žalobkyni bylo možné spatřovat naplnění skutkové podstaty trestného činu dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“).
13. V podání ze dne 15. 6. 2018 pak žalobkyně upozorňuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publikovaného pod č. 3705/2018 Sb. NSS (dostupného stejně jako ostatní zde citovaná rozhodnutí správních soudů na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), podle kterého nelze požadavek na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat a dovozovat, že se má povědomost daňového subjektu vztahovat k nekonečně dlouhému řetězci osob. Žalobkyně opakuje, že měla povědomí pouze o společnosti M., nikoli také o společnostech V. či S., a nemohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Tvzení žalovaného, že žalobkyně nesla důkazní břemeno stran existence dobré víry a přijetí přiměřených opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu, označuje žalobkyně za mylné, což dokládá citacemi ze shora uvedeného rozsudku, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že skutečnost, že stěžovatel mohl a měl vědět nebo dokonce věděl o veškerých objektivních okolnostech, prokazuje vždy správce daně. Z blíže nespecifikovaného rozsudku téhož soudu má dále plynout, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno pouze k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních, přičemž v dalších fázích daňového řízení již může daňový subjekt zůstat zcela pasivní. Žalobkyně uzavírá, že svou důkazní povinnost splnila a že daňové orgány neprokázaly, že o své účasti na daňovém podvodu věděla.

## II. Obsah správního spisu

14. Správce daně zahájil výzvami ze dnů 15. 1. 2013 a 11. 2. 2013 postup k odstranění pochybností ohledně zdaňovacích období listopad a prosinec 2012, neboť mu vznikly pochybnosti ohledně správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v přiznáních žalobkyně k DPH za tato zdaňovací období. Postup k odstranění pochybností byl ukončen 25. 9. 2013 a současně byla téhož dne zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období listopad 2012 až březen 2013 (zjištění správce daně týkající se zdaňovacích období leden až březen 2013 však nejsou předmětem tohoto soudního řízení, a proto se jimi soud nebude v tomto rozsudku blíže zabývat).
15. O výsledku daňové kontroly sepsal správce daně zprávu ze dne 15. 12. 2014, která byla s žalobkyní projednána dne 6. 1. 2015. Správce daně zjistil, že největší část uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2012

tvořily daňové doklady od společnosti M. znějící na 780 000 Kč plus DPH ve výši 156 000 Kč a 870 000 Kč plus DPH ve výši 174 000 Kč. Podle smlouvy o dílo č. 2/2012 ze dne 28. 9. 2012 se společnost M. jako zhotovitel zavázala provést pro žalobkyni „*zprostředkování, analýzu a koordinaci dílčích podkladů pro vypracování algoritmu automatizace technologického procesu čištění průmyslově – komunálních odpadních vod ČOV města YUGORSK (RF) v souladu se zadáním a povolením použití patentu: RU No 2296110 dat. 15. 08. 2005*“. Úhrady výše uvedených faktur provedla žalobkyně převodem na účet společnosti M. a v prosinci 2012 vyvezla společnosti UPEC do Ruska 12 kg písemných materiálů, jež měly obsahovat dva výtisky automatizace technologického procesu čištění průmyslově – komunálních odpadních vod.

16. Ze zjištění správce daně plyne, že zdanitelné plnění, ohledně něhož společnost M. vystavila v listopadu a prosinci 2012 daňové doklady, bylo součástí řetězce transakcí. Prvním zjištěným článkem obchodního řetězce byla společnost S. se sídlem v Rusku, která jako zhotovitel (dodavatel) uzavřela dne 16. 10. 2012 smlouvu o dílo se společností V. se sídlem v České republice; celková cena plnění ve výši 857 365 Kč byla uhrazena v hotovosti a k předání díla mělo dle písemných dokumentů dojít dne 20. 12. 2012. Společnost V. jako zhotovitel (dodavatel) uzavřela dne 2. 10. 2012 smlouvu o dílo se společností M. se sídlem v České republice; celková cena plnění ve výši 1 705 045,20 Kč byla uhrazena rovněž v hotovosti a předání díla proběhlo podle předávacího protokolu dne 20. 11. 2012. Společnost M. jako zhotovitel uzavřela dne 28. 9. 2012 již výše zmíněnou smlouvu o dílo s žalobkyní s tím, že celková cena plnění měla činit 1 650 000 Kč bez DPH; cena byla hrazena na základě faktur převodem na účet a dílo bylo předáno dne 26. 11. 2012. Žalobkyně jako zhotovitel uzavřela dne 28. 9. 2012 smlouvu o dílo se společností UPEC; celková cena plnění činila 4 336 700 Kč a byla uhrazena převodem na účet, dva výtisky dodávané dokumentace měly být společnosti UPEC odeslány do Ruska dne 11. 12. 2012 a CD nosič s dokumentací jí byl předán osobně dne 29. 11. 2012 v Praze. Celý řetězec tedy měl vypadat následovně: S. (Rusko) → V. (ČR) → M. (ČR) → žalobkyně (ČR) → UPEC (Rusko).
17. Správce daně shledal, že plnění mezi společnostmi M. a žalobkyní je článkem řetězce zatíženého podvodem na DPH, neboť smlouvy uzavírané mezi jednotlivými společnostmi byly obsahově téměř totožné a nebylo z nich patrné, o jakou přidanou hodnotu jednotlivé články řetězce dodávaný algoritmus obohacily. Přesto však byla cena v řetězci několikrát navýšena. Přitom i dle textu předávacích protokolů bylo mezi subjekty postupně předáváno kompletní dílo. Za nestandardní okolnost správce daně označil mimo jiné to, že nebyla zajištěna časová souslednost jednotlivých předávacích protokolů, neboť společnost S. dílo předala 9 dní poté, co je žalobkyně zkompletované odeslala společnosti UPEC do Ruska a 21 dní potom, co žalobkyně předala společnosti UPEC dílo elektronicky. Za nesmyslné považoval správce daně to, že jednotliví zhotovitelé měli dle smluv zajistit překlad celého algoritmu, přestože bylo dílo dle předávacího protokolu zhotoveno již prvním dodavatelem, který pocházel z Ruska. Nestandardní pak bylo také to, že smlouva o dílo mezi žalobkyní a společností UPEC odkazovala na patent z roku 2009, zatímco smlouva mezi žalobkyní a společností M. se odvolávala na patent z roku 2005 a příloha č. 2 této smlouvy pak bez vysvětlení opět na patent z roku 2009. Ostatní smlouvy o dílo odkazovaly jen na patent z roku 2005. Kromě jiného si správce daně povšiml také toho, že společnost UPEC na svých internetových stránkách deklaruje, že je vlastníkem dvou patentů na čištění odpadních vod a licencí v oblasti ekologických projektů, přičemž se projektům na čištění odpadních vod věnuje již od roku 1992, a přesto zadala vyhotovení

jednoho konkrétního algoritmu na čištění odpadních vod české společnosti, která neměla s podobným projektem zkušenosti ani nebyla schopna sama takový algoritmus vytvořit. V neposlední řadě správce daně poukázal na to, že platby mezi subjekty probíhaly neobvykle a že si Ing. K. při výsledku nemohl vzpomenout na jméno jednatele společnosti M., přestože se údajně znali již z dřívější doby. Správce daně rovněž zjistil, že se ani společnost M. zadanou činností běžně nezabývala a neměla ke zhotovení algoritmu personál, a tak jí nezbylo nic jiného, než zadat provedení díla jiné společnosti, která rovněž dostatečnými kapacitami nedisponovala. Za znak tzv. karuselového podvodu označil správce daně i nekontaktnost společnosti V.

18. O existenci daňového podvodu žalobkyně dle mínění správce daně vzhledem ke zjištěným objektivním skutečnostem věděla, neboť na základě doporučení bez jakéhokoli výběrového řízení zadala provedení díla, které nebyla schopna sama vytvořit, společnosti M. Zásadní nesrovnalosti v předávacích protokolech pak podle správce daně svědčí o tom, že žalobkyně nemohla dílo v listopadu a prosinci 2012 předat společnosti UPEC, neboť ještě neexistovalo, jak plyne z předávací dokumentace mezi společnostmi S. a V. S ohledem na tyto závěry neuznal správce daně žalobkyni nárok na odpočet DPH dle faktur vystavených společností M. a vydal platební výměry ze dne 12. 1. 2015, jimiž žalobkyni vyměřil nižší nadměrný odpočet.
19. Žalobkyně proti platebním výměrům podala odvolání, v nichž především namítala, že není pravdou, že společnost M. jí byla představena společností UPEC, a že rozhodující by mělo být, že svému odběrateli skutečně předala zdanitelné plnění a zanesla je do svých daňových přiznání. Tvrdila, že o subdodavatelích nevěděla a že společnosti M. důvěřovala s ohledem na dlouholeté vztahy Ing. K. s jednatelem společnosti M. Skutečnost, že si Ing. K. nemohl při výsledku vybavit jméno jednatele společnosti M., přitom považovala za irelevantní detail. Zdůrazňovala také, že o existenci karuselového podvodu nelze usuzovat na základě nekontaktnosti jedné ze společností, neboť je nutné identifikovat chybějící daň. Závěr, že algoritmus byl vytvořen v Rusku, považovala za nepodložený.
20. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně sice splnila formální i materiální podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti M., nárok jí však přesto nelze uznat, neboť plnění bylo součástí daňového podvodu. O existenci daňového podvodu svědčilo podle žalovaného především to, že se jednotlivé společnosti zapojené do řetězce přinejmenším smluvně zavázaly podílet se na stejném plnění, a tedy došlo k řetězení smluvních vztahů na stejný předmět plnění. U společnosti V. přitom byla dle mínění žalovaného identifikována chybějící daň, neboť tato společnost uplatnila odpočet daně z plnění od společnosti S., přestože primárně měla přiznat daň za pořízení služby ze třetí země, přičemž na výzvy správce daně ke sjednání nápravy nereagovala a přestala se správcem daně komunikovat. Žalobkyně pak jako poslední tuzemský článek uplatnila nárok na odpočet daně z plnění, ze kterého ve fakturačním řetězci nebyla daň odvedena. Zásadní nestandardnost celého obchodu pak žalovaný spatřoval v tom, že si společnosti předávaly vždy kompletní dílo, ačkoliv k tomu dle předávacích protokolů reálně nemohlo dojít, neboť první článek řetězce předal dílo později než poslední. Dílo proto nemohlo mít původ u společnosti S., jak bylo deklarováno listinnými důkazními prostředky.
21. Chování žalobkyně se dle mínění žalovaného na první pohled nevymykalo běžnému podnikatelskému chování, neboť žalobkyně přijala zakázku, k provedení díla si najala společnost M., dílo převzala na základě předávacího protokolu a následně je vyvezla do

Ruska, přičemž smlouvy byly uzavřeny písemně a platby provedeny bankovním převodem. Při bližším zkoumání však lze vysledovat řadu objektivních okolností, které nasvědčují tomu, že žalobkyně mohla a měla vědět, že plnění od společnosti M. bylo zasaženo daňovým podvodem. Žalovaný především zdůraznil, že žalobkyně se nikdy dříve podobnými projekty nezabývala a neměla kapacity k vytvoření algoritmu, přesto přijala zakázku od ruské společnosti, která měla dlouhodobou tradici v oblasti čištění odpadních vod a byla vlastníkem patentů na biologické čištění odpadních vod, a tu zadala společnosti M., která rovněž žádné zkušenosti ani kapacity k vytvoření algoritmu neměla. Žalovaný považoval za nepravděpodobné, že by žalobkyně, resp. Ing. K. neodhalil účast dalších subjektů na projektu, pokud tvrdí, že konzultoval s odběratelem jeho požadavky, které pak nepochybně musel dále zprostředkovávat autorovi projektu. Pokud se žalobkyně nezajímala o to, kdo skutečně realizuje projekt, svědčí to přinejmenším o jejím neobezřetném chování. Další objektivní skutečnosti žalovaný spatřoval v užití různých verzí patentů či v rozporu mezi předávacím protokolem, podle něhož žalobkyně od společnosti M. převzala dopracovanou a zkompletovanou dokumentaci v šesti vyhotoveních, a výpovědi Ing. K., který tvrdil, že dokument do konečné podoby zpracovala sama žalobkyně. Z výpovědi zaměstnanky žalobkyně, jež měly na zakázce pracovat, pak vyplynulo, že jen kopírovaly materiály, jejichž obsah jim nebyl znám. Nestandardní bylo dle žalovaného také to, že žalobkyně deklarovala plnění spočívající v poskytnutí služby jako vývoz zboží pod kódem 4911 celního sazebníku – ostatní tiskařské výrobky.

22. Žalovaný konstatoval, že nelze s jistotou říct, zda žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu přímo věděla, nicméně vědět o něm mohla a měla. Kromě formálních obchodních postupů však nepřijala žádná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně měla alespoň s péčí řádného hospodáře ověřit údaje o subjektech podílejících se na obchodní transakci. Třebaže žalobkyně tvrdí, že z důvodu dlouholeté známosti Ing. K. s jednatelem společnosti M. neměla důvod pochybovat o kvalitách a schopnostech této společnosti, lze zjistit, že společnost M. nebyla schopna zakázku vypracovat. Více obezřetnosti bylo možné požadovat i s ohledem na to, že pozice plátců uplatňujících osvobození od daně při vývozu zboží či služeb do třetích zemí je často zneužívána k čerpání nadměrných odpočtů v řetězových obchodech zasažených podvodem na DPH.

### III. Posouzení žaloby krajským soudem

23. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 30. 6. 2016) a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Protože se jedná o žalobu projednatelnou, přezkoumal soud napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci vyjádřili s takovým postupem v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlas. Soud nepovažoval za potřebné provádět v tomto soudním řízení dokazování sdělením Krajského ředitelství policie Středočeského kraje a usnesením téhož orgánu ze dne 31. 3. 2016 o odložení trestní věci týkajícími se podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Je tomu tak proto, že závěr orgánu činného v trestním řízení o nedostatku důvodů pro zahájení trestního stíhání fyzické osoby (v tomto případě M. K.) nezavazuje správce daně ve zjišťování skutkového stavu potřebného pro jeho vlastní právní závěr o účasti právnické osoby

(žalobkyně) na daňovém podvodu. Závěry vyšetřujících orgánů se odvíjí především od jednání konkrétního subjektu, a proto nelze očekávat, že ohledně všech vyšetřovaných subjektů bude učiněno stejné výsledné hodnocení. Rozhodování orgánů činných v trestním řízení mimoto závisí na jiných skutkových zjištěních než rozhodování daňových orgánů, neboť i skutková podstata, jíž se tyto orgány zabývají, se liší. Zatímco k trestní odpovědnosti za trestný čin podle § 240 trestního zákoníku se vyžaduje zavinění ve formě úmyslu (srov. § 13 odst. 2 trestního zákoníku), účast na daňovém podvodu může založit i jednání nedbalostní.

#### A) K existenci daňového podvodu

25. Soud na úvod připomíná, že § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (viz čl. IV bod 1 zákona č. 500/2012 Sb.; dále jen „zákon o DPH“) upravuje nárok daňového subjektu na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. Kodepření nároku na odpočet daně může dojít z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Ten byl v judikatuře Soudního dvora vymezen jako situace, v níž 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 tzv. šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (jež byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [např. rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*, a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid* (dále jen „věc Mahagében“); dostupné stejně jako ostatní rozhodnutí Soudního dvora na <https://curia.europa.eu>].
26. Z judikatury dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Žalobkyně má pravdu, že za dostatečné v tomto ohledu nelze považovat tvrzení, že u jednoho z článků obchodního řetězce nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně totiž je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (srov. odst. [46] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
27. Výchozí premisa, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel a podle níž je znakem podvodu na DPH také to, že jeden ze zapojených subjektů *„zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout – v tomto případě potom není rozhodné, zda daňový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, avšak stal se nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně či ba dokonce daň přiznal a uhradil, avšak výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti tohoto daňového subjektu daňovými orgány ověřit“* (citace odst. [19]

napadeného rozhodnutí), je proto chybná. S ohledem na to, že nárok na odpočet daně může být omezen jen ve výjimečných případech, pokud je prokázáno, že byl uplatňován podvodně (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*), nemůže soud aprobovat názor, podle něhož, nelze-li u nekontaktního subjektu ověřit, zda přiznal a uhradil daň nebo zda přiznanou a odvedenou daň uhradil ve správné výši, je třeba automaticky předpokládat, že se jedná o daň chybějící. Pokud by bylo správci daně umožněno, aby daňovému subjektu odepřel nárok na odpočet daně na základě blíže nepodložených domněnek o podvodném jednání dodavatelů či subdodavatelů daňového subjektu, vedlo by to k nepřiměřenému rozšíření palety oněch výjimečných případů až k rezignaci na důkazní povinnost správce daně, jehož úkolem je prokázat, že byl spáchán daňový podvod a že o něm daňový subjekt domáhající se nároku na odpočet věděl nebo mohl a měl vědět (shodně rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2018, č. j. 48 Af 18/2016-98).

28. Mylný právní názor žalovaného na obsah pojmu daňový podvod (či podvod na DPH) nicméně nenalezl svůj odraz v aplikaci právních východisek na skutkový stav věci. Žalovaný totiž v návaznosti na skutková zjištění správce daně identifikoval chybějící daň v dodavatelském řetězci a neustal pouze na tvrzení, že je jeden z článků řetězce nekontaktní. Konkrétně žalovaný shledal, že společnost V., která podle předložených dokumentů přijala plnění od společnosti S. z Ruska, uplatnila ve vztahu k fakturám vystaveným v listopadu a prosinci 2012 společností S. nárok na odpočet daně z tuzemského plnění podle § 72 zákona o DPH, namísto toho, aby přiznala daň z poskytnutí služby od osoby neusazené v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku podle § 108 odst. 1 písm. c) bodu 1 téhož zákona. Tím žalovaný odstranil nedostatky úvah správce daně stran existence daňového podvodu vyjádřené ve zprávě o daňové kontrole, o niž se opírala rozhodnutí správce daně. Tento postup není nezákonný, neboť platí, že daňové řízení tvoří jeden celek a vady prvostupňového rozhodnutí lze napravit v řízení odvolacím. Soud pak s žalobkyní nesouhlasí ani v tom, že v době rozhodování správce daně nebyl podstatný znak tzv. karuselového podvodu zjištěn, jelikož příslušná zjištění plynou ze sdělení Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště Praha – západ, z ledna 2014, založeného ve spise správce daně.
29. Přestože esenciálním znakem daňového podvodu je chybějící daň, tak pouhá skutečnost, že některá ze společností v řetězci neodvedla daň, ještě sama o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod. Je totiž třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně ze strany jednoho z článků řetězce a nárokováním odpočtu jiným článkem téhož řetězce a prokázat vědomost o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně jsou tak rozhodné všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).
30. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických, kupříkladu zda cena obchodované komodity nebyla nezvyklá, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda způsob obchodování nebyl dlouhodobě nestandardní nebo zda nedošlo k absenci účinných kontrolních mechanismů (viz rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 25. 5. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, a ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). V rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud zařadil mezi typické rysy daňového podvodu příkladem tyto: *„jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přepravej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty“*. Výše uváděné znaky daňového podvodu však mají pouze demonstrativní povahu a nemusí být zastoupeny ve všech případech daňových podvodů, proto je třeba zvažovat existenci daňového podvodu v konkrétní věci vždy pečlivě s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti. Nejvyšší správní soud ostatně mnohokrát poznamenal, že *„varianty podvodu mohou být neobvyklé a rozmanité, jako je představitelost těch, kteří je připravují“* (např. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60).

31. V nyní souzené věci soud shledal, že během daňového řízení byla zjištěna řada objektivních okolností, které svědčí o tom, že transakce s vypracováním algoritmu automatizace technologického procesu čištění průmyslově – komunálních odpadních vod byly zasaženy podvodným jednáním za účelem krácení daně.
32. K tomuto závěru soud vede kromě skutečnosti, že jedna ze společností obchodního řetězce je nekontaktní a nepřiznala daň, především zjištění, že mezi společnostmi v řetězci byly uzavřeny smlouvy se stejným předmětem plnění. Porovnáním smluv mezi společnostmi S. – V., V. – M. a mezi společnostmi M. a žalobkyní pak soud zjistil, že smlouvy jsou obsahově téměř shodné a liší se pouze v otázce určení termínu dodání díla, ceny díla, platebních podmínek a výše smluvní pokuty sjednané pro případ nedodržení termínu ze strany zhotovitele. Mimoto lze nalézt drobné odlišnosti spočívající například v tom, že ve smlouvě mezi společnostmi M. a V. je část o smluvních stranách pod bodem 1 a ujednání o předmětu smlouvy pod bodem 2, zatímco v ostatních smlouvách začíná číslování až u předmětu smlouvy, nebo v tom, že smlouva mezi společnostmi V. a S. postrádá v části o době plnění druhý odstavec týkající se předání technologické dokumentace. Předmět smluv je však formulován totožně (viz citace v odst. 15 tohoto rozsudku) a neliší se ani velmi obecně specifikované ujednání o kvalitativních a technických podmínkách či doložka o volbě českého práva a o řešení případných sporů.
33. Je sice pravdou, že smlouva mezi žalobkyní a jejím odběratelem, ruskou společností UPEC, se odvolává na patent z roku 2009, zatímco smlouvy mezi žalobkyní a společnostmi M. a mezi následujícími články řetězce odkazují na patent z roku 2005, to však nemá vliv na to, že předmětem řetězových transakcí mělo být stejné dílo. K tomu lze dospět například na základě výpovědi Ing. K. ze dne 21. 2. 2014, který měl jako zaměstnanec žalobkyně na starost projekt pro společnost UPEC, a z písemného vyjádření jednatele společnosti M. ze dne 3. 5. 2013, které bylo zasláno Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územnímu pracovišti pro Prahu – Jižní Město, v rámci postupu pro odstranění pochybností. Z nich plyne, že žalobkyně zadala vytvoření počítačového algoritmu společnosti M., která pak pověřila vytvořením díla společnost V. Sama žalobkyně ostatně v žalobě tvrdí, že patent z roku 2009 je ve své podstatě modernizací či rozšířením patentu z roku 2005 a že využití patentu z roku 2009 zahrnuje využití i části patentu z roku 2005.

Nelze proto dospět k závěru, že by společnost M. a společnosti nacházející se v obchodním řetězci před ní měly dle uzavřených smluv vytvářet jiné dílo než to, k jehož vytvoření se zavázala žalobkyně. Tvrzení žalobkyně, že nedocházelo k opakovanému přeprodávání zboží, resp. služby, a tedy nebyl naplněn znak tzv. karuselového podvodu, je vyvráceno zjištěnými skutečnostmi, neboť se tak přinejmenším formálně („papírově“) dělo.

34. Soud souhlasí se správcem daně, že podle textu jednotlivých předávacích protokolů bylo mezi společnostmi předáváno celé kompletní dílo v rozsahu příslušných smluv o dílo, přičemž není patrné, jakou hodnotu jednotliví zhotovitelé přidali svým vlastním úsilím k hodnotě přeprodávaného algoritmu. V předávacím protokolu mezi žalobkyní a společností M. sice je napsáno, že kompletní dokumentace vznikla jako společné dílo obou společností s tím, že závěrečnou kompletaci a překlad do ruského jazyka zajistil předávající (tedy společnost M.), stejný text je však obsažen také v předávacím protokolu mezi společnostmi M. a S. Navzdory tomu, že mezi společnostmi mělo být předáváno hotové dílo, byla cena v řetězci více než pětkrát navýšena z původních 857 365 Kč na konečné 4 336 700 Kč (170 000 EUR).
35. Existence daňového podvodu a skutková zjištění daňových orgánů nejsou zpochybněna ani tím, že na sebe první a druhý předávací protokol mezi společnostmi S. – V. a V. – M. časově nenavazují, v důsledku čehož se z listin jeví, že žalobkyně předala dílo společnosti UPEC dříve, než je společnost S. (první zjištěný subjekt řetězce) měla předat společnosti V. Nenavazující předávací protokoly, obsah faktury ze dne 10. 12. 2012 vystavené žalobkyní pro společnost UPEC i fotodokumentace, která byla pořízena Celním ředitelstvím Praha dne 11. 12. 2012 a kterou žalobkyně předložila správci daně, naopak svědčí o zatížení obchodního řetězce podvodem na DPH, neboť vypovídají o tom, že obchodní transakce nemohly proběhnout tak, jak se podává z listin vyhotovovaných zúčastněnými subjekty. Podle faktury měla žalobkyně dodat společnosti UPEC dvě vyhotovení algoritmu automatizace technologického procesu čištění vod v ruské jazykové variantě, za což požadovala zaplatit 170 000 EUR. Z fotodokumentace pořízené celním orgánem je však zřejmé, že materiály vyvezené do Ruska neobsahovaly to, co bylo odběrateli fakturováno, jelikož mnohé z nafocených dokumentů byly sepsány v českém jazyce. Fotodokumentace tak nasvědčuje tomu, že žalobkyně vyvezla do Ruska technickou dokumentaci v české i ruské jazykové verzi, kterou jí dle smlouvy měla dodat společnost M. odebírající dokumentaci od společnosti V., jejímž dodavatelem měla být společnost S. I navzdory tomu zaslala společnost UPEC žalobkyni požadovanou částku ve výši 170 000 EUR (viz výpis z účtu ze dne 10. 1. 2013 založený ve spise správce daně). Předávací protokoly tak nemohou být pravdivé a reálně mapovat proběhlé transakce, neboť společnost V. objektivně nemohla předat *„kompletní dopracovanou a zkompletovanou dokumentaci v šesti vyhotoveních – z toho 3x v ruské jazykové verzi, 3 x v české jazykové verzi a CD“* společnosti M. dne 20. 11. 2012, jak se podává z příslušného protokolu, jelikož jí projektová dokumentace včetně programového řešení softwaru na CD v české a ruské verzi měla být předána teprve dne 20. 12. 2012 (jak plyne z předávacího protokolu z tohoto dne ve spojení se smlouvou mezi společnostmi S. a V. ze dne 16. 10. 2012).
36. Nestandardnost celé transakce pak dokresluje to, že ruská společnost UPEC se dle zjištění správce daně věnuje projektům týkajícím se čištění odpadních vod od roku 1992, je vlastníkem patentů na čištění odpadních vod, jakož i vlastníkem dalších patentů a licencí v oblasti ekologických projektů. Přesto společnost UPEC zadala vypracování jednoho konkrétního algoritmu na čištění odpadních vod české společnosti – žalobkyni, která

s takovým typem projektu neměla zkušenost a nedisponovala ani personálem, který by byl schopen zakázku realizovat. Ze svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně vyplynulo, že Ing. K., který byl hlavním koordinátorem projektu, neměl schopnosti k vytvoření počítačového algoritmu, a zaměstnankyně (na tzv. částečný úvazek) M. a K. T., jež měly zařizovat administrativu, netušily, v čem zakázka pro společnost UPEC spočívala, a pouze kopírovaly, třídily a převážely nějaké dokumenty, o jejichž obsah se nezajímaly. Společnost M., s níž žalobkyně uzavřela smlouvu, se na problematiku čištění odpadních vod rovněž nezaměřovala a její kvalifikační předpoklady měly spočívat v tom, že zná osoby, které se podobnou činností v minulosti zabývaly. V období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2013 neevidovala Česká správa sociálního zabezpečení u společnosti M. žádného zaměstnance. Dále správce daně zjistil, že se ani společnost V. projektům čištění odpadních vod běžně nevěnovala a rovněž nedisponovala zaměstnanci, kteří by byli schopni vytvořit požadovaný algoritmus.

37. Na základě shora uvedeného lze shrnout, že v souzené věci se jednalo o řetězové transakce s prvotním poskytnutím služby ze třetí země mimo Evropskou unii, přičemž první z českých společností zapojených do tohoto řetězce, která se stala v průběhu komunikace s daňovými orgány nekontaktní, nepřiznala z poskytnutí služby od osoby neusazené v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku daň a poslední z českých společností v řetězci, která poskytovala službu zpět do výchozí třetí země, uplatnila nárok na odpočet daně. Mezi zapojenými společnostmi byly uzavírány smlouvy se stejným předmětem plnění a vždy mělo docházet k předání kompletního díla, a tak není zřejmé, zda a jakou hodnotu jednotlivé společnosti k dílu přidaly, byť byla cena v řetězci více než pětikrát navýšena. Velice nestandardní na celé transakci je pak to, že žádný z českých dodavatelů díla se předmětem plnění běžně nezabýval a neměl k vyhotovení díla potřebné kapacity, zatímco odběratelem díla (příjemcem služby) byla společnost, jež se naopak na danou oblast dlouhodobě specializuje. Soud tak uzavírá, že daňové orgány zjistily řadu objektivních okolností, které při celkovém posouzení odůvodňují závěr, že obchodní transakce, na nichž se žalobkyně a společnost M. svými plněními podílely, byly součástí podvodu na DPH. Není přitom podstatné, zda byly zjištěny takové skutečnosti, které by svědčily o osobní a kapitálové propojenosti zapojených společností, jako tomu bývá v jiných případech daňových podvodů, neboť ne všechny z typických znaků daňového podvodu musí být zjištěny v každé podvodné kauze.
38. Skutečnost, že si Ing. K. navzdory své údajné dlouhodobé známosti s jednatelem společnosti M. nemohl vzpomenout na jeho jméno, pak nebyla pro závěry daňových orgánů stěžejní. Nehledě na to však soud považuje vysvětlení žalobkyně, že si Ing. K. nemohl na jméno jednatele vzpomenout pro komplikovanou výslovnou jeho příjmení a že jej familiárně oslovoval jako V., za nepostačující. Zmíněnou komplikovaností příjmení (N.) totiž žalobkyně nijak nevysvětlila, proč Ing. K. neuvedl při výpovědi alespoň křestní jméno jednatele (O.) nebo proč nevypověděl, že mu z důvodu dlouholeté známosti říká V. Namísto toho Ing. K. uvedl pouze: „[p]ovětšinou jsem jednal s jednatelem společnosti. Má divné jméno, z hlavy to nepovím.“ Lze jen podotknout, že V. bylo podle zjištění správce daně křestní jméno jednatele společnosti V., tedy společnosti, která v daném schématu působila jako tzv. *missing trader*.

#### **B) K vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH a k přijatým opatřením**

39. Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně ustáleně judikuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen

uvádět v daňovém přiznání a v jiných podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 375/2015 Sb.). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, přičemž nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62 nebo ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60).

40. Pokud daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně odmítnout nárok na odpočet daně v případě, že dostatečně prokáže objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (např. rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében* nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně zjištění objektivních okolností, z nichž plyne, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu, tedy nese správce daně. Nelze přitom v žádném případě uvažovat o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil. Daňový subjekt nicméně může důkazní pozici správce daně do jisté míry zjednodušit tím, že zjištění správce daně nevyvrací, nenabízí jiné varianty skutkového děje nebo nerozporuje dosud učiněné závěry. „*Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je.*“ Je tedy na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).
41. Se shora uvedeným souvisí to, že správce daně má při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu za úkol hodnotit, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014-59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že

svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Na tomto judikatorním závěru nic nezměnil ani žalobkyní zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 (ve věci *VYRTYCH a. s.*), který stejně jako mnohé rozsudky před ním zdůraznil, že důkazní břemeno stran vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání či účasti na něm a neobezřetnosti při uzavírání obchodu nese správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. Že důkazní břemeno ohledně opatření přijatých k prevenci účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nese daňový subjekt, Nejvyšší správní soud v naposledy zmiňovaném rozsudku nepopřel, ba dokonce v odst. [55] a [56] odkázal na svůj (výše již citovaný) rozsudek č. j. 5 Afs 83/2012-46, v němž bylo vysloveno, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně přijatých opatření, byť se nejedná o důkazní břemeno bezbřehé. Je proto třeba odmítnout argumentaci žalobkyně, podle níž měl správce daně prokázat také to, že žalobkyně jednala v dobré víře a učinila všechna opatření, která po ní bylo možné rozumně požadovat.

42. Správce daně dospěl ve zprávě o daňové kontrole k závěru, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla. Tento názor zmírnil žalovaný v napadeném rozhodnutí, když konstatoval, že nelze s jistotou říci, zda žalobkyně o své účasti přímo věděla nebo pouze vědět měla a mohla. S názorem žalovaného se soud ztotožňuje, neboť na základě zjištění správce daně shledal, že žalobkyně postupovala přinejmenším velice neobezřetně. Kdyby žalobkyně postupovala obezřetněji, mohla by zjistit, že se svou činností zapojila do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. O daňovém podvodu tedy vědět mohla a měla.
43. Pokud v žalobě žalobkyně tvrdila s odkazem na ustanovení § 52 odst. 1 zákona o obchodních korporacích, že vynaložila péči, kterou by v obdobné situaci vynaložila jiná rozumně pečlivá osoba, a tedy jednala s péčí řádného hospodáře, soud se s tímto závěrem na základě zjištění ze správního spisu nemůže ztotožnit. Nehledě na to je navíc třeba konstatovat, že vnitrostátně daná kritéria posuzování péče řádného hospodáře v korporacích vztazích z povahy věci nemusí být totožná s kritérii, která na obezřetné jednání daňových subjektů klade unijní právo prostřednictvím směrnice o DPH, zásady zákazu zneužití práva a jejich výkladu ze strany Soudního dvora Evropské unie. Proto ani tato argumentace není pro účely tohoto řízení relevantní.
44. Soud ve shodě s daňovými orgány opírá své skutkové hodnocení především o skutečnost, že žalobkyně, ač neměla zkušenosti s vypracováním algoritmu automatizace technologického procesu čištění průmyslově-komunálních odpadních vod ani nezaměstnávala osoby, které by byly dostatečně kvalifikované k vyhotovení takového díla, se zavázala k poskytnutí plnění v hodnotě převyšující 4 miliony korun českých. Vyhotovením díla pak bez jakéhokoli výběrového řízení pověřila společnost M., a to dle slov žalobkyně na základě „*doporučení rodinných přátel jednatele společnosti M.*“, jakož i s ohledem na skutečnost, že zaměstnanec žalobkyně Ing. K. znal jednatele společnosti M., a tak žalobkyně společnosti M. důvěřovala a po dlouholeté známosti neměla důvod pochybovat o kvalitách a schopnostech této společnosti. Takový způsob výběru obchodního partnera soud nepovažuje za dostatečně pečlivý. Dobré reference ohledně nového obchodního partnera jistě mohou být při navazování vztahů užitečné, dostatečné však samy o sobě být nemohou, o čemž svědčí zejména to, že dobré reference nepomohly

žalobkyni odhalit, že společnost M. neměla k vytvoření díla potřebné zkušenosti a kapacity. Za daných okolností, kdy žalobkyně vstupovala na nový trh a přijala zakázku, kterou nebyla schopna sama vytvořit, bylo namístě, aby přinejmenším ověřila, že společnost M. má s předmětem plnění zkušenosti, aby v souvislosti s tím požadovala reference od jejích skutečných odběratelů (nikoli přátel jednatele) a aby se zajímala o to, kdo konkrétně (kteří zaměstnanci, popř. externisté nebo subdodavatelé) bude na projektu takto odborné povahy pracovat. Nezjišťovala-li žalobkyně ani tyto základní informace, vypovídá to o její naprosté neobezřetnosti při výběru obchodního partnera a o nedostatečnosti opatření přijatých k prevenci účasti na daňovém podvodu. Takové nezodpovědné jednání (přijetí zakázky, s níž nemá žádné zkušenosti, a její předání osobám, o jejichž potřebných odborných zkušenostech také nic neví) dokonce vyvolává závažné pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně o podvodu nevěděla a nezapojila se do řetězce úmyslně.

45. Žalobkyně tvrdí, že měla povědomí pouze o společnosti M. jakožto spolehlivém obchodním partneru a že jí existence subdodavatelů nebyla známa a ani nemohla být známa. Uvádí také, že Ing. K. jednal s jednatelem společnosti M. „*a měl o této společnosti samé dobré reference, o nic víc se nestaral a pouze za účelem dokončení plnění byly uskutečňovány schůzky, aby předmětný algoritmus automatizace technologického procesu odpadních vod plně vyhovoval odběrateli*“. Soud je však stejně jako žalovaný přesvědčen o tom, že žalobkyně nemohla o existenci dalších subjektů stojících vně společnost M. nevědět. Soud tak usuzuje v první řadě z textu přílohy č. 1 ke smlouvě o dílo č. 2/2012, v níž je specifikován rozsah požadovaných prací, které měla společnost M. jako zhotovitel realizovat. Podle sedmého bodu této přílohy se společnost M. zavázala k tomu, že provede „*ve spolupráci s kooperujícími firmami kontrolu algoritmu předaných na CD*“. Jednatel společnosti M., O. N., pak ve sdělení pro Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu – Jižní Město, ze dne 3. 5. 2013 napsal, že „*[k]ontroly algoritmu CD se účastnila společnost V., M. I., E.*“. V odpovědi ze dne 10. 11. 2013 na výzvu k prokázání skutečností zástupce žalobkyně (toho času společnost A.-I.) mimo jiné napsal: „*ze společnosti M. I. bylo jednáno s jejím jednatelem panem O. N. a se spolupracovníky firmy M. z Ruské federace*“ či že „*dle povědomí byla část prováděna společností M. I. a část dodavatelsky*“. Dne 21. 2. 2014 Ing. K. vypověděl, že povětšinou jednal s jednatelem společnosti M. a že „*[m]nohokrát u toho byli i jiní lidé, jejichž jména si nepamatuji. Byli to jejich partneři a většinou byli ruské národnosti*“. Na základě všech těchto zjištění, má soud za to, že žalobkyně si musela být vědoma zapojení dalších subjektů do vytváření díla a toho, že společnost M. měla subdodavatele, který pro ni přinejmenším část díla vyhotovoval nebo vyhotovení zajišťoval. Nezajímala-li se žalobkyně za takových podmínek o identifikaci subdodavatele a o rozsah spolupráce mezi ním a společností M., svědčí to opět o jejím zcela neobezřetném přístupu.
46. Žalobkyně tedy mohla při spolupráci se společností M. postupovat daleko pečlivěji a měla odhalit, že společnost M. nebyla dostatečně kvalifikovaná k tomu, aby vytvořila dílo, které se žalobkyně zavázala vytvořit pro společnost UPEC. Přístup žalobkyně, která se spoléhala pouze na příznivé reference od známých jednatele společnosti M., pak měl za následek, že žalobkyně ignorovala indicie, které napovídaly tomu, že dodavatel žalobkyně má dalšího dodavatele, a že se tedy žalobkyně účastní řetězového obchodu. Žalobkyně měla věnovat pozornost objektivním okolnostem věci a požadovat informace o dodavateli společnosti M. Pokud by tak učinila a prověřila společnost V., zjistila by, že ani tato společnost není k vytvoření algoritmu dostatečně kvalifikovaná a že se žalobkyně zapojuje

do velmi nestandardní řetězové operace. Žalobkyně však namísto toho rezignovala na to, aby zajistila, že se svým plněním neúčastní daňového podvodu, a nelze proto souhlasit s jejím tvrzením, že osoby, které za ni jednaly, postupovaly obezřetně, pečlivě a s potřebnými znalostmi. Za dostatečné opatření k prevenci účasti na daňovém podvodu rozhodně nelze považovat jen to, že žalobkyně spoléhala pouze na dobré reference o svém dodavateli od svých zaměstnanců či známých a o více se nestarala.

47. Pochybnosti o tom, zda žalobkyně o podvodu přímo nevěděla, navíc plynou i ze zápisů v diáři Ing. K., které žalobkyně předložila v odvolacím řízení. Z kopií zápisů totiž vyplývá, že se měl Ing. K. opakovaně scházet s „V.“. Jak již bylo přitom zmíněno, jednatel společnosti V. se jmenoval V. G. Byť žalobkyně tvrdí, že přezdívkou V. byl označován jednatel společnosti M. (tj. v daném schématu nárazníkové společnosti – *buffer*) O. N., mnohem pravděpodobnější je vysvětlení, že Ing. K. jako osoba jednající za žalobce (v daném schématu společnost nárokuje si na konci řetězce nadměrný odpočet – *broker*) se přímo domlouval s osobou jednající za společnost, u níž došlo ke zkrácení daně (*missing trader*). Zda o jeho totožnosti věděl nebo byl v důsledku své neopatrnosti (přičitatelné žalobkyni) po celou dobu přesvědčen, že se jedná o jednatele společnosti M. (čemuž by mohly odpovídat zápisy v knize jízd uvádějící jméno této společnosti jako cíl cesty), už pro výsledek daňového řízení není významné.
48. Pro úplnost soud dodává, že souhlasí s žalobkyní v tom, že správce daně neměl dostatek informací, aby konstatoval, že společnost M. byla žalobkyni doporučena společností UPEC. Podle protokolu o místním šetření ze dne 6. 1. 2014 Ing. K. uvedl, že při zadávání zakázky byla zmíněna i společnost M. Z písemného sdělení jednatele N. ze dne 3. 5. 2013 či z odpovědi žalobkyně ze dne 10. 11. 2013 na výzvu k prokázání skutečností se pak shodně podává, že spolupráce mezi žalobkyní a společností M. byla navázána na základě dřívějších vztahů mezi Ing. K. a jednatelem společnosti M. Není tedy vyloučeno, že společnost M. byla při vyjednávání se společností UPEC zmíněna ze strany žalobkyně. To však na závěrech o možné vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu a nedostatečnosti přijatých opatření nic nemění.

### C) K dalším výtkám

49. Žalobkyně v žalobě vyjádřila také přesvědčení, že žalovaným citovaná judikatura na její věc vůbec nepřiléhala. Soud s tímto názorem nesouhlasí, neboť byla prokázána existence tzv. řetězového podvodu, nepřiznání a neodvedení daně jedním ze subjektů zapojených do řetězce, jakož i to, že žalobkyně při větší míře obezřetnosti mohla rozpoznat, že se svým jednáním zapojuje do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný tudíž vycházel ze správných právních východisek.
50. Co se hodnocení svědecké výpovědi M. K. týče, soud dává žalobkyni za pravdu v tom, že žalovaný v této věci z výpovědi podané svědkem dne 6. 1. 2014 při místním šetření bez dalšího vycházel, zatímco v související věci týkající se zdaňovacích období leden až březen 2013 (ohledně nichž bylo před Krajským soudem v Praze vedeno řízení sp. zn. 46 Af 24/2016) označil tutéž svědeckou výpověď za nedůvěryhodnou. Soud tento postup žalovaného považuje za chybný a odkazuje na svůj rozsudek č. j. 46 Af 24/2016-38, v němž vysvětlil, proč považuje výpověď ze dne 6. 1. 2014 za věrohodnou. S ohledem na to, že v této věci žalovaný ze svědecké výpovědi správně vycházel a zohledňoval ji ve svých úvahách, není dán důvod, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

51. S ohledem na shora uvedené soud žalobu zamítl pro její nedůvodnost (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
52. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil ani ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### **Poučení :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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). Připadne-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).

Praha 8. října 2018

**Olga Stránská, v. r.**  
předsedkyně senátu