



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobce: **Mgr. J. K., IČO X**
sídlem X
zastoupený daňovou kanceláří ARIADNA, s.r.o., IČO 645 81 144
sídlem Nademlejnská 683/5, 198 00 Praha 9

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 5. 11. 2020, č. j. 41075/20/5300-22443-712876,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2020, č. j. 41075/20/5300-22443-712876, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč k rukám jeho zástupkyně, společnosti ARIADNA, s.r.o., IČO 645 81 144, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a shrnutí obsahu podání účastníků řízení

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.“), dodanou do datové schránky soudu dne 8. 1. 2021, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 5. 2018, č. j. 2966349/18/2120-50524-109698 (dále jen „platební výměr“). Správce daně platebním výměrem na základě výsledků daňové kontroly snížil žalobci nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2017 z původně vykázané částky 124 973 Kč na částku 10 428 Kč. Učinil tak proto, že žalobci neuznal nárok na odpočet ve výši 114 545 Kč z přijatého daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

dokladu č. 170100045 za nákup osobního automobilu, ač splnil podmínky podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 3. 2017 (dále jen „zákon o DPH“), neboť podle závěrů správce daně byla tato obchodní transakce zasažena daňovým podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl nebo mohl a měl vědět.

2. Žalobce nejprve popisuje, že si za červen 2017 nárokoval odpočet DPH na základě přijatého daňového dokladu ze dne 17. 5. 2017, č. 170100045, který zněl na částku 659 999,99 Kč – z toho činil základ daně: 545 454,54 Kč a DPH: 114 545,45 Kč. Jednalo se o nákup osobního automobilu BMW 525 D Touring (dále jen „BMW“) od společnosti TUZEX PRAHA a.s., IČO 282 82 329, sídlem Strakonická č. ev. 72, Smíchov, 150 00 Praha 5 (pozn. soudu: dne 6. 8. 2019 vymazána z obchodního rejstříku v důsledku mezinárodní fúze sloučením; dále jen „společnost TUZEX“). Žalobce dále konstatuje, že není sporné, že daňový doklad má všechny náležitosti, že plnění fakticky existuje, bylo přijato od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu a že bylo použito v rámci jeho ekonomické činnosti. Za nastalé situace, kdy je nesporné, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky podle § 72 a § 73 zákona o DPH, bylo na správci daně a žalovaném, aby prokázali zákonné důvody pro odepření nároku na odpočet DPH.
3. Podstatou žalobcovy argumentace je, že správce daně ani žalovaný neprokázali, že by se žalobce dopustil podvodného jednání nebo že by věděl (nebo nevěděl, ale mohl a měl vědět), že je součástí řetězce, jehož člen se dopustil daňového podvodu. Podle žalobce přitom nebylo prokázáno ani to, že by došlo ke spáchání daňového podvodu souvislým řetězcem. Je proto přesvědčen, že mu byl nárok na odpočet DPH upřen neoprávněně. Žalobce na podporu svých argumentů citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“ či „Soudní dvůr“) ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*.
4. Pro případ, že by se snad jednalo o daňový podvod, žalobce namítá, že jej umožnila finanční správa svou nečinností. Jestliže jí byly známy podezřelé okolnosti o společnosti INVEST MACA s.r.o. (pozn. soudu: od 30. 6. 2021 v likvidaci), IČO 227 93 917, sídlem Chudenická 1059/30, Hostivař, 102 00 Praha 10 (dále jen „společnost INVEST“), ale neučinila žádné kroky, aby potenciálnímu daňovému podvodu zabránila, zanedbala své zákonné povinnosti. Ostatně o podezřelé transakci (pozn. soudu: prodeji BMW společnosti TUZEX) se místně příslušný správce daně dozvěděl z kontrolního hlášení (již) dne 30. 5. 2017. Důsledky této (patrně záměrné) nečinnosti finanční správy nicméně správce daně a žalovaný přenáší (až) na žalobce.
5. Žalobce správci daně a žalovanému také vyčítá, že z obsahu správního spisu není zřejmé, zda se finanční správa od společnosti INVEST vůbec pokusila vybrat předmětnou daň. Skutečnost, že tato společnost nepodala přiznání k DPH, totiž není důkazem, že se jednalo o daňový podvod.
6. Pro případ, že se společnost INVEST vědomě účastnila daňového podvodu, žalobce uvádí, že by měla být daň vybrána právě od ní, eventuálně od společnosti TUZEX; případně by důsledky neodvedení DPH měla nést finanční správa. Není ale v souladu se zásadou proporcionality, aby následky nesl žalobce. Žalobce o existenci společnosti INVEST ani nevěděl a nebylo mu prokázáno žádné spojení s touto společností – nemůže mu být proto dáváno za vinu nic, co se týká společnosti INVEST. Žalobci ani není zřejmé, jak by jeho uvažované obezřetnější jednání se společností TUZEX mohlo zabránit údajné podvodné

činnosti společnosti INVEST. Společnosti TUZEX totiž nebyla prokázána vědomá účast na daňovém podvodu.

7. Další žalobcová výtku je, že skutečnosti zjištěné správcem daně dne 6. 12. 2017 o společnosti TUZEX nemohou být důkazem o tom, jaká byla skutečnost v červnu 2017. Žalobce je přitom přesvědčen, že nebylo jeho úkolem tehdy kontrolovat, zda společnost TUZEX ukládá účetní uzávěrky – tato kontrolní činnost náleží správci daně a evidentně ji neplnil. Žalovaný nadto pominul, že společnost TUZEX byla vymazána z obchodního rejstříku v důsledku mezinárodní fúze sloučením. Klade si tudíž otázku, zda finanční správa pokračovala v řízení s nástupnickou společností, popř. z jakých důvodů nikoliv. Podotýká též, že nelze hodnotit jako nestandardní, že společnost TUZEX splnila své daňové povinnosti.
8. K ostatním údajně nestandardním okolnostem žalobce uvádí, že mu BMW bylo zapůjčeno oproti poskytnutí záruky, nikoliv bez ní. Nic neobvyklého žalobce nespatřuje ani v tom, že pan B. jako jednatel společnosti TUZEX využil k předání BMW a potřebných dokladů pana V. ze společnosti, se kterou sdílela společnost TUZEX dvůr. Jedná se z jeho pohledu o projev důvěry a známosti mezi statutárními orgány, která byla vzhledem k sousedství obou společností oprávněná.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě naproti tomu konstatuje, že posuzovaná obchodní transakce probíhala za nestandardních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že byla zatížena podvodem na DPH. Žalobce byl posledním článkem v řetězci (INVEST – TUZEX – žalobce) a nárokoval odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti TUZEX, ze kterého ale nebyla odvedena daň na výstupu u společnosti INVEST. Tím došlo k narušení neutrality daně – chybějící daň přitom představuje pouze vodítko pro zkoumání zasažení transakcí podvodem na DPH. Žalovaný zdůraznil, že není nutná vědomost žalobce o podvodném jednání konkrétního článku řetězce (zde společnosti INVEST), neboť stačí existence objektivních okolností, na jejichž základě daňový subjekt může nabyt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku. Právě takové indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce podle žalovaného spolehlivě prokazují, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Už při běžné míře opatrnosti měl mít žalobce pochybnosti o standardnosti obchodního vztahu, do něhož se chystal vstoupit – s péčí řádného hospodáře však nejednal. Podle žalovaného měl v dané situaci žalobce přijmout tato rozumná opatření: žalobce měl požadovat smlouvu na zapůjčení vozidla, měl si ověřit totožnost prodávajícího a jeho vztah k dodavateli a měl vznést požadavek na podepsání smlouvy společně s prodávajícím namísto toho, aby podepsal smlouvu dodavatelem předem podepsanou. Na tomto základě žalovaný uzavřel, že byla zjištěna existence daňového podvodu, byly detekovány nestandardní okolnosti a současně bylo prokázáno, že žalobce o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH mohl a měl vědět. To vše pak ve smyslu judikatury SDEU zakládá pro žalobce nepříznivé účinky v podobě nemožnosti uplatnění odpočtu DPH. Nepřiznání nároku na odpočet daně přitom nenahrazuje výběr chybějící daně, nýbrž představuje ochranu samotného systému DPH. Výtku žalobce, že finanční správa zanedbala své zákonné povinnosti, je irelevantní. Žalovaný proto navrhl žalobu zamítnout jako zcela nedůvodnou.
10. V replice žalobce stručně konstatuje, že žalovaný zcela opomíjí, že rozhodný podíl na umožnění tvrzeného podvodného jednání společnosti INVEST mají finanční orgány, které neplnily své povinnosti např. podle § 9 odst. 2 daňového řádu, ale i účetních předpisů,

ačkoliv jim byly známy signály, jež podle nich svědčí o podvodném jednání (virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, zahraniční osoba jako jednatel). Z hlediska proporcionality vyzdvihované judikaturou SDEU a NSS není možné, aby důsledky nečinnosti finanční správy postihovaly žalobce.

Podstatný obsah správního spisu

11. Dne 18. 7. 2017 podal žalobce (řádné) přiznání k DPH za měsíc červen 2017 (tímto podáním bylo zahájeno vyměřovací řízení), jež dne 8. 8. 2017 korigoval dodatečným přiznáním, v němž doplnil opomenutý údaj o nově zařazeném dlouhodobém majetku. Výši přijatých zdanitelných plnění v červnu 2017 ovlivnil žalobcův nákup BMW od společnosti TUZEX. Daňový doklad č. 170100045 vystavený v den uskutečnění zdanitelného plnění 17. 5. 2017 uváděl datum splatnosti dnem 31. 5. 2017 (žalobce nicméně provedl platbu až dne 28. 6. 2017) a zněl na částku 659 999,99 Kč (660 000 Kč po zaokrouhlení) – z toho činil základ daně 545 454,54 Kč a DPH 114 545,45 Kč. Žalobce v uvedeném měsíci neuskutečnil žádná zdanitelná plnění, pouze pořídil zboží z jiného členského státu a ve výsledku tak za červen 2017 uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve výši 124 973 Kč.
12. Správní spis dále obsahuje listiny vztahující se ke společnostem INVEST a TUZEX. Z nich vyplývá, že společnost INVEST prodala BMW společnosti TUZEX na základě daňového dokladu č. 20170002 vystaveného v den uskutečnění zdanitelného plnění 29. 4. 2017 a s datem splatnosti 13. 5. 2017 (společnost TUZEX provedla platbu třemi hotovostními platbami ve dnech 29. 4. 2017, 30. 4. 2017 a 1. 5. 2017), který zněl na částku 600 000 Kč – z toho činil základ daně 495 840 Kč a DPH 104 160 Kč. Společnost INVEST podala dne 30. 5. 2017 kontrolní hlášení za duben 2017, ve kterém uvedla i dodání společnosti TUZEX ve shodné výši, jako plyne z faktury ze dne 29. 4. 2017, zdanitelná plnění na výstupu celkem za 670 840 Kč, jediné zdanitelné plnění na vstupu za 670 830,20 Kč a výslednou nulovou daňovou povinnost, avšak nepodala přiznání k DPH, jak bylo dne 16. 11. 2017 sděleno kontrolorkou správce daně. Naopak z vyžádaných záznamů v databázi ADIS plyne, že ve vztahu ke zdaňovacímu období počínajícímu 1. 4. 2017 byla vůči společnosti INVEST vydána dne 6. 6. 2017 výzva k podání daňového přiznání a dne 21. 9. 2017 platební výměr (patrně na daň; neúplný výtisk obsahuje text „*Platební výměr na D*“). Založen je i formulář nazvaný „*Přehled údajů z daňových přiznání za plátce*“, v němž jsou u společnosti INVEST ke zdaňovacímu období měsíce dubna 2017 uvedena uskutečněná plnění ve výši 713 843 Kč, daň na vstupu 0 Kč a daň na výstupu a celková daň ve výši 149 907 Kč. Naopak společnost TUZEX podala za měsíc květen 2017 jak kontrolní hlášení, tak přiznání k DPH, přičemž vypočetla a vykázala daňovou povinnost se zohledněním nákupu a prodeje BMW a výslednou daň také uhradila.
13. Dne 11. 8. 2017 provedl správce daně ústní jednání za účelem ověření nároku na odpočet daně za období červen 2017. Žalobce v jeho průběhu uvedl, že se společností TUZEX obchodně jednal poprvé, BMW bylo inzerováno na internetové stránce tipcars.cz, přičemž existence této společnosti mu byla potvrzena lidmi, „*kterí se v tom pohybují*“. BMW si vybral sám (odpovídalo jeho požadavkům na vůz) a nákup konzultoval s kamarádem. Ze společnosti TUZEX mu nabídli, aby si BMW nechal dva dny na zkoušku. Této nabídky využil – s BMW odjel z půjčovny na Smíchově u Lihovaru na Strakonické a nechal tam své auto i s klíči od něho, nadto si tam pořídili kopie jeho dokladů. Po dvou dnech BMW vrátil a začali jednat o koupi. Za společnost TUZEX jednal s panem V., který se tvářil jako její majitel – do obchodního rejstříku se žalobce nedíval, pana B. (narozeného v roce 1971)

neznal. Někdy v květnu BMW převzal ve Strakonické cca 200 m jinde než původně, jednal s panem V.. Fakturu si tamtéž vyzvedl až později (pan V. byl totiž v zahraničí) a poté během týdne (někdy v červnu) v hotovosti vložil na účet společnosti TUZEX celou částku (nebyla požadována zálohová platba) – k tomuto tvrzení později žalobce doložil pokladní doklad ze dne 28. 6. 2017 potvrzující vklad částky 660 000 Kč ve prospěch účtu, který (jak vyplývá z dalších podkladů) společnost TUZEX prostřednictvím správce daně dle § 96 odst. 2 zákona o DPH zveřejnila.

14. Výzvou ze dne 18. 8. 2017 správce daně žalobce vyzval k odstranění pochybností, zda BMW koupil od společnosti TUZEX, jestliže jednal s panem V., který není oprávněn za tuto obchodní společnost jednat.
15. Dne 19. 9. 2017 proběhlo další ústní jednání. V jeho rámci žalobce uvedl, že kupní smlouvu, kterou doložil správci daně, podepsal při předání BMW. Smlouva byla předem připravená i podepsaná za prodávající stranu – žalobce neví, kdo ji podepsal; předpokládal, že se jednalo o osobu, která za společnost TUZEX může jednat, u podpisu bylo firemní razítko. Nepamatuje si, jak se jmenoval člověk, se kterým konkrétně tehdy na Strakonické jednal.
16. K výzvě správce daně ze dne 12. 9. 2017 doložila společnost TUZEX listiny týkající se koupě a prodeje BMW a dále byl dne 1. 11. 2017 vyslechnut jednatel společnosti TUZEX R. B.. K okolnostem koupě BMW pan B. uvedl, že ho koupil s tím, že ho bude užívat. Protože ale s automobily obchoduje a naskytl se mu lepší vůz, rozhodl se ho prodat. Ohledně prodeje BMW pan B. uvedl, že ho inzeroval na internetu (na adresách mobile.de a tipcars.cz) a žalobce se mu ozval, že by měl o něj zájem. Jednalo se o jejich první obchodní styk. Protože byl mimo Prahu, pověřil pana V., u kterého BMW stálo na Strakonické ulici cca 500 m od sídla společnosti TUZEX, aby ho žalobci ukázal. Po telefonu dovolil, že si žalobce auto může půjčit na vyzkoušení za účelem prodeje (snaží se auta půjčovat na zkoušku, i když úplně standardně tuto možnost nenabízí, bez smlouvy to bylo na jeho riziko, záruku vrácení nechal na panu V.). Po vrácení auta připravil fakturu, jím podepsanou smlouvu a doklady od vozidla, které s BMW nechal u pana V., aby vše žalobci předal. Pan V. pak zajistil podpis žalobce. Nepožadoval žádnou zálohu, žalobce uhradil celou částku najednou převodem na účet. Protože je často na cestách, jednal se žalobcem namísto něj pan V. Pan V. nebyl nijak zmocněn, ale zná ho a důvěřuje mu, protože s ním obchoduje a pronajímá mu některé své automobily. Zaměstnanci společnosti TUZEX ověřili žalobce ve veřejných rejstřících a pan V. ověřil žalobcovy identifikační údaje.
17. Dne 4. 12. 2017 byla se žalobcem zahájena daňová kontrola na DPH (přechodem z postupu k odstranění pochybností) za zdaňovací období měsíce června 2017 v rozsahu daňového dokladu č. 170100045 s BMW jako předmětem zdanitelného plnění.
18. Dne 6. 12. 2017 provedl správce daně místní šetření na adrese sídla společnosti TUZEX, při kterém bylo zjištěno, že objekt má společný dvůr s provozovnou Profirentcars provozovanou společností Vinař Group s.r.o., IČO 293 92 730, Strakonická č. ev. 72, Smíchov, 150 00 Praha 5 (pozn. soudu: dne 10. 7. 2019 vymazána z obchodního rejstříku v důsledku mezinárodní fúze sloučením, dále jen „společnost VINARĚ“), jejímž jednatelem byl L. V.. Budova byla zamčená, prázdná a vnitřní prostory vypadaly jako po malování. Ve spise je též úřední záznam místně příslušného správce daně, podle nějž dne 29. 8. 2017 (čas neuveden) bylo v místě sídla sice označení společnosti TUZEX, ale vchodové dveře byly uzamčené a nebylo možné zjistit, zda tam společnost skutečně sídlí.

19. Na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 21. 12. 2017, aby prokázal, že přijal interní kontrolní mechanismy pro předejití účasti na daňovém podvodu, reagoval žalobce podáním ze dne 8. 2. 2018. V něm uvedl, že společnost INVEST vůbec nezná, nadto z výzvy plyne, že správce daně nemá ani prokázáno, že by INVEST daň úmyslně neodvedla, zatímco zjistil, že TUZEX své povinnosti splnil. Vztah pana V. ke společnosti TUZEX sice žalobce nezkoumal, ale jeho jednání bylo seriózní a korektní a s ohledem na sdělení pana B., že v době transakce byl na cestách, mu jeho zastoupení nepřipadá vůbec nestandardní. Správce daně též pomíjí, že při zapůjčení BMW žalobce ponechal v prostorách prodejce vlastní vůz s klíčky a že si pan V. pořídil fotokopie jeho osobních dokladů. Zapůjčení vozu na testovací jízdu až 2 dnů nebo do nájezdu stanoveného počtu kilometrů je v dnešní době možné (např. nabídka Kia Motors Corp.), a nikoliv nestandardní. Nepožadování zálohy může sice působit nestandardně, ale to závisí na individuálním řízení rizik každého podnikatele. Podstatné bylo, že prodávající disponoval právně bezvadnými dokumenty, které dokumentovaly prodej BMW a v případě potřeby jej opravňovaly zahájit soudní řízení. Automobil po zkušebním zapůjčení sice vracel na jinou adresu, ale bylo mu sděleno, že se společnost přestěhovala do nových prostor, a proto mu nepřišlo nestandardní, že k podpisu smlouvy došlo v budově Profirentcars, neboť mu bylo jasné, že TUZEX ještě nemusí mít čerstvě po přestěhování prostory kompletně zařízené. Pokud jde o interní opatření, žalobce uvedl, že v době prodeje a ani dosud není TUZEX nespolehlivým plátcem DPH, nejednalo se o nově založenou společnost, na společnost se ptal lidí z oboru a dostal od nich jen pozitivní doporučení, osobní jednání nebudilo podezření, cena za BMW se pohybovala v rozmezí tržních cen za srovnatelné vozy, BMW si v průběhu zapůjčení nechal prověřit po technické stránce a bylo bez závad a cenu uhradil na účet společnosti TUZEX. Sice si TUZEX neověřoval v obchodním a insolvenčním rejstříku, ale pochybuje, že by z nich získal lepší a důvěryhodnější informace než od lidí z oboru. Tomu ostatně napovídá i mediálně známý případ nákupu mobilních telefonů finanční správou.
20. S výsledkem kontrolních zjištění byl žalobce seznámen dne 11. 4. 2018. Správce daně zde konstatoval, že obchodní transakce týkající se BMW byla zasažena podvodem v řetězci na DPH, žádnou z námitek žalobce proti vytýkaným nestandardnostem neuznal, uzavřel, že žalobce rezignoval na přijetí opatření, jimiž by předešel svému zapojení do podvodného řetězce, a proto žalobci nárok na nadměrný odpočet ve výši 114 545,45 Kč neuznal. Ve stanovené lhůtě do 30. 4. 2018 se žalobce nijak nevyjádřil, a proto s ním byla dne 14. 5. 2018 projednána shodně formulovaná zpráva o daňové kontrole. V ní správce daně konstatoval, že společnost INVEST sice transakci uvedla v kontrolním hlášení, ale daňové přiznání nepodala. Z toho správce daně usuzuje, že daň nebyla odvedena (v další pasáži pak dokonce – bez nějaké další konkretizace – zdůrazňuje, že má jednoznačně za prokázané, že v posuzovaném případě došlo k podvodu na DPH). Dále uvedl, že žalobce nevystupoval jako běžný občan, ale jako podnikající subjekt, a proto bylo možné po něm požadovat ověření dodavatele z veřejně dostupných zdrojů, z nichž by zjistil, že nejedná se statutárním orgánem, a mohl by tedy požadovat doložení vztahu pana V. ke společnosti TUZEX a ověřit si, s kým vlastně telefonicky jednal o transakci. Také si měl zjistit a uvědomit, že transakci neuzavírá v sídle společnosti TUZEX. Zapůjčení vozidla v případě zmiňovaném žalobcem (Kia Motors) vyžaduje uzavření písemné smlouvy, postup žalobce je s tím nesrovnatelný. Je zcela nestandardní prodej automobilu bez zálohy na fakturu s dvoutýdenní splatností předanou měsíc po jejím vystavení. Na základě výsledků daňové

kontroly správce daně žalobci vyměřil platebním výměrem nadměrný odpočet daně pouze ve výši 10 428 Kč.

21. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém namítal, že postupoval s přiměřenou obezřetností a opatrností a postupoval zodpovědně, protože zkontroloval, že daňový doklad byl vystaven podle § 29 zákona o DPH, nejednalo se o neobvykle výhodnou nabídku (k čemuž doložil aktuální levnější nabídku podobného vozu), žalobce uhradil částku na bankovní účet společnosti TUZEX, který je veden i v ARES, přičemž společnost není vedena jako nespolehlivý plátec, podala kontrolní hlášení i odvedla daň. Žalobce čestně prohlašuje, že se vědomě nedopustil žádného daňového podvodu a ani mu nebyl nápomocen, a proto žádá o přehodnocení případu.
22. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a platební výměr potvrdil. V odůvodnění k otázce chybějící daně jen zrekapituloval, že TUZEX nakoupil BMW od společnosti INVEST, která za příslušné zdaňovací období nepodala daňové přiznání, ač transakci uvedla v kontrolním hlášení, a z toho tedy správce daně i žalovaný seznal, že daň nebyla odvedena. K vědomosti žalobce o podvodu pak žalovaný uzavřel, že kdyby žalobce jednal s péčí řádného hospodáře, muselo by u něj vzbudit zvýšenou obezřetnost zjištění, že nejedná se statutárním orgánem dodavatele, že osoba, s níž jednal, nebyla dodavatelem zmocněná, smlouva se podepisovala v budově Profirentcars, přičemž sídlo dodavatele bylo dle šetření správce daně prázdné, že za zapůjčení vozidla při první obchodní transakci nebyla požadována záruka, webové stránky dodavatele neobsahovaly žádné kontaktní údaje a dodavatel ani nezveřejnil účetní závěrky. Tyto skutečnosti známé žalobci ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících skutečností, které spolehlivě prokazovaly, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Ze spisového materiálu však nevyplývá, že by žalobce učinil jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH, a to ačkoliv mu byl k prokázání takových opatření v řízení poskytnut potřebný prostor. K odvolání přiložený inzerát jiného typu vozu bez data a zdroje žalovaného jen utvrzuje v tom, že žalobce nedisponuje důkazy, které by zjištění žalovaného mohly vyvrátit. Seriózní jednání nemohlo žalobce jako podnikatele uspokojit. Z jeho strany bylo neopatrné, když si při nákupu luxusního automobilu ani neověřil, s kým jedná, zda jedná v sídle dodavatele a zda dodavatel zveřejňuje účetní závěrky, jejichž prostřednictvím by se mohl seznámit s dodavatelovou důvěryhodností a finanční situací. Žalobce tak podle žalovaného nemohl být v dobré víře a nejednal s péčí řádného hospodáře. Napadené rozhodnutí bylo zmocněnci žalobce doručeno dne 8. 11. 2020.

Posouzení věci soudem

23. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl ve věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem souhlasili. Soud nepovažoval za potřebné nařídit jednání ani za účelem dokazování, neboť seznámení se s obsahem správního spisu dokazování nevyžaduje. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

24. Těžiště sporu tkví v tom, zda se v projednávané věci jednalo o daňový podvod. Teprve při kladné odpovědi by soud zkoumal, zda se žalobce daňového podvodu účastnil, tj. zda o něm věděl nebo alespoň měl a mohl vědět, a zda přijal taková opatření, aby své účasti na podvodu zabránil.
25. Správní soudy pravidelně vycházejí při posouzení existence podvodu na DPH v souvislosti s nárokem na odpočet z judikatury SDEU. Soudní dvůr pravidelně připomíná, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Soudní dvůr v tomto ohledu opakovaně zdůraznil, že se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem (viz zejména rozsudky C-446/2006 *Kittel a Recolta Recycling*, bod 54; C-32/03 *Fini H*, bod 32, a C-18/13 *Maks Pen*, bod 26). Vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat uvedený nárok, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudky C-624/15 *Litdana*, body 32–33, nebo C-285/11 *Bonik*, body 35–37).
26. Povinnost odepřít daňový nárok platí nejen pro situaci, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz např. rozsudek *Maks Pen*, bod 27). Osoba povinná k dani, která vytvořila podmínky související s přiznáním nároku pouze tím, že se podílela na podvodných plněních, není zjevně oprávněna dovolávat se zásad ochrany legitimního očekávání nebo právní jistoty, s cílem bránit se proti odmítnutí dotyčného nároku (v tomto smyslu viz rozsudky C-400/98 *Breitsohl*, bod 38, a C-121/2006 *Halifax a další*, bod 84).
27. Z citované judikatury zároveň plyne, že pro posouzení, zda se osoba povinná k dani účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem (nebo odběratelem), 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 osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem (či dodáním) účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí (či poskytnutí) plnění nepovede k účasti na podvodu (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 37).
28. Klíčovým prvkem pro odepření daňového nároku z důvodu účasti na podvodu je tedy existence podvodu na DPH. Směrnice o DPH ani judikatura SDEU či NSS neobsahují definici pojmu podvod na DPH, lze však vysledovat určité společné znaky situací, které byly jako podvod na DPH označeny.
29. Daňový podvod byl v judikatuře Soudního dvora vymezen jako situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (např. rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen* a rozsudek ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*). I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spleťté, jako je představitivost těch, kteří je připravují, ve všech

případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (např. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

30. V projednávané věci správce daně u transakcí, kde bylo předmětem plnění BMW, rozkryl existenci dodavatelského řetězce následovně: společnost INVEST jako *missing trader* → společnost TUZEX jako *buffer* → žalobce jako *broker*. V tomto řetězci správce daně detekoval chybějící daň v návaznosti na tato zjištění (viz stranu 4–5 zprávy o daňové kontrole):
- Společnost INVEST nepodala daňové přiznání k DPH za duben 2017, ve kterém vystavila daňový doklad č. 20170002; tuto transakci uvedla pouze v kontrolním hlášení za měsíc duben 2017. Z uvedeného tudíž správce daně „*usuzuje, že daň z výše uvedeného plnění odvedena nebyla.*“
 - Společnost TUZEX podala kontrolní hlášení a přiznání k DPH za květen 2017, do kterých zahrnula i plnění na základě daňového dokladu č. 170100045 a č. 20170002 (na jeho základě si nárokovala odpočet daně), přičemž *daň za předmětné zdaňovací období odvedla do státního rozpočtu.*
 - Konečně u žalobce správce daně konstatoval, že si na základě daňového dokladu č. 170100045 v přiznání k DPH za červen 2017 nárokoval *odpočet daně.*
31. Správce daně tak dospěl k závěru (viz strany 7 a 10–11 zprávy o daňové kontrole), že jedním ze subjektů v řetězci (společností INVEST) nebyla odvedena daň, zatímco jiný subjekt (žalobce) si daň odečetl, a to za účelem zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. Správce daně uzavřel, že má za jednoznačně prokázané, že v posuzovaném případě došlo k podvodu na DPH, jak jej chápe tuzemská a unijní judikatura. Daňovým podvodem na DPH se rozumí právě situace, kdy jedním článkem předmětného obchodního řetězce není odvedena určitá částka získaná jako DPH a druhý daňový subjekt předmětnou daň čerpá za nestandardních okolností; není přitom rozhodující, který článek řetězce daň neuhradil, tedy zda se jednalo o přímého obchodního partnera.
32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve vysvětlil princip podvodu na DPH a věnoval se obecné charakteristice jednotlivých článků řetězce (viz body 14–18 a 23–26). Vyšel z toho, že základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je zjištění chybějící daně (narušení neutrality daně). Chybějící daní přitom podle názoru žalovaného není jen situace, kdy je daň vyměřena a daňový subjekt ji neuhradí. Rozumí se jí i situace, kdy skutečnost, zda byla daň z předmětného plnění v řetězci odvedena, nelze ověřit pro bezkontaktnost některých článků obchodního řetězce – podstatou společností *missing traders* je totiž zamezit přesnému vyčíslení daňové povinnosti (a tím odhalení úniku na dani). K chybějící dani u některého z článků řetězce (narušení neutrality) pak musí přistoupit i podezřelé okolnosti, aby bylo možné konstatovat, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním. Od toho je přitom třeba odlišit pouhé podnikatelské selhání některého ze subjektů.
33. Po aplikaci obecných východisek na projednávaný případ žalovaný aproboval názor správce daně týkající se jak článků identifikovaného obchodního řetězce (viz body 55–56 napadeného rozhodnutí), tak chybějící daně. Žalovaný zrekapituloval, že společnost INVEST nepodala přiznání k DPH za duben 2017, ač v tomto zdaňovacím období vystavila daňový doklad č. 20170002, na kterém uvedla daň. Tuto transakci (prodej BMW)

přítom uvedla v kontrolním hlášení za duben 2017 podaném dne 30. 5. 2017. Žalovaný (proto) konstatoval, že za duben 2017 nebyla daň dosud uhrazena. Na tomto základě ve shodě se správcem daně dospěl k závěru o (přetrvávající) existenci chybějící daně. Základní znak daňového podvodu tak byl i podle jeho názoru naplněn (viz body 57–58 napadeného rozhodnutí).

34. Žalobce naproti tomu v první řadě namítal, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH. A protože prokázání chybějící daně je esenciální součástí prokázání existence daňového podvodu, zabýval se soud věcně v první řadě právě touto otázkou. Neprokázání a neodůvodnění chybějící daně totiž judikatura NSS považuje za vadu vyvolávající nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, nebo ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48).
35. Finanční orgány mají povinnost vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů tak musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Neodvedení daně je základním předpokladem pro to, aby daňový subjekt mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu. Chybějící daň je třeba chápat jako narušení daňové neutrality. Byť vynalézavost organizátorů podvodů je značná, nemůže zprostit správce daně jeho povinnosti unést důkazní břemeno stran prokázání konkrétních skutkových okolností daňového podvodu v konkrétním případě, a to včetně identifikace chybějící daně (viz rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, body 23, 24 a 33). V citované věci NSS odkázal také na svůj předchozí rozsudek č. j. 1 Afs 427/2017-48, ve kterém finančním orgánům vytkl, že z napadeného rozhodnutí nebylo vůbec možné zjistit, zda došlo k neodvedení daně, a upozornil, že za dostatečné nelze považovat konstatování, že společnosti, které měly stát na počátku celého řetězce, jsou pro správce daně nekontaktní, přičemž ani popisované „nestandardnosti“ obchodní spolupráce mezi uvedenými společnostmi nemohou nahradit odůvodnění existence chybějící daně.
36. Obdobné pochybení (z rozhodnutí nebylo možné vyčíst, zda došlo k daňovému úniku) NSS shledal ve věci řešené v rozsudku č. j. 9 Afs 163/2015-44, v němž uvedl, že za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že u dodavatele Terra Trade nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti a žalobce si nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně měl „v rozhodnutí najisto postavit, zda Terra Trade daňovou povinnost splnila, nebo nikoli; k ověření této skutečnosti není součinnosti daňového subjektu třeba. Existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu“ (bod 46). Toto pochybení bylo jedním z důvodů, pro které NSS shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným.
37. S těmito závěry se ztotožnil také zdejší soud v rozsudku ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 25/2016-48, v němž konstatoval, že „[v]ýchozí premisa, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel a podle níž je známkou podvodu na DPH také to, že jeden ze zapojených subjektů ‚zmizí‘ ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout – v tomto případě potom není rozhodné, zda daňový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, avšak stal se nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně či ba dokonce daň přiznal a uhradil, avšak výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti tohoto daňového subjektu daňovými orgány ověřit‘ [...], je proto chybná. S ohledem na to, že nárok na odpočet daně může být omezen jen ve výjimečných případech, pokud je prokázáno, že byl

uplatňován podvodně (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL), nemůže soud aprobovat názor, podle něhož, nelze-li u nekontaktního subjektu ověřit, zda přiznal a uhradil daň nebo zda přiznanou a odvedenou daň uhradil ve správné výši, je třeba automaticky předpokládat, že se jedná o daň chybějící. Pokud by bylo správci daně umožněno, aby daňovému subjektu odepřel nárok na odpočet daně na základě blíže nepodložených domněnek o podvodném jednání dodavatelů či subdodavatelů daňového subjektu, vedlo by to k nepřiměřenému rozšíření palety oněch výjimečných případů až k rezignaci na důkazní povinnost správce daně, jehož úkolem je prokázat, že byl spáchán daňový podvod a že o něm daňový subjekt domáhající se nároku na odpočet věděl nebo mohl a měl vědět“ (bod 27). V poslední době totožný závěr akceptoval i rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021-102.

38. Na těchto východiscích soud setrvává i v nyní posuzované věci. Podle soudu správce daně i žalovaný i v tomto případě zcela rezignovali na prokázání, zda existovala chybějící daň, a zda tedy skutečně došlo k narušení daňové neutrality. Oba vycházeli zatím pouze z hypotetického narušení daňové neutrality daně, a přesto tvrdili, že existence chybějící daně byla objektivizována. Ani žalovaný tak řádně nezjistil a neprokázal, že skutečně došlo k narušení daňové neutrality daně, které je nezbytnou podmínkou pro závěr, že došlo k podvodu na DPH.
39. Z doloženého správního spisu totiž toliko vyplývá, že společnost INVEST za duben 2017 podala kontrolní hlášení, ve kterém deklarovala ve výsledku nulovou daňovou povinnost. Finanční úřad správce daně společnost INVEST dne 6. 6. 2017 vyzval, aby podala přiznání k DPH za duben 2017 s odůvodněním, že zákonná lhůta pro jeho podání uplynula již dne 25. 5. 2017. Společnost INVEST poučil, že nebude-li výzvě vyhověno ve stanovené lhůtě, může být daň vyměřena podle pomůcek nebo se bude předpokládat, že v řádném daňovém tvrzení byla tvrzena daň ve výši 0 Kč.
40. Ačkoli je nesporné, že společnost INVEST podala kontrolní hlášení za duben 2017, správce daně i žalovaný rezignovali na prověření tvrzení v něm uvedených a vycházeli toliko z toho, že daňové přiznání za příslušné zdaňovací období nebylo podáno. Skutečnost, že společnost INVEST nepodala přiznání k DPH za duben 2017, nicméně nemohla finanční orgány zprostit povinnosti postavit v rozhodnutí najisto, zda společnost INVEST splnila své daňové povinnosti, nebo nikoliv. Z obsahu správního spisu přitom s jistotou nevyplývá, zda společnost INVEST za duben 2017 vůbec byla povinna odvést daň, tj. zda společnosti INVEST byla za toto zdaňovací období daň vyměřena. Byť z výpisů z databáze ADIS se jeví, že možná k nějakému vyměření DPH mohlo dojít (částka uvedená v přehledu údajů z daňových přiznání, zmínka o „Platebním výměru na D“), nejen že ve správním spise není jakýkoliv platební výměr založen, aby z jeho obsahu mohl soud činit nějaké závěry, ale správní orgány vůbec nezmiňují, že by k vyměření a neuhrazení související daňové povinnosti, byť třeba jen dle pomůcek, vůbec došlo. Soudu přitom nepřisluší na základě krajně nesrozumitelných zmínek ve výtiscích z databází dovozovat, zda zde skutečně nějaká daň chybí, či zda se vše doposud nachází jen ve fázi nepotvrzených domněnek.
41. Soud tak shrnuje, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť z něho nelze zjistit, zda byla splněna základní podmínka pro to, aby mohl být žalobce odpovědný za účast na daňovém podvodu. Žalovaný nezjistil dostatečně skutkový stav věci tak, aby bylo možné posoudit, zda došlo k porušení neutrality daně, a proto je jeho závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu minimálně

předčasný. Z napadeného rozhodnutí nelze dovodit, že by byla splněna již první podmínka pro závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu, jíž je samotná existence daňové ztráty. Soud by se proto již nemusel dále zabývat splněním dalších podmínek pro nepřiznání nároku na (nadměrný) odpočet daně z důvodu údajné účasti žalobce na podvodu na DPH. Přesto tak však učiní, jelikož útržkovité informace ve správním spisu naznačují, že existence chybějící daně je pravděpodobná, a proto lze očekávat, že žalovaný bude opakovaně zvažovat doměření daně. Soud má ovšem zásadní pochybnosti i o naplnění dalších znaků tvrzené účasti žalobce na daňovém podvodu, a proto se vyjádří i k nim.

42. V dalším řízení tedy bude na žalovaném, jež tíží důkazní břemeno, aby zjistil, prokázal a řádně odůvodnil, zda v rámci řetězce: INVEST → TUZEX → žalobce došlo k narušení neutrality daně (ať již přímo u prvního z dodavatelů nebo na jiném článku řetězce). Pokud dojde ke kladnému závěru (bude zde pravomocně vyměřená a neuhrazená daň po splatnosti), posoudí u žalobce zbývající podmínky pro možnost odepření nároku na (nadměrný) odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodu, a to ve vztahu k tomu bodu řetězce, kde k podvodu mělo dojít – zjistí-li tak chybějící daň u společnosti INVEST, bude se věnovat i okolnostem prodeje BMW společnosti TUZEX (resp. jejího nákupu), vztahem žalobce právě ke společnosti INVEST, jakož i podezřelým okolnostem transakce jako celku; nesetrvá tedy pouze u rozboru transakce a jejích okolností mezi společnostmi TUZEX a žalobcem, jak to učinil v napadeném rozhodnutí. Nestandardní okolnosti vnímatelné žalobcem totiž musí být takového charakteru, aby ve svém souhrnu u něj objektivně musely vyvolat důvodné podezření, že transakce je zasažena podvodem na DPH. Zejména v situaci, kdy je zřejmé, že jeho přímý dodavatel se podvodu na DPH nedopustil, muselo by se jednat o takové nestandardnosti, z nichž by bylo možné dovodit povědomí žalobce o daňovém podvodu dodavatele jeho dodavatele. Ostatně NSS již v právní větvě připojené k rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, zdůraznil, že požadavek Soudního dvora týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze tedy extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila, a její „obezřetnost“ sahat.
43. V situaci, kdy nebylo vyvráceno tvrzení žalobce, že o existenci společnosti INVEST vůbec nevěděl, by muselo být prokázáno buď to, že žalobce musel vědět, že TUZEX předmětné BMW bezprostředně přeprodává a že nestandardnosti v jednání se společností TUZEX dle všeho souvisí s nestandardností již předchozího obchodu, k němuž je proto třeba napnout pozornost, anebo by muselo jít o zvláště do očí bijící skutečnosti v podobě prodeje za neadekvátně nízkou cenu s tlakem na rychlé uskutečnění obchodu, pokoutního prodeje za hotovost od pochybně působícího subjektu nebo prodeje za obdobných okolností vyvolávajících bez dalšího pochyby již o adekvátním způsobu nabytí vozu dodavatelem. Žalovaný též nepřehlédne, že prvotní obezřetnostní požadavky na daňové subjekty jsou dle ustálené judikatury Soudního dvora, na niž poukazuje i žalobce, poměrně mírné, ne-li přímo minimalistické (podrobněji viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019-108, bod 199 a násl.) a prověřování přichází do úvahy v zásadě až právě v konfrontaci s nestandardními okolnostmi, jež žalobce musel vnímat, a v míře adekvátní vážnosti takových skutečností budících podezření. Jestliže se však zjištěné nestandardnosti dotýkají jen přímého obchodního partnera, který všechny daňové povinnosti splnil, je nepravděpodobné, že by takové šetření mohlo přinést reálný poznatek hrozby účasti na daňovém podvodu, a tedy ani absence takového (bezvýsledného) šetření ze strany žalobce nemůže odůvodňovat odnětí nároku na odpočet. Přinejmenším žalovaný zjevně

neprokázal a ani nevysvětlil, že by z jím popsaných nestandardností a jím přiměřených ověření nějak musel žalobce logicky zjistit, že z obchodu s předmětným BMW někdo neodvedl daň.

44. Pro případ dalšího prověřování pak soud apeluje na žalovaného, aby v dalším řízení taktéž zohlednil, že výpůjčka BMW za účelem zkušebních jízd mohla být uzavřena i ústně a že nebylo třeba trvat na písemné formě smluvního ujednání. Z ničeho totiž neplyne, že by žalobce měl působit za daných okolností natolik nedůvěryhodně, že by dodavatel musel považovat krátkodobé zapůjčení vozu oproti vozu žalobce, jehož totožnost byla navíc ověřena, za neadekvátní riziko. Stejně tak žalovaný vezme v potaz, že kupní smlouva uzavřená mezi společností TUZEX a žalobcem nemusela být podepsána oběma stranami zároveň v jeden okamžik a že jednatel dodavatele vysvětlil důvody uzavření smlouvy bez osobního setkání. Pokud jde o kooperaci pana B. a pana V., žalovaný nepřehlédne, že k výkonu zastoupení právnické osoby je oprávněna i osoba, kterou statutární orgán právnické osoby určí. Byť to tak pan B. ve své výpovědi právně neoznačil, z faktického popisu je zřejmé, že ústně (telefonicky) zmocnil pana V. k výpůjčce BMW a k jeho následnému předání žalobci oproti podpisu písemné kupní smlouvy. Co do míry podezřelosti takového postupu přitom žalovaný vezme v úvahu, že společnost VINAŘ (a její provozovna Profirentcars) měla sídlo na téže adrese jako společnost TUZEX a že pro ni bylo zcela standardní obchodovat s vozidly, takže se jak pro pana B., tak pro žalobce mohlo jednat o důvěryhodný subjekt. Zcela nepodstatné z hlediska zjišťovaných nestandardností je přitom konstatování žalovaného, že žalobce v době podpisu kupní smlouvy nevěděl, kde se sídlo společnosti TUZEX nachází, je-li nesporné, že ji podepisoval právě na adrese jejího sídla. Pokud jde o ukládání účetních závěrek do obchodního rejstříku, žalovaný uváží, do kdy nejpozději v roce 2017 bylo povinností společnosti TUZEX uložit účetní závěrku za rok 2016. Teprve poté bude moci vyvozovat nějaké závěry z toho, že poslední zveřejněná závěrka se vztahuje k roku 2015 – tuto skutečnost musí hodnotit ve vztahu k období května (event. června) 2017, kdy žalobce se společností TUZEX uzavřel kupní smlouvu na BMW, nikoliv současnou optikou. Omezeně vypovídající jsou pak pro žalovaného i pozdější informace na webu společnosti TUZEX, pokud nemá ověřeno, že se tyto údaje v mezidobí nezměnily. A to zejména v situaci, kdy z dokazování vyplývá, že ke vzájemnému kontaktu došlo nikoliv prostřednictvím webových stránek dodavatele, ale portálu tipcars.cz.
45. Ve vztahu k opakovaným námitkám žalobce, že za sporný daňový únik odpovídá finanční správa v důsledku své pasivity, však přesto považuje soud za potřebné uvést, že takové námitky nejsou příléhavé. Nejde totiž o to, že by se finanční správa zbavovala svého břemene a přenášela je nepatřičně na někoho jiného. Finanční správa (stát) přirozeně nese břímě chybějící daně (bude-li tedy v řízení řádně prokázána), ať již ve své úřední činnosti pochybila (byla pasivní), nebo nikoliv (sebeaktivnější správce daně nemůže z důvodu informační asymetrie předejít všem daňovým únikům). Tato skutečnost však nevylučuje, že důsledky chybějící daně mohou vedle státu nést i subjekty, které se na spáchání daňového podvodu podílely. Judikatura Soudního dvora přitom stojí na stanovisku, že nárok na odpočet daně lze legitimně upřít každému, kdo se zaviněně na podvodných transakcích podílel, tedy nejen těm, kteří úmyslně takový podvod zosnovali, ale i těm, kteří nedbali podezřelých signálů a ochotně poskytli peníze či zboží pro takový řetězec, aniž by se pozastavili nad varovnými příznaky, že se nepřímou podílejí na nekalém jednání. Otázka, zda lze jednomu ze zúčastněných subjektů upřít nárok na odpočet, přitom nestojí na předpokladu, že správce daně odpočet odepřel i každému dalšímu aktérovi transakcí a že

přítom postupoval dostatečně rychle a využil při tom všechny dostupné prostředky pro ochranu fiskálních zájmů státu. Tím soud rozhodně nehodlá schvalovat postup správce daně, který by si vybíral jako třesničky na dortu jen ty nejsolventnější účastníky podvodných transakcí, jelikož takový postup by mnohdy vedl právě k tomu, že se ani nepodaří řádně ověřit existenci chybějící daně. Na druhou stranu však nelze přehlížet, že v řadě případů může být vedení daňového řízení se subjekty, které jsou mnohdy jen prázdnými skořápkami, nevhodné a vést jen k prohloubení ztráty státního rozpočtu. Žalobcem kritizovaný přístup správce daně tak je do jisté míry pochopitelný a rozhodně nelze hovořit o tom, že by měl mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Je však třeba dbát na to, aby se skutečně neomezil jen na výběrové (a nevybíravé) atakování solventních „kolemjdoucích“, jelikož takový přístup by měl nepochybně za následek podlomení reputace finanční správy a v konečném důsledku i elementární důvěry podnikatelů (daňových subjektů) v českou ekonomiku. Bohužel, v tomto případě si soud vzhledem ke shora vysloveným závěrům není jist, zda nejde o tento neblahý případ. V každém případě bude na žalovaném, aby v dalším řízení přednesl a prokázal přesvědčivé důvody, z nichž žalobce případně musel dovodit (s případným bližším prověřením svého dodavatele, bylo-li namístě), že obchodované zboží bylo předmětem daňového úniku.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

46. S ohledem na výše uvedené tak lze uzavřít, že z napadeného rozhodnutí nelze dovodit, že by byla splněna již první podmínka pro závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu, již je samotná existence daňové ztráty. Důvodnost nelze upřít ani žalobním bodům namítajícím, že nestandardní okolnosti zdůrazňované žalovaným nevedou k závěru, že žalobce musel vědět o případném neodvedení daně dodavatelem jeho dodavatele, a že v kontrastu s rozsudkem SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében* jsou povinnosti prověřování dodavatele vyžadované žalovaným přemrštěné. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., resp. pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Vysloveným závazným právním názorem soudu je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
47. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, a má tedy právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměnu soud stanovil za tři úkony právní služby (převzetí a přípravu zastoupení a sepsí žaloby a repliky) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. K tomu přistupuje náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož je zástupkyně žalobce plátkyní daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 10 200 Kč, ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s. *per analogiam*). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupkyně žalobce (§ 149 odst. 1 a 4 *per analogiam*

zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 23. března 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu