



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **TWARDZIK CZ, s.r.o.**, IČO 26238501  
sídlem Panská 25, 686 04 Kunovice  
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2020, č. j. 30971/20/5300-22444-707622,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 6. 8. 2019 na základě výsledků provedené daňové kontroly u žalobce na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) následující dodatečné platební výměry na DPH (dále jen „platební výměry“):
  - č. j. 1687035/19/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce března roku 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 523 413 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 104 682 Kč;
  - č. j. 1687063/19/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 254 202 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 50 840 Kč;
  - č. j. 1687082/19/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce května roku 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 506 050 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 101 210 Kč;
  - č. j. 1687098/19/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce června roku 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 283 940 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 56 788 Kč;
  - č. j. 1687109/19/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce ledna roku 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 254 678 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 50 935 Kč;
  - č. j. 1687116/19/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce února roku 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 126 244 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 25 244 Kč.
2. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet DPH uplatněný z přijatých plnění dle daňových dokladů vystavených obchodními společnostmi Conflans Energy, s.r.o. (dále jen „Conflans“), FAST Planet s.r.o. (dále jen „FAST Planet“) a UFB Stock s.r.o. (dále jen „UFB“), neboť dospěl k závěru, že obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH, do kterého byl žalobce vědomě zapojen.
3. Proti platebním výměrům brojil žalobce odvoláními, která žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 8. 2020, č. j. 30971/20/5300-22444-707622 (dále jen „napadené rozhodnutí“), dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) zamítl, přičemž platební výměry potvrdil.

## II. Obsah žaloby

4. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozporuje existenci podvodu na DPH – žalovaný neprokázal daňovou ztrátu, ani příčinnou souvislost mezi údajně nezaplacenými daňovými povinnostmi a nárokem žalobce na odpočet, resp. spácháním podvodu na DPH a povědomím žalobce o tomto údajném podvodu. Správce daně nezpřístupnil dokumenty, podle kterých by mohl žalobce ověřit závěr o existenci dlužné daně, a k existenci dlužné daně neprovedl dostatečné dokazování. Nestandardnosti uváděné žalovaným jsou vysvětlitelné i jinak. Ve vztahu k obchodům za zdaňovací období březen až květen 2015 nebylo snížení ceny u zboží od Conflans prokázáno a u ostatních dodavatelů nebylo vůbec identifikováno. Ze spisu nevyplývá, jak správce daně nedoplatek řešil.

5. Žalobce dále podrobněji rozporuje jednotlivé objektivní okolnosti, z nichž žalovaný dovozoval účast žalobce na daňovém podvodu – virtuální sídlo dodavatele, provozovna dodavatele, nepatrná historie společnosti, neexistence sebereprezentační stopy, neplnění si zákonných povinností, neexistence registrace u Státní veterinární správy, typ obchodů. Tvrdí zejména, že tyto okolnosti nejsou indikátorem podvodného jednání, jsou standardní, případně zjištěné až *ex post*, jejich uplatnění je diskriminační, nesouvisí s daňovým podvodem, nebo že žalobce nebyl povinen je zjišťovat. Správce daně, resp. žalovaný naopak neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke standardnímu fungování trhu s mraženým masem.
6. Žalobce byl oprávněn důvěřovat legalitě předmětných obchodů, navíc dostal obecným požadavkům na dostatečnou obezřetnost. Žalobce prověřil společnost v obchodním rejstříku, živnostenském rejstříku, insolvenčním rejstříku a registru plátců DPH. V případě dlouhodobější spolupráce se jednatelka setkávala s osobami oprávněnými jednat za dodavatele. Vedl dostatečně podrobnou dokumentaci k obchodům. Bezpečně znal původ zboží a kontroloval je při odběru. Kontroloval je zároveň skladovatel a krajská veterinární správa. Platby probíhaly transparentně převodem na zveřejněný účet, především až po převzetí a kontrole. Žalobce pořizoval zboží za ceny obvyklé na českém trhu, které mapoval. Obchody probíhaly standardně a bez nesrovnalostí. Žalobce přitom u zboží realizoval výběrová řízení. Otázka materiálního a personálního zabezpečení obchodů je interní záležitostí dodavatele, kterou lze ověřit jen stěží. Otázka smluvního zabezpečení se pak týká výlučně obchodních rizik. Požadavky správce daně spadají spíše pod kontrolní činnost státu. Žalovaný relevantně nezpochybnil dobrou víru žalobce.
7. Žalobce dále namítá porušení zásady proporcionality, neboť sám stát neučinil veškerá opatření pro to, aby ke spáchání podvodů nedošlo. Obchody neprobíhaly za neobvyklých podmínek a byly řízeny jasnou ekonomickou logikou. Žalobce s kuřecím masem (a to nikoliv pouze) obchodoval již dávno a prověřování dodavatelé nebyli jedinými dodavateli. Obchodní marže byla obvyklá a zboží bylo dodáváno mnoha různým odběratelům. V kontextu žalobce šlo o méně významné obchody. Se správcem daně žalobce spolupracoval. Účast na obchodech mu nepřinesla žádnou nepřiměřenou výhodu. S touto argumentací se žalovaný adekvátně nevypořádal. Žalobce má za to, že daňové orgány měly aplikovat institut ručení dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Zvoleným postupem bylo žalobci nezákonně předepsáno penále a úrok z prodlení v nesprávné výši.
8. Na závěr žalobce namítá procesní vady daňového řízení, respektive nedostatečné vypořádání těchto námitek žalovaným. Procesní vady měly spočívat v nepřiměřené lhůtě pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, neseznámení se stanoviskem správce daně k vyjádření žalobce, resp. hodnocením nově doložených důkazů před projednáním zprávy, nevyřízení stížnosti před ukončením kontroly, nesplněním předpokladů pro doručení zprávy o daňové kontrole do datové schránky, doměření daně před řádným ukončením daňové kontroly, nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, nezákonném vedení spisu (přeřazení důkazních prostředků do veřejné části až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění) a uplynutí lhůty pro stanovení daně.

### III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že v řetězcích zjistil chybějící daň a vymezil skutečnosti

svědčící o nestandardnosti transakcí. Jasně popsal a vyhodnotil i objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH. S ohledem na nestandardnosti musel žalobce zcela ignorovat do očí bijící skutečnosti. Mohl a měl mít minimálně pochybnosti o reálné ekonomické činnosti svých dodavatelů nebo o jejich solidnosti. Způsob obchodování nebyl běžný. Přijetí opatření bránících riziku zapojení do daňového podvodu musí vylíčit daňový subjekt. Nejde o přenesení důkazního břemene, nýbrž o institut vyvinění se. Žalobci se nepodařilo prokázat, že si počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření. Blíže se nezajímal o povahu a činnost svých obchodních partnerů. Žalovaný přitom vycházel z údajů, které tu byly v době realizace transakcí. Výtka, že stát selhal a neodhalil podvod před tím, než do něj žalobce vstoupil, je irelevantní. Výběr a prověření partnerů je na rozhodnutí každého podnikatelského subjektu. Někdy je nezbytné po prověření obchod neuzavřít nebo např. využít § 109a zákona o DPH. Argumentaci stran upřednostnění institutu ručení nelze přisvědčit. Na námitky týkající se procesních vad žalovaný v napadeném rozhodnutí adekvátně reagoval. Z ničeho nelze usuzovat, že ukončení daňové kontroly bylo krokem učiněným čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.

### V. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
11. Soud neprováděl žalobcem navržené důkazy (emailová komunikace mezi jednatelkou žalobce a správcem daně a příklady uzavřených rámcových smluv), neboť nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Co se týče emailové komunikace, zdejší soud ani daňové orgány nezpochybnují žalobcovo tvrzení o tom, že v průběhu daňové kontroly se správcem daně spolupracoval, a to mnohdy i neformální cestou prostřednictvím e-mailové nebo telefonické komunikace. K žalobcem předloženým rámcovým smlouvám soud uvádí, že případná skutečnost, že žalobce s jinými smluvními partnery uzavírá obdobné smlouvy, nemá vypovídací hodnotu ohledně toho, zda je žalobce v každém jednotlivém případě dostatečně obezřetný. Dostatečnost přijatých opatření se přitom odvíjí vždy od konkrétních okolností dané transakce.

#### *V.A K procesním námitkám*

12. Zdejší soud se v první řadě zaměřil na žalobcem uplatněné procesní námitky, jejichž důvodnost by bez ohledu na posouzení věci žalovaným mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
13. Námitku stanovení nepřiměřené lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění soud neshledal důvodnou. Žalobce obdržel rozhodnutí o stanovení lhůty 11 dnů pro vyjádření dne 25. 6. 2019. Téhož dne požádal žalobce o prodloužení této lhůty o 18 dnů z důvodu čerpání dovolené zástupce žalobce od 21. 6. 2019 do 7. 7. 2019. Správce daně lhůtu k vyjádření prodloužil do 17. 7. 2019 na celkových 23 dní. Krajský soud nemá za to, že by správce daně při stanovení lhůty vybočil z mezí jeho správního uvážení, respektive že by stanovil lhůtu nepřiměřenou konkrétním okolnostem případu [srov. rozsudek Nejvyššího

správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 222/2014-44; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)]. V první řadě je zřejmé, že důvodem žádosti o prodloužení lhůty byla pouze dovolená zástupce žalobce, nikoliv obecně nemožnost vyjádřit se ve lhůtě 11 dnů například s ohledem na složitost případu. Jestliže tedy správce daně prodloužil lhůtu tak, že nově činila 10 dnů po ukončení dovolené zástupce, fakticky tím vyhověl žádosti v rozsahu plně odpovídajícím důvodu pro prodloužení lhůty. Kromě toho je z obsahu spisu zřejmé, že žalobce mohl na přípravě vyjádření k výsledku kontrolního zjištění pracovat s odpovídající právní asistencí i po dobu dovolené jeho zástupce. Dne 1. 7. 2019 se totiž dostavila jednatelka žalobce spolu se substituční zmocněnkyní Mgr. J. K., advokátkou ke správci daně za účelem nahlížení do spisu a pořízení kopií listin ze spisu. Soud proto nemá za to, že by správce daně postupoval nezákonně a že by žalobce mohl být jeho postupem jakkoliv zkrácen na svých právech.

14. Soud nepřisvědčil ani námitce, že žalobce nebyl před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámen se stanoviskem správce daně k jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Z daňového řádu neplyne povinnost správce daně vypracovávat další stanovisko k vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění. Zákon jasně zakotvuje mechanismus ukončení daňové kontroly, přičemž pokud správce daně neshledá na základě vyjádření k výsledku kontrolního zjištění důvod ke změně kontrolních zjištění, vyjadřuje toto stanovisko až v samotné zprávě o daňové kontrole. Tímto postupem nemůže být daňový subjekt nijak krácen na svých právech, neboť k daným závěrům správce daně se mohl vyjádřit před vydáním zprávy o daňové kontrole (neboť s danými závěry byl seznámen v rámci výsledku kontrolního zjištění), při jejím projednání a případně následně v odvolacím řízení. Nelze souhlasit ani s tím, že by žalovaný na předmětnou námitku nereagoval, neboť z bodu 146 odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že i žalovaný shledává prostor pro reakci správce daně na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění právě ve zprávě o daňové kontrole.
15. Důvodné nejsou ani námitky týkající se zákonnosti ukončení daňové kontroly.
16. Pokud jde o ukončení daňové kontroly před vyřízením stížnosti žalobce, pak je nutno vzít v úvahu, že předmětem stížnosti byla skutečnost posléze namítaná také v odvolání (a nyní v žalobě), tj. neseznámení žalobce se stanoviskem správce daně k jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Ačkoliv obecně má být stížnost vyřízena před ukončením daňové kontroly, v případě že jsou namítány skutečnosti, které by měly být předmětem odvolacího řízení, nelze nevyřízením stížnosti před ukončením daňové kontroly považovat za procesní vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Jak potvrdil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71, existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu). V návaznosti na to potom v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016-32, tento soud uvedl, že stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků.

17. Co se týče vady spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, tuto vadu žalovaný nerozporuje, dospěl pouze k závěru, že byla napravena. S tímto hodnocením se přitom zdejší soud ztotožňuje. Zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky, aniž by pro takový postup byly splněny zákonné podmínky, je jistě procesní vadou. Takovou procesní vadu však bylo možné napravit v odvolacím řízení (viz usnesení rozšířeného senátu NSS rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 -75, č.1865/2009 Sb. NSS, nebo rozsudky NSS ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, nebo ze dne 24. 6. 2021, 9 Afs 40/2021-51). Žalovaný tak také učinil, když uložil správci daně projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení a správce daně tento pokyn splnil. Tvrzením, že takovým postupem nedochází k „sanaci“ práv žalobce, se žalobce fakticky domáhá v rozporu s citovanou judikaturou „kontumačního vítězství“, neboť objektivně nelze nápravu uvedeného pochybení provést jinak. Namítá-li žalobce, že byla doměřena daň před řádným ukončením daňové kontroly, namítá fakticky totéž. Soud přitom neshledává důvod na uvedené pochybení nahlízet jinak jen proto, že je žalobce formálně jinak pojmenuje. Uvedené pochybení bylo vadou řízení, která byla napravena v odvolacím řízení.
18. Námitka žalobce, že se žalovaný nevypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, je taktéž nedůvodná. Případná absence reakce na dílčí argument nemůže založit nepřezkoumatelnost, je-li z argumentace podporující závěry správního orgánu patrné, proč nepovažuje argumentaci daňového subjektu za důvodnou. Žalovaný evidentně považoval argumentaci správce daně za ucelenou a poskytující dostatečný oponentní názor argumentaci žalobce, a proto také na závěry správce daně opakovaně odkázal a jeho argumentaci věcně přezkoumal. Ostatně sám žalobce proti závěrům správce daně a jeho argumentaci věcně brojil, tvrzená „nepřezkoumatelnost“ (nutno podotknout zcela obecně uplatněná) tedy zjevně přezkumu nijak nebránila.
19. Ani namítané přeražení důkazních prostředků z vyhledávací části spisu do veřejné až po seznámení s výsledky kontrolního zjištění, resp. po nahlížení do spisu, nemůže představovat vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Vedení předmětných listin v neveřejné části spisu bylo jistě pochybením, stejně jako skutečnost, že jejich přeražení nebylo žalobci oznámeno tak, aby na nové listiny mohl před projednáním zprávy o daňové kontrole reálně reagovat. Podobně jako v případě neprojednání zprávy o daňové kontrole se však i v tomto případě jednalo o procesní pochybení napravitelné v průběhu odvolacího řízení. A fakticky také k nápravě došlo již tím, že se žalobce reálně s novými listinami mohl seznámit a zpráva o daňové kontrole byla nově projednána. Skutečnost, že žalovaný nereagoval na citace komentářové literatury ze strany žalobce, nezakládá nepřezkoumatelnost, neboť z hlediska přezkoumatelnosti je podstatné, že žalovaný nedůvodnost uvedené námítky řádně zdůvodnil (byť částečně odlišně než nyní krajský soud).
20. Ve vztahu k původně uplatněné námitce uplynutí prekluzivní lhůty žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s namítanou účelovostí spěšného ukončování kontroly. Tato námitka není důvodná, neboť žalobce se zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty a skutečnost, že nereagoval na dílčí blíže neodůvodněný argument týkající se účelovosti spěšného ukončování daňové kontroly, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Stanovisko žalovaného k samotným pochybením při ukončování kontroly je přitom zřejmé z vypořádání ostatních námitek, v rámci nichž buďto neshledal v postupu správce daně pochybení, nebo sice pochybení shledal, nicméně zároveň přistoupil k jeho

nápravě. Tvrdil-li žalobce zcela obecně, že „[s] *ohledem na okolnosti případu je však patrné, že tak správce daně učinil převážně či výlučně z toho důvodu, že hrozilo uplynutí lhůty pro stanovení daně*“, nemohl očekávat, že žalovaný bude za něj domýšlet, jaké okolnosti případu má na mysli. Podrobnost vypořádání námitky prekluze lhůty pro stanovení daně v tomto případě zcela odpovídá obecnosti uplatněné námitky.

21. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně nesprávně odepřel žalobci odpočet daně z důvodu účasti na podvodu, místo aby aplikoval speciální institut ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 zákona o DPH. Uvedená námitka totiž míří k jiné fázi daňového řízení, než která se týká právě projednávané věci. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se uplatňuje v nalézacím řízení [srov. § 134 odst. 3 písm. a) bod 1 a 2 daňového řádu], zatímco § 109 zákona o DPH upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní [srov. § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Základní podmínkou pro použití zásady *lex specialis derogat legi generali* je, aby *lex specialis* i *lex generalis* upravovaly tutéž materii (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Ads 25/2003 - 44). Ustanovení § 109 zákona o DPH upravujícího ručení však z povahy věci nemůže představovat speciální úpravu k úpravě neuznání nároku na odpočet daně.
22. Ustanovení § 109 odst. 1 uvádí, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody“.
23. Z výše uvedeného je zřejmé, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Na příslušnost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto dvou fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, který v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí, že „[n]utno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k nehošpodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171“.
24. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by daňové orgány u žalobce vedly řízení týkající se placení daní. V dané věci bylo vedeno řízení nalézací, v rámci něhož daňové orgány

dospěly k závěru, že došlo k podvodnému jednání subjektů v řetězcích, nebyla odvedena DPH a žalobce ignoroval nestandardní okolnosti kontrolovaných obchodních transakcí, nepřijal adekvátní opatření a nepostupoval s náležitou obezřetností tak, aby eliminoval svoje zapojení do podvodného řetězce, přičemž tedy věděl (nebo alespoň vědět měl a mohl), že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH. Na základě těchto zjištění pak správce daně neuznal nárokové odpočty DPH a vydal předmětné platební výměry, jimiž stanovil žalobci DPH za předmětná zdaňovací období, jakož i povinnost uhradit související penále. Jinými slovy, daňové orgány v souzené věci činily kroky za účelem zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti žalobce. Daňové orgány tedy postupovaly v rámci nalézací fáze řízení (a nikoliv v rámci řízení o placení daní). V uvedeném řízení pak dospěly k závěru, že žalobce byl vědomě zapojen do podvodu na DPH.

*V.B K podmínkám neuznání odpočtu DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu*

25. K tomu, aby mohlo dojít ke vzniku a následnému uplatnění nároku na odpočet DPH, je v první řadě nutno vždy ověřit, zda vůbec byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik takového nároku vyplývající z § 72 a 73 zákona o DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, čj. 6 Afs 271/2015 - 50, a ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016 - 57). Žalobce nerozporuje závěry správce daně a žalovaného, že v případě žalobce bylo prokázáno naplnění obou těchto podmínek. Žalovaný konstatoval, že žalobce prokázal faktickou existenci jím deklarovaných plnění i jejich užití v rámci jeho ekonomické činnosti pro účely definované v § 72 odst. 1 zákona o DPH, a tím naplnění výše uvedené hmotněprávní podmínky. Předložením daňových dokladů splňujících náležitosti dle § 28 a násl. zákona o DPH žalobcem byla podle žalovaného naplněna rovněž formální podmínka pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 73 zákona o DPH.
26. Přiznání nároku na odpočet daně lze osobě povinné k dani i přes naplnění výše uvedených hmotněprávních a formálních podmínek odmítnout, je-li 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 [srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében kft a Péter Dávid*; či jemu předcházející rozsudky Soudního dvora Evropské unie 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 proti Commissioners of Customs & Excise*; či ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na: [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)]. Judikatura Soudního dvora Evropské unie pojmem „podvod na DPH“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
27. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden ze znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Z hlediska

posouzení nároku na odpočet daně je pak rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009 - 156). Správce daně má povinnost specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Důkazní břemeno o tom, že konkrétní obchod je zatížen podvodem na DPH, tedy leží na správci daně.

28. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu (tzv. vědomostní test). I k tomuto posouzení dochází na základě objektivních skutkových okolností případu. 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 (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04 *Federation of Technological Industries a další*). Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.
29. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11). Soudní dvůr Evropské unie v citovaném rozsudku uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“. Lze přitom poukázat na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47: „Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevyžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).“

30. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednájí v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem těmto plátcům i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).
31. Vědomostní test tedy sestává ze dvou kroků: 1) zjištění objektivních okolností nasvědčujících vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání; 2) zkoumání, zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
32. Soud zároveň souhlasí se žalovaným v tom, že podstatou druhého kroku vědomostního testu není přenos důkazního břemene na daňový subjekt, nýbrž beneficium v podobě možného „vyvinění se“. Neuplatní-li daňový subjekt žádná tvrzení ohledně přijatých opatření, není povinen taková opatření prokazovat, nicméně musí strpět negativní důsledky spojené s případným pro něj nepříznivým závěrem učiněným na základě kroku 1) vědomostního testu, a sice závěrem, že o daňovém podvodu daňový subjekt vědět měl a mohl. Tvrdí-li naopak daňový subjekt, že přijal dostatečná opatření, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu, nese ke svým tvrzením (tj. jak k tomu, že opatření učinil, tak k tomu, že se jednalo o opatření dostatečná) důkazní břemeno. Nejedná se však striktně vzato o přenos důkazního břemene v důsledku pochybností správce daně, nýbrž o primární důkazní břemeno, které tíží daňový subjekt ke všem jeho tvrzením (viz § 92 odst. 3 daňového řádu).
33. V nyní posuzované věci odpovídají úvahy správce daně a žalovaného v obecné rovině výše uvedeným východiskům. Z jednotlivých skutkových okolností specifikovaných žalovaným je jasně seznatelné, v čem jím tvrzený podvod na DPH spočíval. Žalovaný identifikoval dlužnou daň v řetězcích společností, jednotlivé články řetězců a jejich role včetně role žalobce. Stejně tak se zabýval existencí objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o tom, že je účasten podvodného jednání na DPH, přičemž dospěl k závěru, že zjištěné skutečnosti byly natolik zřejmé, že prokázaly, že si žalobce své účasti na podvodném jednání musel být vědom. Vzhledem k tomu, že žalovaný považoval za unesené své důkazní břemeno stran prokázání objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o daňovém podvodu, vyzval jej k prokázání přijetí rozumných opatření, resp. kontrolních mechanismů, k zamezení jeho účasti na podvodném jednání. Po provedeném dokazování však dospěl k závěru, že žalobce přijetí takových opatření neprokázal. Zda provedeným dokazováním byly rozhodné skutečnosti v jednotlivých krocích vědomostního testu skutečně prokázány, posoudí soud níže. Obecně je však nutno koncepci dokazování zvolenou daňovými orgány hodnotit jako správnou.
34. Zároveň je nutno zdůraznit, že daňový subjekt se nemůže „vyvinít“ ze své účasti na daňovém podvodu poukazem na skutečnost, že správce daně snad mohl odhalit daňový podvod dříve, zabránit rizikovým subjektům v ekonomické činnosti, a podobně. Uvedené skutečnosti jsou pro posouzení nároku na odpočet DPH irelevantní.

*V.C Posouzení účasti žalobce na daňových podvodech*

35. Před posouzením jednotlivých řetězců musí soud v obecné rovině uvést, že žádná jednotlivá skutečnost sama o sobě zpravidla nemůže prokázat vědomost žalobce o podvodu na DPH. Soud proto daňovými orgány zjištěné a uváděné skutečnosti hodnotí vždy komplexně ve vztahu ke každému jednotlivému řetězci. Soud může učinit závěr pouze o tom, zda zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu prokazují, že žalobce věděl (nebo při nejmenším vědět musel a měl) o tvrzených podvodných řetězcích. Soud nemůže posuzovat zcela izolovaně jednotlivá zjištění. Byť se v judikatuře soudů objevuje hodnocení některých na první pohled srovnatelných skutečností, tato hodnocení nelze vytrhávat z kontextu. Obdobná skutečnost, která nesvědčila v konkrétní věci o možnosti daňového subjektu vědět o účasti na daňovém podvodu, může v jiné věci podporovat další indicie nasvědčující takové vědomosti. Každý případ je zkrátka jedinečný a judikatura hodnotící jednotlivé skutkové okolnosti je prakticky irelevantní. Hodnocení vyslovené soudy v jiných věcech ostatně nelze z povahy věci považovat za „judikaturu“, tj. právní názor na interpretaci právního pravidla, neboť jde ve skutečnosti o hodnocení konkrétního skutkového stavu. Jakkoliv soudy běžně činí zobecňující teze, nelze s nimi nakládat jako s všeobecně platnými pravidly. Odkazy účastníků řízení na „judikaturu“ k hodnocení jednotlivých skutečností lze tedy odmítnout jako nepřipadné už proto, že pro hodnocení konkrétní věci z povahy věci žádná judikatura (tj. soudy uplatňovaný právní názor) neexistuje.
36. Soud proto nebude ve vztahu k jednotlivým skutkovým okolnostem, které podle žalovaného podporují závěr o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu, poukazovat na hodnocení soudů v jiných věcech. Nemá ani žádný význam polemizovat s některými tezemi vyjádřenými v rozhodovací činnosti soudů či reagovat na to, co z toho kterého rozsudku účastníci řízení dovozují. Ostatně bylo by jistě možné nalézt soudní rozhodnutí, která přinášejí zdánlivě protichůdná hodnocení téže skutečnosti, a to proto, že tyto skutečnosti nebyly posuzovány izolovaně, nýbrž v rámci komplexu dalších skutkových okolností. Poukazují-li účastníci řízení na takovou „judikaturu“, musí soud konstatovat, že hodnocení skutkového stavu v jiné věci není pro nyní projednávanou věc podstatné. Podstatné je komplexní hodnocení konkrétních skutkových zjištění učiněných v této věci, která je, jako ostatně každá jiná věc, zcela jedinečná. Zdejší soud je s rozhodovací činností soudů v jiných věcech (včetně těch, na které poukazují účastníci řízení) pochopitelně obeznámen, nicméně odkazování na ni při hodnocení konkrétního skutkového stavu považuje za zcela nadbytečné.
37. Stejně jako nelze zobecňovat hodnocení konkrétních skutečností, nelze ani obecně hodnotit možnosti daňových subjektů zjistit určité podezřelé skutečnosti či provádět určitá šetření za účelem vyhnutí se účasti na daňovém podvodu. Soud se proto nebude v obecné rovině zabývat například tím, zda je „přiměřené“ po daňových subjektech požadovat, aby prověřovaly existenci skutečného zázemí obchodních partnerů v místě jejich sídla, aby mapovaly chod zboží od výrobce po jeho vlastní převzetí, aby prověřovaly dostatečnost personálního a materiálního zabezpečení či splnění jejich registrační povinnosti. Pro účely posouzení projednávané věci nelze řešit, zda jsou vyjmenované požadavky obecně přiměřené, ale zda v konkrétních okolnostech daného obchodního vztahu bylo spravedlivé takové prověření po žalobci požadovat.
38. Také proto, že každý obchodní případ je specifický a vyhodnocení vědomosti účasti na daňovém podvodu je individuální, nelze za pochybení považovat to, že žalovaný

nesrovnával obchody žalobce s obchody jiných obchodníků s masem. Ač jsou některé skutečnosti označovány za nestandardní, nutně to neznamená, že se jedná o nestandardnost toliko na daném úzce vymezeném segmentu trhu. Jde-li o nestandardnosti obecně platné napříč jednotlivými oblastmi podnikání, tj. skutečnosti, které by měl považovat každý podnikatel za nestandardní, není na místě zjišťovat, zda se podobně nestandardně chovají i jiní podnikatelé, respektive, zda takové nestandardnosti bez přijetí náležitých opatření ignorují i jiní podnikatelé. Žalovaným zjištěné nestandardnosti přitom spadají právě do okruhu indicií, které by měly obecně vést každého podnikatele k vyšší ostražitosti a prověření svého obchodního partnera. Žalovaný žalobci nevytýkal, že by jednal nestandardně oproti jiným obchodníkům s masem, pouze podle něj adekvátně nereagoval na skutečnosti týkající se jeho dodavatelů a posuzovaných transakcí, které jsou obecně nestandardní, tj. do určité míry podezřelé.

39. Před tím, než soud přistoupí k hodnocení jednotlivých řetězců, vyjádří se k některým námitkám, které směřují obecně proti postupu správce daně a žalovaného při posuzování skutkového stavu.
40. Žalobce považuje objektivní okolnosti uváděné správcem daně a jejich spojení v neprospěch žalobce za uměle *ex post* vytvořené daňovými orgány, z jejich úhlu pohledu navíc zasažené předsudkem zpětného hodnocení. Jejich postup tak byl dle žalobce vůči němu neobjektivní a nesprávný. Posouzení uvedené žalobní námitky soudem je závislé na posouzení věci samé. Soud nepovažuje za rozhodující, jaké byly pohnutky správce daně, potažmo žalovaného při posuzování skutkového stavu dané věci. Podstatné pro rozhodnutí soudu je, zda jsou skutková zjištění, právní posouzení a závěry z nich učiněné daňovými orgány zákonné. A právě tomuto přezkumu se bude soud věnovat v textu níže.
41. Postrádá-li žalobce mezi indiciemi uvedenými daňovými orgány a podvodem na DPH příčinnou souvislost, soud k jeho námitce uvádí, že mezi indiciemi podporujícími závěr o vědomé účasti na daňovém podvodu a samotným daňovým podvodem nemusí existovat příčinná (sic!) souvislost. Má jít o skutečnosti nasvědčující tomu, že daňový subjekt o daňovém podvodu vědět měl a mohl, nikoliv skutečnosti, které zapříčinily daňový podvod. Daňové orgány mají povinnost prokázat příčinnou souvislost pouze mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany daňového subjektu.
42. Při hodnocení jednotlivých řetězců soud provede vždy výčet skutečností, které podle správce daně a žalovaného prokazují existenci daňového podvodu, vědomost žalobce o své účasti na něm či neučinění dostatečných opatření z jeho strany. Z povahy věci soud výčet uvedených skutečností zrekapituluje částečně zjednodušeně (jak učinil také žalovaný v napadeném rozhodnutí), neboť řadu skutečností správce daně či žalovaný zmiňují na různých místech napadeného rozhodnutí (resp. zprávy o daňové kontrole) – někdy v rámci hodnocení konkrétního řetězce, někdy v rámci společného hodnocení všech řetězců a jindy v rámci odkazu na další zjištěné rozhodné skutečnosti. Pro úplnost soud proto odkazuje na napadené rozhodnutí a platební výměry (resp. zprávu o daňové kontrole, která tvoří jejich odůvodnění). Zároveň je nutno dodat, že napadené rozhodnutí i platební výměry (resp. zpráva o daňové kontrole) tvoří jeden celek. Jestliže žalovaný klade v napadeném rozhodnutí důraz částečně na jiná skutková zjištění než správce daně, neznamená to, že by správcem daně zdůrazňované skutečnosti naopak hodnotil jako irelevantní. Soud v rámci komplexního posouzení věci proto bude hodnotit všechny zjištěné skutečnosti, bez ohledu na to, jakým způsobem strukturovali svá hodnocení správce daně a žalovaný. V této souvislosti soud dodává, že zmínění „nové“ skutečnosti

podporující závěr o tom, že daňový subjekt o daňovém podvodu vědět měl a mohl, nepředstavuje změnu právního posouzení vyžadující postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že až žalovaný zařadil mezi indicie typ obchodů, totiž jednak není novou skutečností (charakter obchodů byl dostatečně zjištěn již v prvostupňovém řízení), jednak se právní posouzení ze strany žalovaného nelišilo od posouzení ze strany správce daně.

#### V.C.1 Řetězec č. 1 - dodavatel Conflans

43. V případě řetězce č. 1 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě dodavatele žalobce, společnosti Conflans, figurujícího v popsaném řetězci jako tzv. *missing trader*, prokázaly neodvedení daně. Společnost Conflans totiž vůbec za předmětná zdaňovací období nepodávala daňová přiznání, ačkoliv prokazatelně přinejmenším z obchodů uskutečňovaných se žalobcem jí daňová povinnost vznikala. V tomto článku byla tedy dostatečně určité identifikována chybějící daň vztahující se k prověřovanému období, a tudíž přímo související s předmětnými transakcemi, tj. také se žalobcem uplatňovaným nárokem na odpočet DPH. Chybějící daní nemusí být nutně daň daňovým subjektem přiznaná a neodvedená (v podrobnostech viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41), ale také daň vůbec nepřiznaná, ať již zatajením předmětných zdanitelných plnění, nebo vykazováním odpočtů na základě jiných fiktivních plnění.
44. Za situace, kdy společnosti Conflans prokazatelně vznikla daňová povinnost přinejmenším z transakcí se žalobcem, aniž by zároveň podávala daňová přiznání, již nebyla podstatná konkrétní konečná výše její daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období. Na případná daňová řízení se společností Conflans ani nebylo potřeba vyčkávat, neboť existence chybějící daně je za této situace zjevná. Už proto nelze spatřovat nezákonnost v tom, že správce daně zařadil do veřejné části spisu platební výměr na DPH společnosti Conflans v anonymizované podobě. Pro danou věc byla podstatná skutečnost, že společnost Conflans prokazatelně neodvedla daň. Daňová povinnost je přitom výsledkem souhrnu všech plnění na vstupu a na výstupu. Každá neuhrazená daňová povinnost za dané zdaňovací období tak nutně z povahy věci souvisí i s danou transakcí. Bližší podrobnosti k celkové daňové povinnosti *missing tradera* jsou tudíž pro účely daňového řízení se žalobcem nepodstatné (a výsledky svědků k okolnostem vzniku dluhu na dani by proto byly nadbytečné). Pro úplnost však soud poznamenává, že v neveřejné části spisu z neanonymizovaných podkladů ověřil, že neobsahují žádné informace, které by mohly závěry správce daně a žalovaného jakkoliv zpochybnit.
45. Nelze souhlasit ani s tím, že by pro závěr o chybějící dani v řetězci zatíženém daňovým podvodem nestačilo, pokud by byla daň doměřena „jen“ pro neunesení důkazního břemene. Naopak je velice časté, že účastníci daňových podvodů se snaží svou nezákonnou činnost zamaskovat například vykazováním fiktivních přijatých zdanitelných plnění. Daňové řízení pak zpravidla končí doměřením daně právě z důvodu neunesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k těmto fiktivním plněním (není totiž povinností správce daně prokazovat, že šlo skutečně o fiktivní plnění). I kdyby tedy důvod doměřením daně zdánlivě nesouvisel se samotným daňovým podvodem, vždy se fakticky bude jednat o prostředek umožňující neodvedení daně, a tudíž související s transakcí, s níž je daňová povinnost spojena.

46. Lze souhlasit se žalobcem, že neuhrazení daně nesmí být pouze důsledkem neočekávané překážky, která způsobí utlumení ekonomické činnosti subjektu a v konečném důsledku nedostatek finančních prostředků. Žádný z podkladů však takové situaci ani náznakem nenaváděje a žalobce nepředkládá žádné indicie, z nichž by bylo možné takovou situaci dovozovat.
47. O tom, že v daném případě nešlo toliko o obchodní selhání společnosti Conflans, nýbrž o záměr neodvést daň, svědčí řada nestandardních okolností týkající se této společnosti. Kromě virtuálního sídla, absence zázemí a obchodní historie, sebereprezentace či registrace u veterinární správy je to především prokazatelné snížení prodejní ceny v tomto článku dodavatelsko-odběratelského řetězce. V rámci mezinárodní výměny informací bylo totiž zjištěno, že společnost Conflans mražená kuřecí prsa nakupovala standardně od dodavatele R. T. za cenu 3,20 až 3,26 EUR, kdežto žalobci jej prodávala za cenu 3,01 až 3,04 EUR za 1 kg. Byť se podklady opatřené v rámci mezinárodního dožádání (viz dožádání č. j. 1951488/16 spolu s přílohami) vztahují k nákupům společností Conflans v lednu a únoru 2015, lze je podle názoru soudu považovat za nepřímé důkazy toho, že dané protiprávní jednání této společnosti bylo kontinuální. Ostatně, jak zdůraznil žalovaný, z úřední činnosti bylo daňovým orgánům známo, že společnost Conflans prodávala zboží žalobci levněji, než jej nakoupila, i v dřívějších zdaňovacích obdobích (viz též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2021, č. j. 31 Af 35/2019-184). Také doklady o koupi zboží od R. T. v lednu a únoru 2015 tak dokládají kontinuální jednání společnosti Conflans se shodným *modus operandi*. Ceny, za které předmětné zboží nakupoval žalobce nyní i dříve od této společnosti, se přitom nijak významně neliší. Podle názoru soudu lze mít proto za prokázané, že i v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích společnost Conflans prokazatelně jednala způsobem bez ekonomického opodstatnění, respektive jediné ekonomické opodstatnění jejího jednání nutně muselo spočívat v prospěchu z neodvedené daně.
48. Co se týče vědomosti žalobce o podvodném jednání, i tu považuje zdejší soud v případě daného řetězce za prokázanou. Objektivní okolnosti identifikované daňovými orgány jsou dle zdejšího soudu ve svém souhrnu natolik nestandardními a pochybnými, že by měly v žalobci vyvolat přinejmenším podezření na nesolidnost jeho obchodního partnera. Mezi uvedené skutečnosti daňové orgány zařadily mimo jiné virtuální sídlo dodavatele, nepatrnou historii společnosti, která vznikla jakožto *ready made* společnost, neexistenci sebe-prezentační stopy dodavatele, neplnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „veterinární zákon“), a typ obchodů probíhajících formou meziskladových dodávek (tj. docházelo pouze k přefakturování).
49. Soud na tomto místě opakuje, že uvedené okolnosti nelze hodnotit izolovaně, neboť žádná z nich sama o sobě nemá rozhodující vypovídací hodnotu. Podstatné je, co soud zjistil komplexním vyhodnocením všech zjištěných skutečností. Například obecně nelze jako problematické hodnotit obchodování se společnostmi, které vznikly jako *ready made* (s čímž je také spojena např. rychlá výměna jednatele po „koupi“ společnosti). Tento způsob zahájení podnikatelské činnosti je nutno považovat za zcela běžný. Je s ním však pochopitelně spojena absence historické stopy podnikatelského subjektu. Jestliže se k tomu přidá obecně znějící předmět podnikání (byť by obchod s masem nutně z tohoto předmětu nevybočil), absence veřejné prezentace a zejména absence registrace dle § 28

odst. 4 veterinárního zákona, která je snadno ověřitelná (a její ověření by v případě žalobce s ohledem na předmět jeho podnikání mělo být naprostým základem při prověřování obchodních partnerů), bylo nutné předmětné transakce (nadto v nezanedbatelné výši) objektivně hodnotit jako silně rizikové. Soud zdůrazňuje, že žalobce by neměl hodnotit toliko soukromoprávní rizika (např. riziko nerealizace dodávky), ale také rizika veřejnoprávní (možnost odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na daňovém podvodu).

50. Rizikovosti transakcí si měl být žalobce vědom a měly jej vést k tomu, aby „zbystril“ a uvědomil si, že nemá svého obchodního partnera ověřeného do té míry, aby s ním mohl vstoupit do obchodního vztahu. Jednou otázkou je, již výše uvedený, samotný zájem žalobce na tom, aby jím uzavřené obchody probíhaly bezproblémově a umožňovaly mu dosahovat zamýšleného zisku. Na druhou stranu však žalobce, jakožto plátce DPH nárokující daňové výhody musí být v rámci svého podnikání obezřetný také proto, aby byl schopen daňovým orgánům prokázat případně nárokovaný odpočet na DPH. Je tudíž zvláště při existenci podezřelých okolností jeho povinností být ostražitý nad rámec „pouhé“ garance dodávky zboží.
51. Za popsaných okolností bylo možné po žalobci spravedlivě požadovat, aby více prověřoval, zda jeho dodavatel například není toliko nastrčeným mezičlánkem, který má umožnit realizaci daňového podvodu, a zda reálně vyvíjí tvrzenou obchodní činnost a je pro tyto účely registrován u veterinární správy. Uvedené neznámá, že by měl žalobce například u každé transakce vlastním šetřením ověřovat faktické působení jeho dodavatele na deklarované adrese. V projednávané věci však bylo možné s ohledem na silně podezřelé skutečnosti nasvědčující zatížení obchodu daňovým podvodem požadovat alespoň zběžné prověření sídla jeho dodavatele, tj. přinejmenším prostřednictvím internetu, kde by mohl zjistit, že na předmětné adrese je bytový dům, v němž je evidováno sídlo asi 70 právnických osob.
52. Ověření splnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona nahlédnutím do databáze [www.svscr.cz](http://www.svscr.cz) bylo další z možností žalobce, jak by mohl oprávněně nabýt alespoň základní důvěru v solidnost daného obchodního partnera. Na tom nemůže nic změnit tvrzení žalobce, že jeho dodavatel byl pod kontrolou veterinární správy a také jím prodávané zboží podléhalo státním kontrolám, neboť rozhodující byly informace, které měl žalobce právě v době uzavírání předmětných obchodních transakcí. Z tohoto důvodu soud ani neprováděl dokazování listinami, které měly prokazovat provádění těchto veřejnoprávních kontrol.
53. Žalobce byl tedy správcem daně dle názoru zdejšího soudu oprávněně vyzván k prokázání opatření, která přijal k eliminaci rizika jeho účasti na daňovém podvodu. Po provedeném dokazování správce daně a následně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce adekvátní opatření pro zamezení jeho účasti na daňovém podvodu nepřijal. Tento závěr vyplývá mimo jiné i z výpovědi zaměstnankyně žalobce V., že hlavními zdroji prověřování dodavatelů byl portál ARES, živnostenský rejstřík, insolvenční rejstřík, přičemž rozhodující byl záznam o tom, zda se jedná o plátce DPH, jak dlouho je plátcem a zda se jedná o spolehlivého plátce. Z výše uvedeného je nepopiratelné, že prověření dodavatele proběhlo čistě formálním způsobem, bez jakéhokoli úmyslu zjistit bližší informace o této osobě vypovídající o její spolehlivosti a důvěryhodnosti. Jestliže existují zásadní pochybnosti o důvěryhodnosti obchodního partnera, nelze za dostatečné považovat toliko formální a neúplné prověření dodavatele v některých veřejných rejstřících. Veškerá

žalobcova „důvěra“ v dodavatele byla založena na neznalosti informací o něm a pramenila z jeho pasivity. Je-li absence kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobce jeho běžnou praxí, nejedná se o okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu.

54. Soud zdůrazňuje, že není povinností správce daně a žalovaného, aby žalobci vysvětlili, jaká konkrétní opatření k tomu, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu, měl žalobce přijmout. Naopak je to žalobce, kdo je povinen prokazovat, jaká konkrétní opatření přijal. Je však nutno poznamenat, že z úvah správce daně, žalovaného i zdejšího soudu je zcela patrné, jaká opatření mohl žalobce přijmout. Daňové subjekty však obecně mají celou škálu možností ověřování důvěryhodnosti svých obchodních partnerů. Míra prověření, k jakému v konkrétním případě přistoupí, se však nutně liší v závislosti na konkrétních okolnostech případu. Nutno dodat, že pokud se obchodní partner jeví i po vyčerpání všech možností prověření jako nedůvěryhodný, nebo transakce jako podezřelá, má vždy daňový subjekt možnost vyvarovat se své účasti na daňovém podvodu tím, že s tímto obchodním partnerem danou transakci neuzavře. Kromě toho má možnost postupovat podle § 109a zákona o DPH.
55. V daném případě žalobce neosvědčil, že by přijal rozumná opatření, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, a že by transakce realizoval v dobré víře v jejich zákonnost a bezproblémovost.
56. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný nepochybili, odepřeli-li uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními realizovanými dodavatelem Conflans z důvodu, že žalobce mohl a měl vědět, že plnění přijatá od dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Objektivní okolnosti specifikované daňovými orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které tomuto závěru odpovídají, přičemž žalobce neprokázal, že by přijal taková opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil.

#### V.C.2 Řetězec č. 2 – dodavatel FAST Planet

57. V případě řetězce č. 2 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu taktéž prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě dodavatele žalobce, společnosti FAST Planet, figurujícího v popsaném řetězci jako tzv. *missing trader*, prokázaly neodvedení daně. Společnost FAST Planet totiž sice za předmětné zdaňovací období (červen 2015) podala daňové přiznání, nicméně na základě daňové kontroly jí byla vyměřena daň 1 119 656 Kč, kterou neuhradila. V tomto článku byla tedy dostatečně určitě identifikována chybějící daň vztahující se k prověřovanému období, a tudíž přímo související s předmětnými transakcemi, tj. také se žalobcem uplatňovaným nárokem na odpočet DPH. Chybějící daň nelze jednoduše klíčovat pouze ke konkrétním transakcím, neboť celková daňová povinnost je výsledkem souhrnu všech plnění na vstupu a na výstupu. Proto nutně každá neuhrazená daňová povinnost za dané zdaňovací období z povahy věci souvisí i s danou transakcí. Bližší podrobnosti k celkové daňové povinnosti *missing tradera* jsou tudíž pro účely daňového řízení se žalobcem nepodstatné (a výslechy svědků k okolnostem vzniku dluhu na dani by proto byly nadbytečné). Nelze například souhlasit s tím, že by pro závěr o chybějící dani v řetězci zatíženém daňovým podvodem nestačilo, pokud by byla daň doměřena „jen“ pro neunesení důkazního břemene. Naopak je velice časté, že účastníci daňových podvodů se

snaží svou nezákonnou činnost zamaskovat například vykazováním fiktivních přijatých zdanitelných plnění. Daňové řízení pak zpravidla končí doměřením daně právě z důvodu neunesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k těmto fiktivním plněním (není totiž povinností správce daně prokazovat, že šlo skutečně o fiktivní plnění). I kdyby tedy důvod doměření daně zdánlivě nesouvisel se samotným daňovým podvodem, vždy se bude fakticky jednat o prostředek umožňující neodvedení daně, a tudíž související s transakcí, s níž je daňová povinnost spojena.

58. Lze souhlasit se žalobcem, že neuhrazení daně nesmí být pouze důsledkem neočekávané překážky, která způsobí utlumení ekonomické činnosti subjektu a v konečném důsledku nedostatek finančních prostředků. Žádný z podkladů však takové situaci ani náznakem nenavědčuje a žalobce nepředkládá žádné indicie, z nichž by bylo možné takovou situaci dovozovat.
59. O tom, že v daném případě není neodvedení daně pouhým důsledkem obchodního selhání FAST Planet, nýbrž záměrem, svědčí řada nestandardností týkající se tohoto subjektu. Společnost byla založena jako *ready made*, měla virtuální sídlo, na jehož adrese měla bydliště i jednatelka (občanka Běloruské republiky), nijak se navenek neprezentovala, nezveřejňovala účetní závěrky, nebyla registrovaná u veterinární správy a vůči správci daně byla nekontaktní. Soud proto souhlasí se žalovaným v tom, že zjištěné skutečnosti neodpovídaly běžným podmínkám v obchodním prostředí a navědčují tomu, že neodvedení daně bylo záměrné a představovalo daňový podvod.
60. Co se týče vědomosti žalobce o podvodném jednání, i tu považuje zdejší soud v případě daného řetězce za prokázanou. Objektivní okolnosti identifikované daňovými orgány jsou dle zdejšího soudu ve svém souhrnu natolik nestandardními a pochybnými, že by měly v žalobci vyvolat přinejmenším podezření na nesolidnost jeho obchodního partnera. Mezi uvedené skutečnosti daňové orgány zařadily mimo jiné virtuální sídlo dodavatele, virtuální provozovnu dodavatele, nepatrnou historii společnosti, která vznikla jakožto *ready made* společnost, neexistenci sebeprezentační stopy dodavatele, nezveřejňování účetních závěrek, neplnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona, a typ obchodů (dodavatel neměl personální kapacity a měl nejasný předmět podnikatelské činnosti).
61. Soud na tomto místě opakuje, že uvedené okolnosti nelze hodnotit izolovaně, neboť žádná z nich sama o sobě nemá rozhodující vypovídací hodnotu. Podstatné je, co soud zjistil komplexním vyhodnocením všech zjištěných skutečností. Stejně jako v případě společnosti Conflans ani u společnosti FAST Planet nelze například zcela samostatně jako problematické hodnotit to, že vznikla jako *ready made* společnost. Tento způsob zahájení podnikatelské činnosti je nutno považovat za zcela běžný. Je s ním však pochopitelně spojena absence historické stopy podnikatelského subjektu. Jestliže se k tomu přidá obecně znějící předmět podnikání (byť by obchod s masem nutně z tohoto předmětu nevybočil), absence veřejné prezentace, nezveřejnění účetních závěrek a zejména absence registrace dle § 28 odst. 4 veterinárního zákona, která je snadno ověřitelná (a její ověření by v případě žalobce s ohledem na předmět jeho podnikání mělo být naprostým základem při prověřování obchodních partnerů), bylo nutné předmětnou transakci (nadto v nezanedbatelné výši) objektivně hodnotit jako silně rizikovou. Soud i zde opakuje, že žalobce by neměl hodnotit toliko soukromoprávní rizika (např. riziko nerealizace dodávky), ale také rizika veřejnoprávní (možnost odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na daňovém podvodu).

62. Rizikovosti transakcí si měl být žalobce vědom a měly jej vést k tomu, aby „zbystřil“ a uvědomil si, že nemá svého obchodního partnera prověřeného do té míry, aby s ním mohl vstoupit do obchodního vztahu. Jednou otázkou je, již výše uvedený, samotný zájem žalobce na tom, aby jím uzavřené obchody probíhaly bezproblémově a umožňovaly mu dosahovat zamýšleného zisku. Na druhou stranu však žalobce, jakožto plátce DPH nárokující daňové výhody musí být v rámci svého podnikání obezřetný také proto, aby byl schopen daňovým orgánům prokázat případně nárokovaný odpočet na DPH. Je tudíž zvláště při existenci podezřelých okolností jeho povinností být ostražitý nad rámec „pouhé“ garance dodávky zboží.
63. Za popsaných okolností bylo možné po žalobci spravedlivě požadovat, aby více prověřoval, zda jeho dodavatel není například toliko nastrčeným mezičlánkem, který má umožnit realizaci daňového podvodu, a zda reálně vyvíjí tvrzenou obchodní činnost a je pro tyto účely registrován u veterinární správy. Uvedené neznámá, že by měl žalobce například u každé transakce vlastním šetřením ověřovat faktické působení jeho dodavatele na deklarované adrese. V projednávané věci však bylo možné s ohledem na silně podezřelé skutečnosti nasvědčující zatížení obchodu daňovým podvodem požadovat alespoň zběžné prověření sídla jeho dodavatele, tj. přinejmenším prostřednictvím internetu, kde by mohl zjistit, že na předmětné adrese je Hotel ARKO, v němž je evidováno sídlo asi 25 právnických osob, a má zde i bydliště jednatelka dodavatele, běloruská státní příslušnice.
64. Ověření splnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona nahlédnutím do databáze [www.svscr.cz](http://www.svscr.cz) bylo další z možností žalobce, jak by mohl oprávněně nabýt alespoň základní důvěru v solidnost daného obchodního partnera. Na tom nemůže nic změnit tvrzení žalobce, že jeho dodavatel byl pod kontrolou veterinární správy a také jím prodávané zboží podléhalo státním kontrolám, neboť rozhodující byly informace, které měl žalobce právě v době uzavírání předmětných obchodních transakcí. Z tohoto důvodu soud ani neprováděl dokazování listinami, které měly prokazovat provádění těchto veřejnoprávních kontrol.
65. Žalobce byl tedy správcem daně dle názoru zdejšího soudu oprávněně vyzván k prokázání opatření, která přijal k eliminaci rizika jeho účasti na daňovém podvodu. Po provedeném dokazování správce daně a následně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce adekvátní opatření pro zamezení jeho účasti na daňovém podvodu nepřijal. Tento závěr vyplývá mimo jiné i z výpovědi zaměstnankyně žalobce V., že hlavními zdroji prověřování dodavatelů byl portál ARES, živnostenský rejstřík, insolvenční rejstřík, přičemž rozhodující byl záznam o tom, zda se jedná o plátce DPH, jak dlouho je plátcem a zda se jedná o spolehlivého plátce. Z výše uvedeného je nepopiratelné, že prověření dodavatele proběhlo čistě formálním způsobem, bez jakéhokoli úmyslu zjistit bližší informace o této osobě vypovídající o její spolehlivosti a důvěryhodnosti. Jestliže existují zásadní pochybnosti o důvěryhodnosti obchodního partnera, nelze za dostatečné považovat toliko formální a neúplné prověření dodavatele v některých veřejných rejstřících. Veškerá žalobcova „důvěra“ v dodavatele byla založena na neznalosti informací o něm a pramenila z jeho pasivity. Je-li absence kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobce jeho běžnou praxí, nejedná se o okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu.
66. Soud zdůrazňuje, že není povinností správce daně a žalovaného, aby žalobci vysvětlovali, jaká konkrétní opatření k tomu, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu, měl žalobce přijmout. Naopak je to žalobce, kdo je povinen prokazovat, jaká konkrétní opatření

přijal. Je však nutno poznamenat, že z úvah správce daně, žalovaného i zdejšího soudu je zcela patrné, jaká opatření mohl žalobce přijmout. Daňové subjekty však obecně mají celou škálu možností ověřování důvěryhodnosti svých obchodních partnerů. Míra prověření, k jakému v konkrétním případě přistoupí, se však nutně liší v závislosti na konkrétních okolnostech případu. Nutno dodat, že pokud se obchodní partner jeví i po vyčerpání všech možností prověření jako nedůvěryhodný, nebo transakce jako podezřelá, má vždy daňový subjekt možnost vyvarovat se své účasti na daňovém podvodu tím, že s tímto obchodním partnerem danou transakci neuzavře. Kromě toho má možnost postupovat podle § 109a zákona o DPH.

67. V daném případě žalobce neosvědčil, že by přijal rozumná opatření, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, a že by transakce realizoval v dobré víře v jejich zákonnost a bezproblémovost.
68. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný nepochybili, odepřeli-li uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními realizovanými dodavatelem FAST Planet z důvodu, že žalobce mohl a měl vědět, že plnění přijatá od dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Objektivní okolnosti specifikované daňovými orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které tomuto závěru odpovídají, přičemž žalobce neprokázal, že by přijal taková opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil.

#### V.C.3 Řetězec č. 3 – dodavatel UFB

69. Nakonec i v případě řetězce č. 3 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě dodavatele žalobce, společnosti UFB, figurujícího v popsáném řetězci jako tzv. *missing trader*, prokázaly neodvedení daně. Společnost UFB totiž sice za předmětné zdaňovací období (čtvrté čtvrtletí roku 2015) podala daňové přiznání, nicméně na základě postupu k odstranění pochybností jí byla vyměřena daň 9 105 201 Kč, kterou neuhradila. V tomto článku byla tedy dostatečně určité identifikována chybějící daň vztahující se k prověřovanému období, a tudíž přímo související s předmětnými transakcemi, tj. také se žalobcem uplatňovaným nárokem na odpočet DPH. Chybějící daň nelze jednoduše klíčovat pouze ke konkrétním transakcím, neboť celková daňová povinnost je výsledkem souhrnu všech plnění na vstupu a na výstupu. Proto nutně každá neuhrazená daňová povinnost za dané zdaňovací období z povahy věci souvisí i s danou transakcí. Bližší podrobnosti k celkové daňové povinnosti *missing tradera* jsou tudíž pro účely daňového řízení se žalobcem nepodstatné (a výsledky svědků k okolnostem vzniku dluhu na dani by proto byly nadbytečné). Nelze například souhlasit s tím, že by pro závěr o chybějící dani v řetězci zatíženém daňovým podvodem nestačilo, pokud by byla daň doměřena „jen“ pro neunesení důkazního břemene. Naopak je velice časté, že účastníci daňových podvodů se snaží svou nezákonnou činnost zamaskovat například vykazováním fiktivních přijatých zdanitelných plnění. Daňové řízení pak zpravidla končí doměřením daně právě z důvodu neunesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k těmto fiktivním plněním (není totiž povinností správce daně prokazovat, že šlo skutečně o fiktivní plnění). I kdyby tedy důvod doměření daně zdánlivě nesouvisel se samotným daňovým podvodem, vždy se bude fakticky jednat o prostředek umožňující neodvedení daně, a tudíž související s transakcí, s níž je daňová povinnost spojena. Proto soud nespatřuje nezákonnost v tom, že správce daně zařadil do veřejné části spisu platební

výměr na DPH společnosti UFB v anonymizované podobě. Pro danou věc byla podstatná skutečnost, že společnost UFB prokazatelně za dané zdaňovací období neodvedla daň. Pro úplnost však soud poznamenává, že v neveřejné části spisu z neanonymizovaných podkladů ověřil, že neobsahují žádné informace, které by mohly závěry správce daně a žalovaného jakkoliv zpochybnit.

70. Lze souhlasit se žalobcem, že neuhrazení daně nesmí být pouze důsledkem neočekávané překážky, která způsobí utlumení ekonomické činnosti subjektu a v konečném důsledku nedostatek finančních prostředků. Žádný z podkladů však takové situaci ani náznakem nenavádí a žalobce nepředkládá žádné indicie, z nichž by bylo možné takovou situaci dovozovat.
71. O tom, že v daném případě není neodvedení daně pouhým důsledkem obchodního selhání UFB, nýbrž záměrem, svědčí řada nestandardností týkající se tohoto subjektu. Společnost měla virtuální sídlo, evidovaným předmětem podnikání byl pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, v době uskutečnění transakcí se prezentovala jako společnost, která je zástupcem značek Victoria Secret, Intimissimi, Calzedonia, Triumph, Shock Absorber a zabývá se prodejem spodního prádla a jiného zboží těchto značek, nezveřejňovala účetní závěrky, nebyla registrovaná u veterinární správy a neměla zaměstnance. Soud proto souhlasí se žalovaným v tom, že zjištěné skutečnosti neodpovídaly běžným podmínkám v obchodním prostředí a nasvědčují tomu, že neodvedení daně bylo záměrné a představovalo daňový podvod.
72. Co se týče vědomosti žalobce o podvodném jednání, i tu považuje zdejší soud v případě daného řetězce za prokázanou. Objektivní okolnosti identifikované daňovými orgány jsou dle zdejšího soudu ve svém souhrnu natolik nestandardními a pochybnými, že by měly v žalobci vyvolat přinejmenším podezření na nesolidnost jeho obchodního partnera. Mezi uvedené skutečnosti daňové orgány zařadily mimo jiné virtuální sídlo dodavatele, nezapsání provozovny v živnostenském rejstříku, sebeprezentační stopu neodpovídající tomu, že by dodavatel obchodoval s živočišnými produkty, nezveřejňování účetních závěrek, neplnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona, a typ obchodů (dodavatel neměl personální kapacity a neměl provozovnu).
73. Soud na tomto místě opakuje, že uvedené okolnosti nelze hodnotit izolovaně, nicméně již samotná skutečnost, že dle obchodního rejstříku a veřejně dohledatelné sebeprezentace se společnost UFB měla zabývat pronájmem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, respektive prodejem spodního prádla a jiného zboží výše uvedených módních značek, měla u žalobce vzbudit zásadní podezření. Již na základě takového zjištění, které musí vyplynout z běžného prověření obchodního partnera, měly u žalobce vzniknout zásadní pochybnosti o tom, zda takovýto subjekt vstupující z ničeho nic na trh s kuřecím masem není pouze nastrčeným článkem plnicím aktivní roli při daňovém úniku. Riziko této možnosti bylo umocněno také nezveřejňováním účetních závěrek a absencí registrace dle § 28 odst. 4 veterinárního zákona, která je snadno ověřitelná (a její ověření by v případě žalobce s ohledem na předmět jeho podnikání mělo být naprostým základem při prověřování obchodních partnerů). S ohledem na uvedené skutečnosti bylo nutné předmětnou transakci (nadto v nezanedbatelné výši) objektivně hodnotit jako silně rizikovou. Soud i zde opakuje, že žalobce by neměl hodnotit toliko soukromoprávní rizika (např. riziko nerealizace dodávky), ale také rizika veřejnoprávní (možnost odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na daňovém podvodu).

74. Rizikovosti transakcí si měl být žalobce vědom a měla jej vést k tomu, aby „zbystřil“ a uvědomil si, že nemá svého obchodního partnera prověřeného do té míry, aby s ním mohl vstoupit do obchodního vztahu. Nestačí přitom provedení opatření k tomu, aby uzavřené obchody probíhaly bezproblémově a umožňovaly žalobci dosahovat zamýšleného zisku. Žalobce, jakožto plátce DPH nárokuje daňové výhody, musí být v rámci svého podnikání obezřetný také proto, aby byl schopen daňovým orgánům prokázat případně nárokovaný odpočet na DPH. Je tudíž zvláště při existenci podezřelých okolností jeho povinností být ostražitý nad rámec „pouhé“ garance dodávky zboží.
75. Za popsanych okolností bylo možné po žalobci spravedlivě požadovat, aby více prověřoval, zda jeho dodavatel není například toliko nastrčeným mezičlánkem, který má umožnit realizaci daňového podvodu, a zda reálně vyvíjí tvrzenou obchodní činnost a je pro tyto účely registrován u veterinární správy. Uvedené neznámá, že by měl žalobce například u každé transakce vlastním šetřením ověřovat faktické působení jeho dodavatele na deklarované adrese. V projednávané věci však bylo možné s ohledem na silně podezřelé skutečnosti nasvědčující zatížení obchodu daňovým podvodem požadovat alespoň zběžné prověření sídla jeho dodavatele, tj. přinejmenším prostřednictvím internetu, kde by mohl zjistit, že na předmětné adrese je objekt k bydlení a sídlí zde cca 184 právnických osob.
76. Ověření splnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona nahlédnutím do databáze [www.svsr.cz](http://www.svsr.cz) bylo další z možností žalobce, jak by mohl oprávněně nabýt alespoň základní důvěru v solidnost daného obchodního partnera. Na tom nemůže nic změnit tvrzení žalobce, že jeho dodavatel byl pod kontrolou veterinární správy a také jím prodávané zboží podléhalo státním kontrolám, neboť rozhodující byly informace, které měl žalobce právě v době uzavírání předmětných obchodních transakcí. Z tohoto důvodu soud ani neprováděl dokazování listinami, které měly prokazovat provádění těchto veřejnoprávních kontrol.
77. Žalobce byl tedy správcem daně dle názoru zdejšího soudu oprávněně vyzván k prokázání opatření, která přijal k eliminaci rizika jeho účasti na daňovém podvodu. Po provedeném dokazování správce daně a následně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce adekvátní opatření pro zamezení jeho účasti na daňovém podvodu nepřijal. Tento závěr vyplývá mimo jiné i z výpovědi zaměstnankyně žalobce V., že hlavními zdroji prověřování dodavatelů byl portál ARES, živnostenský rejstřík, insolvenční rejstřík, přičemž rozhodující byl záznam o tom, zda se jedná o plátce DPH, jak dlouho je plátcem a zda se jedná o spolehlivého plátce. Z výše uvedeného je nepopiratelné, že prověření dodavatele proběhlo čistě formálním způsobem, bez jakéhokoli úmyslu zjistit bližší informace o této osobě vypovídající o její spolehlivosti a důvěryhodnosti. Jestliže existují zásadní pochybnosti o důvěryhodnosti obchodního partnera, nelze za dostatečné považovat toliko formální a neúplné prověření dodavatele v některých veřejných rejstřících. Veškerá žalobcova „důvěra“ v dodavatele byla založena na neznalosti informací o něm a pramenila z jeho pasivity. Je-li absence kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobce jeho běžnou praxí, nejedná se o okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu.
78. Soud zdůrazňuje, že není povinností správce daně a žalovaného, aby žalobci vysvětlovali, jaká konkrétní opatření k tomu, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu, měl žalobce přijmout. Naopak je to žalobce, kdo je povinen prokazovat, jaká konkrétní opatření přijal. Je však nutno poznamenat, že z úvah správce daně, žalovaného i zdejšího soudu je zcela patrné, jaká opatření mohl žalobce přijmout. Daňové subjekty však obecně mají

celou škálu možností ověřování důvěryhodnosti svých obchodních partnerů. Míra prověření, k jakému v konkrétním případě přistoupí, se však nutně liší v závislosti na konkrétních okolnostech případu. Nutno dodat, že pokud se obchodní partner jeví i po vyčerpání všech možností prověření jako nedůvěryhodný, nebo transakce jako podezřelá, má vždy daňový subjekt možnost vyvarovat se své účasti na daňovém podvodu tím, že s tímto obchodním partnerem danou transakci neuzavře. Kromě toho má možnost postupovat podle § 109a zákona o DPH.

79. V daném případě žalobce neosvědčil, že by přijal rozumná opatření, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, a že by transakce realizoval v dobré víře v jejich zákonnost a bezproblémovost.
80. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný nepochybili, odepřeli-li uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními realizovanými dodavatelem UFB z důvodu, že žalobce mohl a měl vědět, že plnění přijatá od dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Objektivní okolnosti specifikované daňovými orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které tomuto závěru odpovídají, přičemž žalobce neprokázal, že by přijal taková opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil.

#### *V.C.4 Námitky nezohlednění některých dalších skutečností*

81. Souhrnně ke všem posuzovaným řetězcům žalobce namítá také to, že žalovaný ignoroval či upozadil některé skutečnosti. Ani těmito námitkám však soud nepřisvědčil.
82. Na výše uvedených závěrech nemůže podle názoru soudu nic změnit tvrzení žalobce, že zboží dále dodával především menším odběratelům. Jelikož je napadené rozhodnutí postaveno na závěru, že předmětné obchody se uskutečnily, „pouze“ byly před dodáním žalobci zasaženy daňovým podvodem, nemělo již další nakládání s tímto zbožím pro posouzení věci vypovídací hodnotu.
83. Stejně tak není relevantní podíl předmětných obchodů na celkových dodávkách daného zboží v rozhodném období, či obecně na všech obchodních případech realizovaných žalobcem. To, že žalobce obchodoval s řadou jiných komodit a s řadou jiných dodavatelů, nevyvrací ani samotnou existenci daňových podvodů, ani jeho možnost o své účasti na daňovém podvodu vědět, ani nedostatečnost přijatých opatření za účelem vyhnutí se účasti na daňovém podvodu.
84. Za relevantní nelze označit ani to, že u žalobce nedošlo k podezřelému nárůstu obrátu (toliko opačné zjištění by mohlo být indicií o možném aktivním zapojení do daňového podvodu), ani to, že žalobce pravidelně odvádí dary na dobročinnost. V posuzované věci není hodnocena „osobnost“ žalobce, nýbrž konkrétní transakce a jednání žalobce v rámci nich.
85. Soud nepopírá to, že jednání žalobce mělo jasnou ekonomickou logiku (nutno ovšem poznamenat, že i samotný daňový podvod má jasnou ekonomickou logiku), ani to, že čistě na základě účetního porovnání těchto obchodů s jinými vnitrostátními obchody nelze mít za to, že by žalobce získal nepřiměřenou výhodu (soud nezpochybňuje, že jeho deklarované marže u předmětných obchodů byly standardní). Tyto okolnosti však nejsou pro projednávanou věc podstatné. Jelikož není nutné prokázat, že žalobce byl do předmětných daňových podvodů zapojen aktivně, není potřeba ani předkládat důkazy o přímém profitu žalobce či s ním spojených osob z daňového úniku. Z hlediska daňového

má přímý profit daňového subjektu účastníčího se daňového podvodu stejné důsledky jako nedostatečná obezřetnost daňového subjektu, který měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu a nepřijal dostatečná opatření, aby tomu zabránil. Označení žalobce jako *brokera* sice může navozovat dojem, že u žalobce nastala první z uvedených možností (tj. přímý profit z neodvedené daně), nicméně v případě nyní posuzovaných řetězců nese označení *broker* informaci pouze o tom, že žalobce si nárokuje od státu částku, která státu nebyla *missing traderem* odvedena, ač odvedena být měla. Toto označení neznamena, že by žalobce byl přímým beneficentem daňového podvodu.

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

86. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
87. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 27. ledna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.  
předsedkyně senátu