



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobce: **Z. L., IČO: X**
sídlem X

zastoupen advokátem Mgr. Janem Sýkorou
sídlem Moskevská 1461/66, 360 01 Karlovy Vary

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2020, č. j. 25245/20/5300-22444-711887,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2020, č. j. 25245/20/5300-22444-711887, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Jana Sýkory, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobce 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 a doručenou

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

Krajskému soudu v Praze (dále jen „soud“) dne 12. 8. 2020, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“) ve výrocích č. 2a, 2b a 2c, jímž žalovaný k odvolání žalobce jednak výrokem č. 1 zrušil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 2. 2017, č. j. 694994/17/2121-50522-204587 (dále jen „platební výměr 1“), a řízení zastavil a jednak výrokem č. 2 změnil rozhodnutí (platební výměr) správce daně ze dne 17. 2. 2017, č. j. 695092/17/2121-50522-204587 (výrok č. 2a), ze dne 17. 2. 2017, č. j. 695959/17/2121-50522-204587 (výrok č. 2b) a ze dne 17. 2. 2017, č. j. 696030/17/2121-50522-204587 (výrok č. 2c). Dodatečným platebním výměrem č. j. 695092/17/2121-50522-204587 (dále jen „platební výměr 2a“) byla žalobci doměřena daňová povinnost na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce května 2015 ve výši 206 084 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 41 216 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 695959/17/2121-50522-204587 (dále jen „platební výměr 2b“) byla žalobci doměřena daňová povinnost na DPH za zdaňovací období měsíce června 2015 ve výši 253 340 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 50 668 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 696030/17/2121-50522-204587 (dále jen „platební výměr 2c“) byla žalobci doměřena daňová povinnost na DPH za zdaňovací období měsíce července 2015 ve výši 322 217 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 64 443 Kč. Po změně platebních výměrů 2a, 2b a 2c byla žalobci doměřena platebním výměrem 2a daň včetně penále v celkové výši 150 739 Kč, platebním výměrem 2b daň včetně penále v celkové výši 82 894 Kč a platebním výměrem 2c daň včetně penále v celkové výši 134 174 Kč.

2. Žalobce úvodem žaloby předeslal, že soud již ve věci rozhodoval v řízení vedeném pod sp. zn. 43 Af 35/2018. Žalovaný měl v dalším řízení po vrácení věci soudem vycházet ze závěru soudu, že do té doby zjištěné skutečnosti nezpochybňují existenci zdanitelného plnění – dodání zboží ve smyslu § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně se jednalo o obchody uskutečněné v období dubna až července 2015 jednak mezi žalobcem, Zdeňkem Teplým (IČO: 668 42 298) a společností LITÓZ, s.r.o. (dále jen „LITÓZ“) a jednak mezi žalobcem, společností bm-auto czech, s.r.o. (dále jen „bm-auto czech“) a LITÓZ. Žalobce uvádí, že žalovaný se po vrácení věci v dalším průběhu odvolacího řízení sice řídil právním názorem soudu a uznal, že žalobce prokázal uskutečnění zdanitelného plnění v rámci předmětných a přezkoumávaných obchodů, nicméně nově začal tvrdit, že předmětné obchody jsou zasaženy podvodem na DPH, s čímž žalobce nesouhlasil. Žalovaný následně svůj právní názor přehodnotil, pokud jde o obchody mezi žalobcem, Zdeňkem Teplým a LITÓZ, ohledně obchodů mezi žalobcem, bm-auto czech a LITÓZ setrval na závěru, že tyto obchody jsou zasaženy podvodem na DPH.
3. Žalobce namítá, že za zdaňovací období duben až červenec 2015 (dále jen „předmětná období“) uplatnil nároky na odpočty daně zcela v souladu s platnou právní úpravou a nesouhlasí se závěrem, že obchody, v nichž figurovala bm-auto czech, byly zasaženy podvodem na DPH. Žalobce rekapituloval závěry zprávy o daňové kontrole, z níž vyplývá, že žalobce v rámci předmětných obchodů v řetězci LITÓZ → bm-auto czech → žalobce → LITÓZ:
 - za květen až červenec 2015 vyfakturoval předmětný materiál LITÓZ v celkové výši 1 730 373,09 Kč a přiznal daň na výstupu ve výši 300 312,69 Kč;

- za květen až červenec 2015 uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 300 311,00 Kč, a to z faktur přijatých od bm-auto czech v celkové výši 1 730 371,00 Kč.
 - bm-auto czech nakupovala předmětný materiál od LITÓZ a následně jej žalobci přeprodovala s marží 1,96%.
4. Dále podle žalobce ze zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 12. 2016, č. j. 4699286/16/2121-60562-208354, prováděné u LITÓZ a z výše uvedených zjištění správce daně je zřejmé, že při použití marže 1,96% bm-auto czech nakoupila předmětný materiál, který následně prodala žalobci, od LITÓZ za částku 1 401 660,00 Kč bez DPH, tj. celkem za 1 696 008,60 Kč včetně DPH; DPH tak činilo 294 348,60 Kč. S ohledem na skutečnost, že bm-auto czech nepochybně řádně evidovala jak daň na vstupu, tak i daň na výstupu, a uplatňovala řádně nároky na odpočty DPH, je zřejmé, že pokud existuje v řetězci chybějící daň, může se jednat o chybějící daň maximálně ve výši 5 962,40 Kč (300 311,00 – 294 348,60 Kč).
 5. Dle názoru žalobce je závěr žalovaného i správce daně o zasažení předmětných obchodů podvodem na DPH absurdní již proto, že by takový systém byl vymyšlen jen proto, aby stát byl připraven o cca 5 až 6 tisíc Kč na DPH. I tato částka je však pouhou spekulací, neboť žalovaný mu přes výslovný požadavek údaj o chybějící DPH nesdělil a tuto nekonkretizoval ani v napadeném rozhodnutí.
 6. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že neprovedl žádná, popřípadě dostatečná opatření, aby předešel podvodu na DPH. Žalobce již v průběhu daňové kontroly uváděl, že účelem realizovaných obchodů bylo vytvořit pohledávky, které by mohly být postoupeny faktoringovým společností a zajistit tak financování jednoho ze zúčastněných subjektů (LITÓZ), který byl obchodním partnerem žalobce. Z daňového řízení vyplývá, že subjekty byly od počátku dohodnuty na tom, že zboží bude přeprořádáno v rámci řetězce, což je i závěr jak správce daně, tak žalovaného. Za tohoto stavu je dohoda o přeprořádání předmětného materiálu v rámci řetězce mezi všemi zúčastněnými osobami opatřením, které má zabránit jakémukoliv daňovému úniku. Šlo o obchodování mezi subjekty, které se dobře znaly, všechny subjekty v rámci řetězce účtovaly a řádně přiznávaly DPH, a to jak na vstupu, tak na výstupu, v důsledku čehož ani nemohl vzniknout dluh na DPH, s výjimkou naprosto marginálního dluhu v případě, že by DPH nezaplatil ten subjekt, který zboží prodával s určitou minimální marží. Závěr žalovaného, že žalobce mohl a měl vědět, že jeden ze subjektů nezaplatí DPH v rádech jednotek tisíc Kč v rámci obchodů za cca 1,7 mil. Kč, považuje žalobce rovněž za absurdní.
 7. Žalobce poukazuje také na to, že žádný ze subjektů v rámci řetězce nebyl v době uskutečňování obchodů nespolehlivým plátcem DPH. Nahlédnutím do administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) žalobce zjistil, že společnost bm-auto czech byla označena za nespolehlivého plátce DPH až ke dni 31. 5. 2017, tj. dva roky po uskutečnění předmětných obchodů. Žalobce rovněž nemá a nikdy neměl žádné informace o tom, jakým způsobem tato společnost plnila a plní své daňové povinnosti. Pan M. B., který za tuto společnost jednal, nikdy ani náznakem nesdělil žalobci, že by měl jakékoliv nesplacené závazky na daních. Jednalo se o zcela standardně fungující solventní společnost, která navíc pro společnost LITÓZ prováděla i opravu.
 8. Žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32 a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, v nichž byly téměř žalovanému vytknuty nedostatky ve skutkových zjištěních obdobné těm ve věci žalobce. Dle žalobce ze zjištěných skutečností nelze učinit závěr o tom, že by došlo k narušení neutrality daně,

příčemž chybějící daň není ani identifikována. Napadené rozhodnutí je v tomto smyslu založeno na pouhých domněnkách a spekulacích žalovaného a správce daně a je zcela nepřezkoumatelné. Ohledně požadavků na prověřování obchodních partnerů, podstatě podvodů s DPH a možností správců daně odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60.

9. Napadené rozhodnutí požadavky vytyčené citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu nespĺňuje. Kromě toho, že doposud nebyla specifikována chybějící daň, nebyly prokázány ani skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Správce daně i žalovaný dospěli k názoru, že účelem bylo „vytvoření pohledávek pro čerpání krátkodobých úvěrů od faktoringových společností“. Tato skutečnost byla prokázána prozatím ve všech daňových i soudních řízeních, která se týkala obchodů v tomto konkrétním řetězci (např. rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2020, č. j. 48 Af 34/2017-62, a ze dne 27. 8. 2019, č. j. 43 Af 35/2018-40). Žalovaný však z ničeho nic začal tvrdit, že šlo o podvod na DPH, aniž by k tomu byly splněny elementární předpoklady. Žalobce již v průběhu řízení bez úspěchu navrhoval, aby správce daně provedl důkaz účetnictvím společnosti bm-auto czech za rok 2015 tak, aby bylo zřejmé, že z obchodů provedených v rámci tohoto konkrétního řetězce nevznikl jakýkoliv dluh na DPH. Tvrzení o chybějící dani a o narušení neutrality daně jsou prozatím nepodložená, obecná a zcela nepřezkoumatelná.
10. K závěru žalovaného o tom, že kromě chybějící daně je nutným předpokladem pro učinění závěru o podvodu na DPH provedení tzv. vědomostního testu, žalobce uvádí, že v napadeném rozhodnutí není uvedena jediná relevantní objektivní skutečnost, z níž by bylo možné dovozovat právě takové podvodné jednání. Všechny subjekty v řetězci byly normální fungující podnikatelské subjekty. Ani v jednom případě nešlo například o tzv. „missing tradera“ tak, jak žalovaný rozvádí v bodě 23 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný i správce daně se snaží uměle vyvolat dojem nestandardnosti v jednání jednotlivých subjektů v bodech, které žalobce od počátku zcela jednoznačně a věrohodně vysvětluje. Dle názoru žalobce okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že věděl, nebo mohl a měl vědět, že se porušením či přijetím daného plnění účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, prokázány nebyly. Žalovaný dokonce ani netvrdí, pro které konkrétní okolnosti či pochybnosti měl žalobce vůči bm-auto czech postupovat se zvýšenou obezřetností. V době provádění obchodů nebylo dle žalobce co prověřovat, šlo o naprosto standardní podnikatelský vztah a neexistovala jediná okolnost, která by jakkoliv vzbuzovala pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci žalobce nezapojuje do podvodného jednání.
11. Žalovaný i správce daně nepostupovali v souladu s § 92 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ačkoliv důkazní břemeno leželo v průběhu daňového řízení na žalobci a správce daně nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav, měl by správce daně vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. To však správce daně neučinil a důkazy předložené a navržené žalobcem hodnotil zcela jednostranně v neprospěch žalobce. Stejně tak postupoval žalovaný. Dle žalobce žalovaný i správce daně postupovali nesprávně a nezákonně tím, že dospěli na základě provedení dokazování k nesprávně zjištěnému skutkovému stavu věci, řízení zatížili vadami, věc nesprávně právně posoudili a zároveň neunesli důkazní břemeno v těch okolnostech, které tíží správce daně.

12. Žalobce je přesvědčen, že nároky na odpočet DPH uplatnil zcela v souladu s právními předpisy, tedy v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o DPH, prokázal v daňovém řízení všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí ve výrocích č. 2a, 2b a 2c a žádá přiznat náhradu nákladů řízení.

II. Obsah vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že i nadále setrvává na právním názoru přijatém v napadeném rozhodnutí, na jehož závěry odkázal. Žalovaný má za to, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí svůj právní názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu souzené věci odůvodnil. Poukázal na to, že žalobce své žalobní námitky opakuje, případně rozvíjí námitky již obsažené v odvolání, resp. v dalších podáních, s nimiž se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal a na něž odkazuje. Žalovaný uvedl, že v případě obchodování s polypropylenem byl odpočet DPH za zdaňovací období květen, červen a červenec 2015 žalobci odepřen z důvodu zjištění účasti žalobce na řetězovém obchodování stíženém podvodem na DPH, kdy polypropylen byl přeprodáván v uzavřeném kruhu společností LITÓZ → bm-auto czech → žalobce → LITÓZ, ve kterém nebyla společností bm-auto czech coby přímým dodavatelem žalobce odvedena DPH z uskutečněných zdanitelných plnění, kterou tato společnost sice přiznala, ale nezaplatila, tedy u které byla zjištěna chybějící daň, když tato společnost se následně stala nespolehlivým plátcem daně a které byla posléze pro soustavné neplnění jejích povinností zrušena registrace k DPH. Z daňového řízení rovněž vyplynulo, že se v tomto případě nejednalo o ojedinělé podnikatelské selhání, ale o podvod na dani, neboť bm-auto czech nehradila své vykázané daňové povinnosti dlouhodobě (od května 2013) a obchodování vykazovalo značné nestandardnosti:
- obchodování v uzavřeném kruhu,
 - promptní uskutečnění obchodů v řádu jednoho až dvou dnů, kdy zboží zůstalo po celou dobu ve skladu společnosti LITÓZ, která zboží do okruhu společností propustila a současně byla jeho koncovým odběratelem v řetězci, tj. obchod probíhal pouze „papírově“,
 - personální propojení subjektů, okolnost, že žalobce nahradil v řetězci předchozí článek společnost Zdeněk Linhart, spol. s r.o., IČO: 46352571, v níž je žalobce jediným jednatelem,
 - prodej zboží za stejnou cenu, za jakou bylo nakoupeno (s výjimkou minimální marže u bm auto czech),
 - absence jakékoli písemné dokumentace k obchodování, které probíhalo pouze ústně, a to přes nezanedbatelné finanční objemy obchodovaného zboží.
14. V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, resp. Evropského soudního dvora (dále v obou případech jen „SDEU“) pak správce daně popsál i existenci objektivních okolností, jako závažných objektivních skutečností, které byly daňovému subjektu v době uskutečnění předmětných obchodních transakcí známy a které v něm měly vyvolat pochybnosti o tom, zda se účastí na daných obchodních transakcích nezapojuje do podvodu na DPH. Těmito objektivními skutečnostmi jsou personální propojenost subjektů v řetězci, v němž obíhalo zboží v kruhu uzavřených společností, absence jakékoli písemné dokumentace, kdy přes značný objem obchodovaného zboží nebyla uzavřena žádná smlouva, neexistují ani objednávky, předávací protokoly či jiná dokumentace, dále

okolnost, že zboží bylo přeprodáváno s nulovou či minimální marží, kdy konkrétně žalobce polypropylen prodal za stejnou cenu, za jakou jej nakoupil, kdy i navázání a průběh obchodní spolupráce s přímým dodavatelem žalobce se jeví nestandardně a neodpovídá běžným postupům (neboť se žalobce mj. spokojil s konstatováním svého přímého dodavatele bm-auto czech, že má problém polypropylen prodat, nezkoumal kvalitu obchodovaného materiálu, ani situaci na trhu, nijak nezohlednil, že tento dodavatel v roce 2015 zabýval především dopravou, nikoli obchodováním s polypropylenem a jiné partnery v této oblasti neměl, dále okolnost, že obchod s polypropylenem probíhal v kruhu uzavřených společností s promptními transakcemi prodeje a nákupů, kdy zboží neopustilo sklad LITÓZ, a jeví se tak účelovým, a dále rovněž absence marže a tedy ztrátovost obchodování, kdy jediným, kdo vygeneroval z obchodu zisk byla bm-auto czech, která by však bez pomoci žalobce zboží neprodala.

15. Žalovaný rovněž v odvolacím řízení přezkoumával, zda žalobce přijal rozumná opatření, aby zajistil svou neúčast na předmětném podvodu, avšak došel k závěru, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel a nesvědčí mu tedy dobrá víra, že se nezapojil do podvodného jednání. Závěr, že žalobce nepřijal rozumná opatření, vyplývá z toho, že nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům tak, aby nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či vědět mohl, resp. měl. Konkrétně žalobce svého přímého dodavatele, nedostatečně prověřoval, když nevěnoval pozornost skutečnosti, že nakoupil zboží v hodnotě přes 1 milion Kč od dodavatele, který podnikal ve zcela jiné oblasti, který nadto nezveřejňoval ve sbírce listin žádnou účetní závěrku, kterou navíc aktuálně nezveřejňovala ani LITÓZ. Nezajímal se o kvalitu zboží ani jeho obchodovatelnost. Přes vysoký finanční dopad probíhalo obchodování bez písemné smlouvy (či jiných dokladů a dokumentace), s čímž se žalobce spokojil, což lze právem označit za neobežřetné. Ze spisového materiálu nevyplývá žádné žalobcem přijaté opatření, které by osvědčilo jeho jednání v dobré víře, přičemž v reakci na výzvu žalovaného se omezil pouze na vyjádření nesouhlasného stanoviska, aniž by jakékoli své přijaté opatření svědčící o dobré víře žalobce konkretizoval.
16. Chybějící daň žalovaný v napadeném rozhodnutí konkretizoval v bodech 102 až 112, přičemž chybějící daní se zabýval i v bodech 43 až 46. Chybějící daň byla identifikována u přímého dodavatele žalobce bm-auto czech a spočívá ve skutečnosti, že tato společnost přiznání k DPH sice podávala, avšak vzniklé daňové povinnosti pravidelně (od května 2013) nehradila. A neuhradila tedy ani DPH za předmětná zdaňovací období, za která jí vznikla povinnost přiznat a zaplatit DPH mj. z prodejů polypropyleny žalobci. V detekovaném řetězci tedy nebyl zjištěn pouze nějaký obecný nedoplatek na dani, ale u přímého dodavatele žalobce bm-auto czech nebyla uhrazena DPH právě z prodeje polypropyleny žalobci. A sám žalobce z těchto nákupů nárokoval odpočet na dani. Okolnost, že si dodavatel bm-auto czech povinnost na DPH plynoucí z prodejů polypropyleny žalobci snížil uplatněním nároku na odpočet, čímž byla jeho výsledná daňová povinnost na DPH nižší, než daň vyplývající z prodeje zboží žalobci, není rozhodná. Je tomu tak proto, že judikatura SDEU nijak nestanoví povinnost hledat souvislost mezi výší neuznaného nároku na odpočet a konkrétní výší chybějící daně. Judikatura SDEU uvádí, že za součást daňového úniku lze považovat např. i nepodání daňového přiznání k DPH, neboť toto neumožňuje aplikaci DPH, její kontrolu daňovou

správou a brání řádnému výběru daně. I v takovém případě, kdy nelze zjistit, jaká byla konkrétní výše daně u tzv. *missing tradera* v porovnání s výší nárokovaného odpočtu, lze nárok na odpočet odmítnout. K chybějící dani tedy nelze přistupovat dogmaticky jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena, správcem daně vyměřena a zůstala neuhrzena. Jde o narušení neutrality DPH, tj. v podstatě nekonečnou množinu způsobů, jak se při poskytování plnění (v řetězci) vyhnout povinnosti hradit daň do veřejného rozpočtu (nepřiznáním a neuhrzením, přiznáním a neuhrzením, uplatněním systému *cross invoicing* atd.), odvislou od vynalézavosti organizátorů podvodného řetězce s tím, že subjekty na dalších místech v řetězci si z plnění takto zasažených odpočet DPH nárokují. A dále rovněž z důvodu, že odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr chybějící daně tak, že by stát na některém článku řetězce vybral daň, která v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel směrnice, když nárok na odpočet nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem.

17. V posuzovaném případě se jedná o typický příklad porušení daňové neutrality, kdy jeden daňový subjekt z poskytovaného zboží či služby daň neodvede a druhý subjekt z pořízení takového zboží či služby nárokuje odpočet. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul pro věc podstatné, tedy že porušení daňové neutrality (chybějící daň) spočívalo v tom, že dodavatel bm-auto czech DPH z prodeje polypropylenu přiznal, ale nezaplatil, a žalobce si z nákupu polypropylenu od něj odpočet DPH nárokoval. K tomu, že taková koncepce je odůvodněná a naplňuje podmínky určení tzv. chybějící daně, žalovaný odkazuje na bod 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33. Veškeré tvrzené skutečnosti ohledně chybějící daně jsou pak řádně doloženy ve spisovém materiálu, který obsahuje jak platební výměry na DPH u přímého dodavatele bm-auto czech, tak výpis z osobního daňového účtu tohoto dodavatele, z něhož plyne, že tento své daňové povinnosti vyměřené v souladu s daňovými tvrzeními nehradil. Tím byla chybějící daň dostatečně prokázána. Žalovaný tedy trvá na svém stanovisku ohledně existence a řádného prokázání chybějící daně.
18. K žalobní námitce nepřezkoumatelnosti pro absenci identifikace chybějící daně žalovaný poukázal na to, že v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, na základě jakých důvodů, v jakých souvislostech i na základě jaké správní úvahy dospěl k závěru, že byly naplněny podmínky k tomu, aby nárokovaný odpočet DPH za předmětná zdaňovací období byl žalobci odepřen. Konkrétně výslovně popsal, v čem spatřuje chybějící daň, resp. porušení daňové neutrality, tuto řádně identifikoval v souladu s požadavky judikatury s tím, že je řádně zdokumentována ve spisovém materiálu. Žalovaný rovněž řádně vypořádal námitky žalobce, které ohledně absence chybějící daně v řízení vznesl. Nedůvodným je rovněž tvrzení žalobce, že v žalobou napadeném rozhodnutí nebyly tvrzeny žádné relevantní objektivní okolnosti, z nichž by bylo možno dovozovat podvodné jednání. Žalovaný naopak v žalobou napadeném rozhodnutí nejen detekoval předmětný řetězec a chybějící daň, ale i nestandardnosti obchodování v řetězci stejně jako opakované dlouhodobé nehrzení DPH ze strany dodavatele bm-auto czech, což dokládá, že se v posuzovaném případě jedná o podvod na dani, nikoli ojedinělé podnikatelské selhání. Žalovaný též řádně konkretizoval, jaké skutečnosti považuje za objektivní okolnosti, které měly žalobci z důvodu obezřetnosti indikovat, že se účastí na obchodování může účastnit podvodu na DPH, k nimž však žalobce nepřihlédl. Okolnost, že tyto skutečnosti žalobce bagatelizuje či považuje za obvyklé, neboť účelem obchodu bylo vytvořit pohledávky pro LITTOZ k postoupení faktoringovým společností, není způsobila negovat zjištěné objektivní

okolnosti. Už jen proto ne, že žalobcem deklarovaný účel transakcí se nejví věrohodný, když jednak zástupce bm-auto czech výslovně uvedl, že jeho cílem bylo prodat nakoupené zboží, a proto požádal žalobce o pomoc. Pokud by skutečně jediným cílem transakcí s polypropylenem bylo vytvoření faktoringových pohledávek, pak dle žalovaného není zřejmé, z jakého důvodu by bezprostřední odběratel společnosti LITÓZ, kterým byla společnost bm-auto czech, následně prodal zboží žalobci, který jej posléze vrátil LITÓZ.

19. Nadto další pochybnosti o věrohodnosti deklarovaného účelu transakcí vzbuzuje skutečnost, že jediný obchodník, který měl z přeprodeje zboží alespoň minimální zisky byla bm-auto czech, výhodu formou navýšení *cash-flow* měla podle žalobce získat LITÓZ a žalobce byl tedy jediným, komu z transakcí nevyplynula žádná výhoda. Žalovaný poukázal na to, že nestandardnosti obchodních transakcí si povšiml i zdejší soud v předchozím zrušujícím rozsudku. Detekované nestandardnosti transakcí pak vycházejí ze skutkových zjištění učiněných v rámci daňového řízení a jsou podepřeny obsahem spisu. Není ani pravdou, že žalovaný netvrdí, pro které konkrétní okolnosti a pochybnosti měl žalobce ve vztahu k dodavateli bm-auto czech postupovat se zvýšenou obezřetností. Žalobce si dle žalovaného počínal přinejmenším lehkomylně, spoléhal-li na to, že údajným účelem obchodu je navýšení *cash-flow* pro LITÓZ a že všechny zúčastněné subjekty budou řádně plnit z toho vyplývající povinnosti, aniž přihlédl k faktu, že polypropylen kupuje od subjektu, který s polypropylenem nikdy dříve neobchodoval, a jehož jediným odběratelem byl žalobce, kdy obchodoval v uzavřeném kruhu společnosti, bez řádné písemné smlouvy a dokumentace, bez zisku, aniž docházelo k pohybu zboží na skladu. A ani okolnost, že mezi sebou obchodovaly spřízněné subjekty, žalobce od zapojení se do transakcí stížených podvodem na dani nijak neuchránila.
20. K obecně formulované argumentaci žalobce, že neunesl důkazní břemeno v těch okolnostech, které tíží správce daně, žalovaný uvedl, že jeho skutkové závěry mají oporu ve správním spisu, přičemž veškeré okolnosti žalovaný řádně osvětlil. Důkazy navržené či předložené žalobcem žalovaný hodnotil nikoli z pohledu naplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně podle zákona o DPH, ale z pohledu, zda jsou způsobilé prokázat, že zde nebyl podvod na dani či zde sice podvod byl, avšak žalobce učinil taková opatření, v důsledku kterých mu svědčí dobrá víra, že se podvodu neúčastnil, a proto není možné žalobci nárok na odpočet odmítnout. Žalovaný však dospěl k závěru, že předmětné důkazy k tomu způsobilé nejsou a nedokazují to, co z nich dovozuje žalobce.
21. K nenaplnění podmínek stanovených judikaturou k odepření nároku na odpočet pro podvod na dani žalovaný uvedl, že trvá na svém stanovisku, že žalobcem citované rozsudky nejsou aplikovatelné na posuzovaný případ. V něm nebylo po vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení sporu o fakticitě plnění v řetězci. Nicméně daň byla žalobci stanovena v důsledku odmítnutí nároku na odpočet na dani pro účast na podvodu na dani, o němž vědět měl a mohl. Byla rovněž řádně identifikována chybějící daň za předmětná zdaňovací období, kterou přímý dodavatel žalobce bm-auto czech neuhradil a která přímo vyplývá z prodejů polypropylenu žalobci, který si následně odpočet na dani z pořízení polypropylenu nárokoval, čímž došlo k porušení daňové neutrality (tj. nešlo o kombinaci stanovení daně na základě závěru o neexistenci plnění u jednoho článku řetězce na základě závěru o fakticitě plnění, ale přítomnosti podvodu na dani u dalšího článku řetězce). Není tedy důvodným tvrzení žalobce, že v rámci řetězce nemohl vzniknout dluh na DPH (chybějící daň). Současně nejde ani o situaci, kdy by nebylo zřejmé, na základě čeho bylo

dovozeno, že účelem transakce bylo získání výhody v podobě čerpání nadměrného odpočtu. Dodavatel bm-auto czech totiž DPH z prodejů polypropylenu žalobci přiznal, ale nezaplatil, a žalobce si odpočet DPH nárokoval, aniž měl současně z obchodování další výhodu (zboží prodal za cenu, za kterou jej nakoupil). K tomu žalovaný připomněl, že na rozdíl od zneužití práva nemusí být čerpání daňové výhody jediným zamýšleným účelem obchodního řetězce. Předmětný obchodní řetězec byl sestaven toliko účelově, přičemž vzhledem k nastoleným podmínkám obchodování (žádná či minimální marže, stejný prvotní dodavatel i koncový odběratel apod.) je zřejmé, že obchodní transakce postrádaly ekonomický smysl a jejich účelem tak nebylo obchodování v běžném slova smyslu.

22. Žalovaný setrval na tom, že v posuzovaném případě byly skutkové souvislosti a příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu na dani prokázány. V nastaveném řetězci obchodování všechny subjekty měly jakýsi profit – LITOUZ údajně navýšení *cash-flow*, když fakticky o zboží nepřišel, neboť zboží, které již jednou prodal dodavateli bm-auto czech, opětovně nakoupil od žalobce, bm-auto czech minimální 2% marži z ceny zboží, a žalobce odpočet na dani, kterou jeho přímý dodavatel bm-auto czech do veřejného rozpočtu neuhradil. I v případě, že nastavený řetězec by měl několik účelů, žalovaný připomněl, že na rozdíl od zneužití práva nemusí být čerpání daňové výhody jediným zamýšleným účelem obchodního řetězce. Je však nesporné, že pro žalobce spočívala jediná výhoda z účasti na řetězovém obchodování s polypropylenem v tom, že byt polypropylen prodal za cenu, za kterou jej nakoupil, nárokoval z nákupu polypropyleny od dodavatele bm-auto czech odpočet na dani, kterou předchozí členek řetězce neodvedl. Současně obchodování v řetězci i přímý dodavatel žalobce bm-auto czech vykazovalo takové znaky, že žalobce přinejmenším mohl a měl vědět, že obchodní transakce postrádaly ekonomický smysl a jejich účelem tak nebylo obchodování v běžném slova smyslu, ale že se účastní podvodu na DPH. Žalobci nebylo kladeno k tíži, že by věděl, že přímý dodavatel neplatí daně, nýbrž to, že byt obchodování v řetězci i jeho přímý dodavatel vykazovali zásadní nestandardní znaky, žalobce nepřijal žádná opatření, v důsledku kterých by mu svědčila dobrá víra, že se obchodování stíženého podvodem na dani neúčastní.
23. K námitce neprovedení důkazu účetnictvím dodavatele bm-auto czech za rok 2015 žalovaný poukázal na to, že správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy, pokud zdůvodní proč se tak stalo. Z návrhu na provedení důkazu účetnictvím bm-auto czech za rok 2015 je patrné, že žalobce jím hodlal prokázat neexistenci dluhu na DPH v řetězci, jinými slovy neexistenci chybějící daně. Avšak v bodě 86 napadeného rozhodnutí žalovaný objasnil, že chybějící daň u bm-auto czech za rok 2015 není založena na tom, že by tento přímý dodavatel žalobce daň chybně vykázal či nepřiznal, ale na tom, že DPH, kterou dodavatel bm-auto czech za rok 2015 za předmětná zdaňovací období přiznal, neuhradil, jak vyplývá i ze správního spisu. Na tomto závěru by nic nezměnilo ani předložené účetnictví tohoto dodavatele. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

III. Replika a další vyjádření žalobce

24. V replice na vyjádření žalovaného žalobce znovu zopakoval svůj předpoklad, že pokud existovala nějaká chybějící daň, pak šlo o částku mezi 5 a 6 tisíci Kč. Žalobce rovněž setrval na svém stanovisku, že své obchodní partnery prověřoval dostatečně, přičemž poukázal na to, že se společností bm-auto czech obchoduje více než 20 let. Skutečnost, že tato společnost neplatí daně, p. B. (jednatel společnosti bm-auto czech, pozn. soudu) žalobci zamlčel. Pokud by to žalobce věděl, obchodoval by pouze se Zdeňkem Teplým. Žalobce

rovněž připomněl, že společnost bm-auto czech podle žalovaného neplní své daňové povinnosti od května 2013, nicméně nespolehlivým plátcem DPH se stala až dnem 31. 5. 2017, přičemž údaj o tom byl ve veřejně dostupném registru plátců DPH zveřejněn až dne 5. 3. 2020, tedy 7 let poté, co se předmětné obchody uskutečnily. Žalobci proto nemůže jít k tíži, že o této skutečnosti nevěděl.

25. V dalším vyjádření žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU, týkající se odhalování daňových podvodů. Jinak v zásadě zopakoval v kontextu judikatury zmíněných vrcholných soudů svoji žalobní argumentaci.

IV. Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

26. Dne 14. 9. 2015 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za období roku 2014 a ledna až července 2015. V průběhu daňové kontroly správce daně prověřoval obchodní transakce - pořízení a dodání polypropylenu a polyetyleny, který žalobce pořizoval od dodavatelů bm-auto czech a Z. Teplého a dodával odběrateli LITÓZ.
27. Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 1. 9. 2016 k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH z faktur přijatých od bm-auto czech a Z. Teplého. Uvedl, že v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobce v období dubna do července 2015 nakupoval polypropylen a polyetylen od bm-auto czech a Z. Teplého, který stejný den ve stejném množství a ceně přefakturoval společnosti LITÓZ, v níž je jednatelem syn žalobce. V rámci jiných daňových řízení správce daně zjistil, že LITÓZ nakoupila materiál od externích dodavatelů, prodala ho bm-auto czech nebo Zdeňku Teplému a postoupila pohledávku na zaplacení kupní ceny faktoringové společnosti. Bm-auto czech a Zdeněk Teplý nakoupený materiál přefakturovali žalobci s přírůžkou 1,96 %, respektive 0,5 %, a žalobce ho dále přefakturoval zpět společnosti LITÓZ. Do března 2015 bm-auto czech a Zdeněk Teplý obdobným způsobem fakturovali materiál společnosti Zdeněk Linhart spol. s r.o., v níž byl žalobce jednatelem. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se obchod s materiálem fyzicky uskutečnil.
28. Žalobce se k výzvě vyjádřil v podání ze dne 19. 10. 2016. Uvedl, že zboží bylo řádně vyfakturováno, odběratelem převzato, potvrzeno a uhrazeno. Zboží nebylo expedováno odběratelům, neboť LITÓZ, bm-auto czech a Zdeněk Teplý mají s žalobcem smlouvy o pronájmu části objektu. K tomu předložil smlouvu se společností LITÓZ datovanou 30. 12. 2009 o pronájmu nebytových prostor v objektu č. p. X v Rakovníku zapsaném na LV 3025, a to výrobní haly o výměře 1 000 m² za cenu 100 Kč za m² ročně, skladové haly o výměře 700 m² za cenu 50 Kč za m² ročně a venkovní zpevněné plochy 1 300 m² za cenu 50 Kč za m² ročně, a dále smlouvy se Zdeňkem Teplým a bm-auto czech datované 13. 5. 2013, resp. 15. 11. 2013, které obsahovaly ujednání, že nájemce je oprávněn užívat 400 m² venkovní zpevněné plochy s tím, že nájemné nebude účtováno.
29. Žalobce byl při jednání dne 26. 1. 2017 seznámen se stanoviskem správce daně, který vyhodnotil obchody jako fyzicky neuskutečněné a ekonomicky neopodstatněné. Správce daně sepsal o výsledku daňové kontroly zprávu, která byla s žalobcem projednána dne 16. 2. 2017. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že deklarované plnění bylo uskutečněno. Zopakoval stanovisko ze dne 26. 1. 2017. Dále uvedl, že v rámci jiného daňového řízení zjistil, že společnost LITÓZ a Zdeněk Linhart spol. s r.o. do března 2015 uskutečňovaly obchody také s JUDr. Miroslavem Pastorkem. Jednatel společnosti LITÓZ a žalobce v protokolu č. j. 3246372/16/2121-00540-204583 ze dne 24. 6. 2016 uvedli, že celý systém byl provozován pouze z toho důvodu, aby mohla společnost LITÓZ čerpat

30. S ohledem na uvedené závěry správce daně neuznal žalobci uplatněný nárok na odpočet daně ve výši celkem 960 648 Kč ze zdanitelných plnění, které měl přijmout od bm-auto czech a Z. Teplého, neboť neprokázal faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Na základě zprávy o kontrole vydal správce daně shora uvedené platební výměry 1, 2a, 2b a 2c, v nichž žalobci doměřil DPH a současně mu uložil povinnost uhradit daňové penále. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o němž poprvé rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37266/18/5300-22444-707622, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 7. 9. 2018, č. j. 39980/18/5300 22444-707622. Toto první odvolací rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 8. 2019, č. j. 43 Af 35/2018-40, který nabyl právní moci dne 28. 8. 2019.
31. Správce daně, vázán právním názorem soudu, v dalším řízení vycházel z toho, že k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH došlo a formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH ze sporných daňových dokladů byly splněny. Ve výzvě ze dne 28. 2. 2020 informoval správce daně žalobce o tom, že i když jsou formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH splněny, výjimku z principu neomezování nároků na odpočet DPH představuje situace, kdy je takový nárok uplatněn podvodně. Správce daně poté s odkazy na judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU vyložil princip podvodu na DPH, přičemž zdůraznil, že jeho základním předpokladem je narušení principu daňové neutrality, tedy zjištění existence „chybějící daně“ u některého z článků obchodního řetězce a současně existence podezřelých okolností, které ve svém souhrnu dávají dostatek podkladů pro to se domnívat, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním.
32. Podvod na DPH spatřoval správce daně v následujících skutečnostech. Společnost LITÓZ nakupovala materiál od externích dodavatelů, tento materiál pak ve stejném množství a za stejnou cenu přefakturovávala buď společnosti bm-auto czech nebo Zdeňku Teplému, kteří jej dále přefakturovávali žalobci s přírážkou 1,96, resp. 0,5 procent. Žalobce pak přefakturoval materiál ve stejném množství a za stejnou cenu zpět v nezměněném stavu LITÓZ. Obchodní řetězec vyjádřil následujícím způsobem:

Externí dodavatelé → LITÓZ → Zdeněk Teplý (0,50 %) → žalobce (0 %) → LITÓZ

↘ bm-auto czech (1,96 %) → žalobce (0 %) → LITÓZ
33. Správce daně přihlédl rovněž k tomu, že žalobce nahradil v uvedeném řetězci společnost Zdeněk Linhart, spol. s r.o., která byla od 22. 9. 2015 ustanovena nespolehlivým plátcem z důvodu neplnění daňových povinností vůči správci daně. Společnost bm-auto czech sice přiznání k dani z přidané hodnoty podávala, ale od května 2013 neuhradila žádnou daňovou povinnost. Od 31. 5. 2017 je tato společnost nespolehlivým plátcem daně s evidovaným daňovým nedoplatkem více než 2 mil. Kč. U Zdeňka Teplého činí daňový nedoplatek více než 16 mil. Kč. Tímto zjištěním měl správce daně za prokázané naplnění

první podmínky k učinění závěru o daňovém podvodu, tedy existenci chybějící daně. Správce daně dále seznámil žalobce s nestandardními znaky, které dle jeho názoru obchodní řetězec vykazoval. Správce daně rovněž vyšel z toho, že žalobce musel vědět, že je účasten podvodného jednání na DPH, přičemž neučinil žádné opatření k eliminaci možného rizika zapojení do těchto transakcí.

34. K výzvě správce daně se vyjádřil žalobce podáním ze dne 16. 3. 2020. Procesním rozhodnutím ze dne 26. 5. 2020 seznámil žalovaný žalobce se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení a změnou právního názoru a vyzval jej, aby se k nim vyjádřil. Vyjádření žalobce obdržel žalovaný dne 9. 6. 2020. Podruhé rozhodl žalovaný o odvolání žalobce napadeným rozhodnutím. V jeho odůvodnění uvedl, že zasažení daňovým podvodem v případě nároku na odpočet DPH žalobcem shledal. K podmínce chybějící daně žalovaný uvedl, že její naplnění v obchodním řetězci LITOTZ → bm-auto czech → žalobce → LITOTZ spatřuje v tom, že společnost bm-auto czech nehradí od května 2013 daňové povinnosti, přičemž evidovaný nedoplatek u této společnosti přesahoval 4 mil. Kč, nyní činí částku přes 100 tis. Kč z důvodu postupného odepisování daňového dluhu pro jeho nedobytnost. Konkrétní částkou žalovaný chybějící daň nevyčíslil, nicméně uvedl, že jde o částku, kterou společnost bm-czech auto neuhradila za sledované období květen až červenec 2015. V obchodním řetězci LITOTZ → Zdeněk Teplý → žalobce → LITOTZ žalovaný porušení principu neutrality daně neshledal. Proti této části napadeného rozhodnutí žalobce žalobu nepodal a soud se tímto obchodním řetězcem již dále zabývat nebude.
35. Jako zásadní nestandardnost označil žalovaný zjištění, že LITOTZ vystupovala v šetřeném řetězci jak na pozici dodavatele tak odběratele zboží. Zboží tak bylo přeprodáváno v uzavřeném kruhu, což značí, že se jednalo o kolotočový neboli karuselový podvod. K přeprodeji zboží docházelo během jednoho až dvou dnů, zboží po celou dobu fyzicky zůstalo ve skladu společnosti LITOTZ a obchod tak probíhal toliko „papírově“. Tento postup tak postrádá logické opodstatnění a odporuje základním principům obchodování. Další nestandardnost žalovaný viděl v tom, že jednatel LITOTZ je syn žalobce, přičemž žalobce i LITOTZ sídlí na stejné adrese a J. S., která vystavovala za LITOTZ daňové doklady pro bm-auto czech, je současně zaměstnankyní žalobce i LITOTZ. Společnost bm-auto czech rovněž zajišťovala dopravu materiálu od externích dodavatelů do skladu LITOTZ. Žalobce též nahradil dříve v obchodním řetězci figurující společnost Zdeněk Linhart spol. s r.o., v níž je žalobce jediným jednatelem. Společnost LITOTZ dále prodala materiál za stejnou cenu, za jakou jej nakoupila od svých externích dodavatelů, přičemž nulovou marži vykázal rovněž žalobce. Bm-auto czech přeprodala zboží s minimálním ziskem pod 2 %. Je tedy zřejmé, že hlavním smyslem šetřených transakcí nemohlo být řádné a ekonomicky opodstatněné fungování obchodních vztahů. Přes hodnotu obchodních transakcí přesahující 1 mil. Kč, veškerá komunikace probíhala ústně, neexistují kupní smlouvy, písemné objednávky či předávací protokoly.
36. K otázce vědomosti žalobce o existenci daňového podvodu a jeho účasti na něm, žalovaný poukázal na personální propojenost mezi žalobcem a LITOTZ, známost mezi žalobcem a Milanem Beránkem, zástupcem bm-auto czech, který obchody sjednával, nedostatek písemné dokumentace, nulovou či minimální výši marže, přičemž vysvětlení žalobce, že účelem transakcí bylo zvýšení *cash-flow* LITOTZ v důsledku vytvoření pohledávek a jejich následného postoupení faktoringové společnosti, nepovažoval za relevantní. Dále o vědomosti žalobce svědčí to, že se všechny tři subjekty navzájem znaly, postupovaly ve

vzájemné shodě, nadto se nákup předmětného materiálu zcela vymykal obchodní činnosti bm-auto czech. Žalovaný uzavřel, že žalobce zakoupil v rámci předmětných zdaňovacích období zboží v hodnotě přesahující milion Kč od dodavatele, který podnikal ve zcela jiné oblasti a který v té době neměl založenu ve sbírce listin obchodního rejstříku žádnou účetní závěrku. Pokud jde o LITÓZ, ta měla založeny účetní závěrky jen za roky 2002 a 2007. Žalobce současně dle žalovaného nepřijal žádná opatření, která by byla s to reálně předejít a zabránit účasti na podvodu s DPH, naopak si v obchodních vztazích nepočínal obezřetně a opatrně.

37. K odvolací námitce o neexistenci chybějící daně žalovaný poukázal na to, že podstatné je, že bm-auto czech daňovou povinnost za předmětné období neuhradila. Označení bm-auto czech za nespolehlivého plátce až v roce 2017 nebylo kladeno žalobci k tíži, ale bylo využito toliko ve vztahu k detekci daňového podvodu. Žalovaný neuvěřil vysvětlení žalobce o účelu transakcí k vytvoření pohledávek, které by mohly být postoupeny faktoringovým společností k financování LITÓZ, neboť tím stále nebyl vyjasněn účel zapojení bm-auto czech. Na žalobce pak v této souvislosti ani nebylo přeneseno důkazní břemeno, které nese správce daně, nýbrž mu byla v daňovém řízení dána příležitost, aby na zjištěné skutečnosti reagoval. Žalovaný dále vysvětlil rozdíly v situacích, kdy je prokázáno, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl a kdy zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že o něm vědět měl a mohl, přičemž odmítl žalobcům závěr o tom, že nepostačí „měl a mohl, nýbrž je nutné prokázat, že o podvodu přinejmenším „musel vědět“. V řízení předložený znalecký posudek nepovažoval žalovaný za relevantní a aktuální ve vztahu ke stavu řízení a poznatkům, které žalovaný učinil v odvolacím řízení. Žalovaný se dále věnoval odvolacím námitkám týkajícím se chybějící daně, pravého účelu obchodních transakcí, potřebné obezřetnosti žalobce při výběru obchodních partnerů a vymezil se rovněž k žalobcem odkazované judikatuře Nejvyššího správního soudu.

IV. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

38. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, proti rozhodnutí, proti kterému je žaloba přípustná a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce s tímto postupem vyjádřil souhlas a žalovaný k výzvě soudu nesdělil, že by na projednání věci při jednání trval a jeho souhlas se tak presumuje. Soud pak nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu.

V. Posouzení žalobních bodů

39. Soud se nejprve bude zabývat vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že z něj není zřejmá ucelená úvaha směřující k jedinému možnému závěru o zapojení žalobce do daňového podvodu. Soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí veškerá výše vymezená kritéria splňuje.

Rozhodnutí je srozumitelné, je z něj patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto. Žalobcem namítaná nedostatečnost či nesprávnost úvah nepůsobí nepřezkoumatelnost, ale v případě její důvodnosti nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí.

40. Soud vyšel při posouzení věci z následující právní úpravy.
41. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
42. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu platí, že ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.
43. Podle § 89 odst. 3 daňového řádu platí, že ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.
44. Podle § 89 odst. 4 daňového řádu platí, že pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.
45. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu platí, že o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.
46. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu platí, že nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
47. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
48. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
49. Podstatou souzené věci je, zda žalovaný žalobci odepřel nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu s DPH po právu. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na

odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. zákona o DPH za předmětné období. Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že hmotněprávní i formální podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně sice splněny byly, nikoli však podmínky pro přiznání nároku, a to v důsledku zjištění o zapojení žalobce do podvodného řetězce.

50. Soud pokládá za vhodné připomenout ustálené principy posuzování účasti na podvodu na dani (které reflektují též judikaturu SDEU), které ve vztahu k problematice daňových podvodů zrekapituloval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020 - 26:

„[14] Podvody na dani z přidané hodnoty se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) i Nejvyššího správního soudu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odeprání odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasazeno daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odeprání nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, Giuseppe Astone: „Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).“

[15] Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprát subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odeprání odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21.

6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).“

[16] Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: „Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).“ Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48).

[17] Z uvedené judikatury tedy plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42).“

Ve světle shora uvedeného je nutné posoudit, zda správcem daně byla prokázána účast na daňovém podvodu, pokud jde o ty podmínky, u nichž správce daně tíží důkazní břemeno.

Skutečnost, zda žalobce splnil všechny formální a hmotněprávní náležitosti nutné pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně, není mezi stranami sporná a není nutné se jí zabývat. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47, bod 41, či ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-58, bod 37).

51. Žalobce činí sporným, zda vůbec byla identifikována a vyčíslena chybějící daň, když je toho názoru, že tato podmínka není splněna. Žalobci lze dát za pravdu v tom, že žalovaný chybějící daň nevyčísлил, když toliko uvedl, že jde o blíže neurčenou částku za předmětné období, kterou společnost bm-auto czech přiznala, ale svému správci daně neuhradila. Z judikatury Nejvyššího správního soudu se podává, že není nezbytné, aby správce daně přesně matematicky vyčísлил chybějící daň. Jako primární předpoklad závěru o chybějící dani postačí i konstatování neuhrazení daňové povinnosti některého z článků řetězce za určité období (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 27 či rozsudek ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, body 30 až 32). V nyní posuzovaném případě šlo o neuhrazení DPH na výstupu za strany bm-auto czech za předmětné období. Je tomu tak i proto, že účelem nepřiznání nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu není získat chybějící částku daně, kterou nezaplatil jiný článek obchodního řetězce, od žalobce, nýbrž reakce správce daně na zjištění, že obchodní řetězec byl při splnění dalších podmínek daňovým podvodem zasažen. Odepření nároku na odpočet může být učiněno i opakovaně, a to každému z článků obchodního řetězce, u nichž bude prokázáno zapojení do daňového podvodu. Lze tedy uzavřít, že chybějící daň identifikována byla.
52. Žalobce dále činí sporným, že by se vůbec jednalo o podvodný řetězec. Existenci obchodního řetězce, resp. obchodních řetězců připouští a připouští i jejich účelovost, za kterou však označuje shora popsání navýšení *cash-flow* pro LITÓZ, v níž je žalobcův syn jednatelem. Již shora bylo předesláno, že samotné zjištění chybějící daně nepostačuje, neboť jeden článek obchodního řetězce není bez dalšího odpovědný za to, že jiný jeho článek DPH neuhradil. Je nutné, aby přistoupily podezřelé okolnosti, které ve svém souhrnu dávají dostatek podkladů pro to se domnívat, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním. Orgány finanční správy nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však 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, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Platí, že „[z]ávěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty“

(srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaný pod č. 3275/2015 Sb. NSS).

53. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že tyto podezřelé okolnosti spatřoval žalovaný v následujících skutečnostech: Šlo o zjištění, že LITÓZ vystupovala v šetřeném řetězci jak na pozici dodavatele, tak odběratele zboží, přičemž zboží bylo přeprodáváno v uzavřeném kruhu, aniž by obchodování dávalo nějaký ekonomický smysl. Další nestandardnost žalovaný spatřoval v tom, že jednatel LITÓZ je synem žalobce, přičemž žalobce i LITÓZ sídlí na stejné adrese a J. S., která vystavovala za LITÓZ daňové doklady pro bm-auto czech, je současně zaměstnankyní žalobce i LITÓZ. Společnost bm-auto czech rovněž zajišťovala dopravu materiálu od externích dodavatelů do skladu LITÓZ. Žalobce též nahradil dříve v obchodním řetězci figurující společnost Zdeněk Linhart spol. s r.o., v níž je žalobce jediným jednatelem. LITÓZ dále prodala materiál za stejnou cenu, za jakou jej nakoupila od svých externích dodavatelů, přičemž nulovou marží vykázal rovněž žalobce. Bm-auto czech přeprodala zboží s minimálním ziskem pod 2 %. Přes hodnotu obchodních transakcí přesahující 1 mil. Kč, veškerá komunikace probíhala ústně, neexistují kupní smlouvy, písemné objednávky či předávací protokoly.
54. Úvodem soud připomíná, že posouzení otázky, zda v rámci řetězce došlo k daňovému podvodu či nikoliv, je nezávislé na vědomosti daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet. Vědomost daňového subjektu je rozhodná až v dalším kroku při posouzení, zda daňový subjekt na základě objektivních okolností věděl či mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu. V první řadě považuje soud za vhodné uvést, že žalobce shora zjištěné okolnosti, které žalovaný vyhodnotil jako podezřelé, nečiní spornými. Primárně však tvrdí, že se nejednalo o vytvoření obchodního řetězce za účelem podvodného vylákání DPH, nýbrž předložil svoji vlastní verzi zvoleného způsobu navázání obchodních vztahů. Soud dává žalovanému za pravdu v tom, že jednotlivě je možné zjištěné skutečnosti hodnotit jako do jisté míry nestandardní, nicméně na straně druhé žalovaný setrval pouze na jejich výčtu, aniž by je hodnotil v jejich souvislosti, přičemž každou zjištěnou nestandardnost žalobce žalovanému již v odvolacím řízení vysvětlil. V tomto ohledu pak lze dát za pravdu žalobci, že žalovaný zjištěné skutečnosti interpretoval vždy v neprospěch žalobce a pominul vypořádat se s pravděpodobností verze žalobce, která není na první pohled nereálná či nesmyslná. Současně se žalovaný nijak nevymezil vůči tvrzení žalobce, že výsledkem celého řetězce by potenciálně byl profit ve výši několika tisíc Kč. Za situace, kdy žalovaný výši chybějící daně nevyčíslil, byť to nebylo podmínkou, zůstává skutečně neobjasněno, zda právě tato indicie nesvědčí žalobci v jeho tvrzení, že o žádný podvod nešlo a že byť dle žalovaného transakce ekonomický smysl nedávaly, žalobci jej dávat mohly z důvodu, že měl k podporované společnosti LITÓZ osobní vazbu a důvod jí pomoci.
55. Soud si dále povšiml, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí obsáhle teoreticky věnoval principu daňového podvodu a označil jeho jednotlivé typické články, mj. uvedl, že je nutné identifikovat tzv. *missing tradera*. Jím je plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH nebo přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává daňová přiznání a stává se pro daňovou správu nekontaktní. Z kontextu skutkových okolností posuzované věci měla být v roli *missing tradera* patrně společnost bm-auto czech. I sám žalovaný však uvedl, že bm-auto czech přiznání k DPH podala, byť daňovou povinnost neuhradila. Žalovaný současně neuvedl, že by uvedená společnost tzv. zmizela ze scény, tedy vstoupila

do likvidace, stala se zcela nekontaktní, či že by se jejími statutárními orgány stali tzv. bílí koně, tedy nastrčené osoby, které obvykle ani netuší, že se svým podpisem staly statutárním orgánem nějaké obchodní korporace a formálně kryjí její právní jednání, ač fakticky o obchodním vedení takové společnosti rozhoduje někdo jiný, obvykle organizátor daňového podvodu, resp. jím řízené osoby. Pouhá skutečnost, že daňové pohledávky bm-auto czech jsou nedobytné, ještě sama o sobě nesvědčí o tom, že společnost již od počátku nehodlala své daňové povinnosti plnit. Žalovaný v tomto směru v napadeném rozhodnutí jednak vůbec výslovně bm-auto czech neoznačuje za *missing tradera*, ani neprezentuje žádnou jinou úvahu, kterou by přesvědčil soud o tom, že uvedená společnost skutečně plnila v obchodním řetězci uvedenou roli. Jistě nepostačí izolované skutečnosti, že se žalobce znal se zástupcem této společnosti, či že obchodní jednání probíhala bez písemných záznamů. Podezřelé by naopak bylo, pokud by žalobce obchodoval bez písemné dokumentace s osobou, kterou vůbec nezná. Žalobci však nelze přičítat k tíži, že obchodoval se společností, s jejímž zástupcem se znal a s nímž dle svého tvrzení, které žalovaný nečiní sporným, obchodoval cca 20 let. Stejně tak nelze po žalobci požadovat, aby u svých obchodních partnerů ověřoval, zda platí daně. Soud chápe, že označení za nespolehlivého plátce daně má svůj předepsaný režim, nicméně rozpětí sedmi let od tvrzeného počátku nehranění daňových povinností (2013) do okamžiku zveřejnění této informace v registru plátců DPH (2020) je již poněkud přemrštěné.

56. Žalovaný rovněž neobjasnil, jakou roli v obchodním řetězci měl žalobce. Z logiky věci by měl být označen za tzv. *brokera*, tedy článek řetězce, který si nárokuje odpočet daně, kterou však jiný článek řetězce neuhradil. Žalovaný však nic takového v napadeném rozhodnutí opět výslovně netvrdí, pročez i v tomto směru má jeho úvaha logickou trhlinu. Soudu nepřísluší, aby za žalovaného takovou úvahu případně implicitně z napadeného rozhodnutí dovozoval. Soud připouští, že ve vztahu k DPH nelze dost dobře existenci daňového podvodu přímo prokázat, jinými slovy, závěr o podvodu bude zásadně spočívat na kontextuálním hodnocení celé řady indicií, které umožní učinit závěr o podvodném jednání teprve ve svém souhrnu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 249/2019-44, bod 13). Soud je však přesvědčen o tom, že souhrnné hodnocení nesmí mít logické trhliny a musí vést bez důvodných pochybností k jedinému možnému závěru, tedy že o podvodné jednání šlo. Jinými slovy zde nesmí být možná jiná logicky myslitelná a představitelná verze interpretace zjištěných skutečností, která existenci daňového podvodu důvodně zpochybňuje. Žalobce přitom vysvětlil důvod předmětného obchodu, přičemž opět sám žalovaný připustil, že pohledávky za bm-auto czech skutečně byly faktoringovým společností postupovány. Žalovaný uvádí, že nebyl objasněn důvod přítomnosti právě této společnosti v předmětném obchodním řetězci. Pokud však účelem bylo vytváření pohledávek za účelem jejich prodeje faktoringové společnosti, pak v řetězci mezi LITOUZ a žalobcem ještě jeden článek být musel, jinak by LITOUZ prakticky mohl financovat sám žalobce.
57. Motiv vytvoření právě takového obchodního řetězce pak žalobce v průběhu daňového řízení uvěřitelně vysvětlil, když uvedl, že cílem bylo zvýšit *cash-flow* LITOUZ, v níž jako jednatel působil syn žalobce. Tím pak žalobce vysvětlil i výši marží, které mezi sebou jednotlivé články řetězce uplatňovaly. Je totiž logické, že společnost bm-auto czech z obchodu nějakou marži mít musela, jinak by neměla žádný důvod se na řetězci obchodně podílet. Výše marže pak dle soudu odpovídá tomu, že jí žádné dodatečné náklady nevznikaly, neboť se zboží nepohnulo ze skladu, přičemž o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, již není mezi stranami sporu. Žalovaný proto tuto

nespornou skutečnost, k níž dospěl i zdejší soud v předchozím rozsudku, nemůže klást žalobci k tíži a spatřovat v ní jednu z indicí existence daňového podvodu. Údiv pak nemůže vzbudit ani to, že žalobce následně předmětný materiál přeprodal LITÓZ s nulovou marží, neboť tato skutečnost opět podporuje tvrzení žalobce, že jediným účelem celého „kolotoče“ bylo pomoci zvýšit *cash-flow* pro LITÓZ. Soud by sdílel pochybnosti žalovaného, pokud by k takovému jednání neměl žalobce žádný důvod. Tento důvod, tedy že jednatelem LITÓZ byl jeho syn, však žalobce orgánům finanční správy sdělil, přičemž ty se jím nijak blíže nezabývaly. Další skutečnost, tedy že jedna osoba je zaměstnankyní dvou subjektů v jednom obchodním řetězci, nadto osobně provázaných, či že oba subjekty sídlí na stejné adrese, nesvědčí dle soudu ve vztahu k možnému daňovému podvodu o ničem. Žalovaný v této souvislosti neuvádí nic bližšího k tomu, o čem tyto skutečnosti svědčí nad rámec toho, že byly zjištěny. Žalobce sám přitom existenci obchodního řetězce spornou nečiní, naopak jeho existenci potvrzuje se shora uvedeným vysvětlením, kterému svědčí i jednotlivé zjištěné skutečnosti.

58. Soud proto uzavírá, že se žalovanému nepodařilo shromáždit takovou paletu indicí, které ve svém souhrnu vedou k jedinému možnému závěru o tom, že chybějící daň u bm-auto czech vznikla v důsledku podvodného jednání. Za této situace nelze žalobci klást k tíži, že je bm-auto czech patrně nesolventní, resp. že daňové správě nehradí své daňové povinnosti, a to evidentně již delší dobu. Na podporu tohoto závěru je třeba zmínit i druhý prakticky shodný obchodní řetězec, v němž vystupoval Zdeněk Teplý a v němž žalovaný žádné podvodné jednání neshledal, neboť Zdeněk Teplý své daňové povinnosti v souvislosti s obchody uzavíranými s žalobcem plnil. Soudu se jeví jako nelogické, že by se v prakticky shodném obchodním řetězci v jednom případě o daňový podvod jednalo a v druhém nikoli. Bylo by to možné pouze za situace, kdy by žalobce již předem plánoval zmást daňovou správu tím, že vytvoří dva obchodní řetězce, z nichž pouze jeden bude zasažen podvodným jednáním. Takový konstrukt by byl však již tak překombinovaný, že jej ve svých úvahách neuvádí ani žalovaný. Je také s podivem, že k tomuto druhému řetězci se žalovaný nijak nevyjadřuje, resp. nevymezuje nad rámec toho, že v jeho rámci daňové povinnosti plněny byly, tudíž v tomto směru dal žalobci za pravdu již v odvolacím řízení. Dle soudu však právě mlčení žalovaného je další trhlinou v logické úvaze, neboť pokud by se žalovaný tímto druhým obchodním řetězcem zabýval, evidentně by to nabouralo jeho závěry o zasažení prvního řetězce daňovým podvodem.
59. Jelikož soud dospěl k závěru, že není naplněna již první podmínka tříkrokového testu existence daňového podvodu a účasti žalobce na něm, nezabýval se dále naplněním zbývajících dvou podmínek.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

60. Vzhledem k tomu, že žaloba jako celek je důvodná, soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 věta první s. ř. s.). Soud současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení se žalovaný, pokud setrvá na svém předpokladu o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem, bude znovu zabývat veškerými skutečnostmi, který vyšly v řízení najevo a vezme v úvahu i interpretaci zjištěných skutečností, kterou prosazuje žalobce. Pokud znovu rozhodne o odeprání nároku na odpočet žalobci, bude jeho úvaha prostá logických mezer a přesvědčivě vyloží, proč všechny zjištěné skutečnosti při jejich nezaujaté interpretaci vedou k jedinému možnému závěru o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem. Žalovaný rovněž neopomene zakomponovat do svých úvah smysluplnost tvrzeného daňového podvodu

s ohledem na žalobcem namítaný předpoklad prakticky zanedbatelné výše daňového úniku a rovněž vysvětlí, v čem se z pohledu ekonomické smyslnosti liší oba zjištěné obchodní řetězce, když v jednom z nich byly daňové povinnosti všech účastníků evidentně plněny a žádné pochyby o jeho smyslnosti ani zneužívajícím charakteru nevznikly. Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

61. Žalobce měl se svojí žalobou úspěch, a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Soud tedy výrokem pod bodem II přiznal žalobci náhradu nákladů řízení účelně vynaložených na uplatnění práv u soudu. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a nákladech souvisejících se zastoupením žalobce advokátem. Tyto náklady jsou tvořeny odměnou za zastupování za tři úkony právní služby (za převzetí věci, sepsání žaloby a podání repliky k vyjádření žalovaného), u nichž sazba odměny činí dle advokátního tarifu 3 100 Kč za jeden úkon [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Z podání následného vyjádření soud žalobci náhradu nákladů nepřiznal, neboť v něm nad rámec odkazů na judikaturu, na níž mohl poukázat již v předchozí replice, nepřinesl do řízení argumentačně nic nového, protože jej nelze pokládat za účelně vynaložený. Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a náhrada za DPH ve výši 2 142 Kč, kterou je zástupce žalobce jakožto plátce DPH povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto soudním řízení vznikly, činí 15 342 Kč (3 000 + 12 342). Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jana Sýkory (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

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.

Praha, 25. října 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu