



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **Nástroje Vsetín s.r.o.**, IČO: 04622634
sídlem 4. května 175, 755 01 Vsetín
zastoupený **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., IČO: 26879441
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019, č. j. 44711/19/5300-21445-711275,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal následující rozhodnutí ze dne 3. 12. 2018:

- platební výměr č. j. 2090474/18/3312-50522-710753, jímž žalobci za zdaňovací období červen 2016 vyměřil daň z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) ve výši 1 239 982 Kč
 - platební výměr č. j. 2090534/18/3312-50522-710753, jímž žalobci za zdaňovací období červenec 2016 vyměřil DPH ve výši 765 645 Kč
 - dodatečný platební výměr č. j. 2090564/18/3312-50522-710753, kterým žalobci za zdaňovací období srpen 2016 doměřil DPH ve výši 1 244 561 Kč a jímž byla současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 248 912 Kč
 - dodatečný platební výměr č. j. 2090645/18/3312-50522-710753, kterým žalobci za zdaňovací období září 2016 doměřil DPH ve výši 4 121 222 Kč a jímž byla současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 824 244 Kč
 - platební výměr č. j. 2090729/18/3312-50522-710753, kterým žalobci za zdaňovací období říjen 2016 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 3 914 343 Kč.
2. Svá rozhodnutí správce daně vydal v návaznosti na skutečnost, že u žalobce byly ve dnech 13. 9. 2016, 16. 12. 2016, 5. 10. 2017 a 15. 3. 2017 postupně zahájeny daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až říjen roku 2016 (dále také jen „předmětná zdaňovací období“) v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích obchodoval s nářadím a s nástroji. Na základě provedení dokazování správce daně dospěl k závěru, že žalobce se při obchodování s danou komoditou stal součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem, o němž přinejmenším vědět měl a mohl, a zároveň nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Daňová kontrola za předmětná zdaňovací období byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole č. j. 1990023/18/3312-60562-802479 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“) do datové schránky žalobce dne 29. 11. 2018. S ohledem na uvedený právní názor správce daně žalobci neuznal nároky na odpočet z přijatých plnění od dodavatelů Metal Export CZ s.r.o. (dále jen „Metal Export“) a TARIM s.r.o. (dále jen „TARIM“).
3. Proti specifikovaným rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání. Ta žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 11. 2019, č. j. 44711/19/5300-21445-711275, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobce ve včas podané žalobě nesouhlasil s tím, že bylo možné mu odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.
5. Žalobce obecně poukázal na svou dosavadní obchodní činnost, resp. činnost společnosti LUTOMA, s. r. o. (později Pragokovo s.r.o., nyní již vymazána z obchodního rejstříku; dále jen „LUTOMA“), na kterou personálně navazuje (nesprávné postupy a rozhodnutí správce daně měly tuto společnost v minulosti paralyzovat). Právě tato skutečnost je důležitá z toho hlediska, že jednatel žalobce, pan T. F., se již z dřívějšíka dobře znal s jednatelem společnosti Metal Export, což odůvodňovalo způsoby kontraktace (která byla bezproblémová) s touto společností.
6. V této souvislosti žalobce poukázal na to, že ohledně jeho účasti v podvodu na dani z přidané hodnoty nese důkazní břemeno výlučně správce daně. V tomto směru žalobce

vyvozuje, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publikovaný pod č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH* (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), že nezbytnou podmínkou odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání, že jediným smyslem a účelem transakce bylo získání daňové výhody.

7. Dále podle žalobce v napadeném rozhodnutí chybí popis, v čem podvod na dani spočíval, a poukazuje na to, že se žalovaný nezabýval identitou obchodovaného zboží. Za nedostatečný označuje žalobce popis chybějící daně, přičemž dle jeho názoru nebylo prokázáno, že by se v posuzované věci jednalo o podvod na DPH, a to s ohledem na nedostatečnost žalovaným uvedených nestandardních okolností. Žalovaný dle jeho názoru neprokázal, že zboží nakoupené žalobcem bylo prodáváno právě v řetězcích, které v tomto směru specifikoval správce daně a žalovaný (tento řetězec či řetězce považuje žalobce za nedostatečně odůvodněný a důkazně podložený). Taktéž žalovaný neuvedl, jak a v jaké výši byla DPH neoprávněně snížena. Přitom žalovaný dle žalobce přeceňuje (následnou) nekontaktnost jeho dodavatelů – nekontaktnost ještě neznamená podvod na DPH. Žalovaný se také měl nedostatečně vypořádat se skutečností, že všechna dotčená plnění jsou řádně přiznána a uvedena v kontrolních hlášeních. Podle žalobce také není zřejmé, že by společnost Metal Export byla *missing trader*, jak by se žalobce na jejím případném jednání mohl podílet či je detekovat, či že by bylo podloženo, že ke ztrátě daně došlo v důsledku podvodného jednání. Za významný v této spojitosti považuje žalobce rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48. Žalobce má rovněž za to, že odpovědnost za daňovou ztrátu lze přičítat pouze správci daně samotnému, a opětovně poukazuje na povinnost správce daně prokázat, že jediným a hlavním smyslem a účelem transakce bylo získání daňové výhody ze strany žalobce.
8. Žalobce rovněž poukázal na to, že objektivní okolnosti musí být pro daňový subjekt zjistitelné, a to od počátku obchodní spolupráce. Žalobce v tomto směru zpochybnil některé „objektivní okolnosti“, a v tomto kontextu se opět vyjádřil k dřívější spolupráci se společností Metal Export coby dodavatelem společnosti LUTOMA. Žalobce tak je, i s přihlédnutím k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, toho názoru, že předmětné „objektivní okolnosti“, které měly svědčit o nestandardnosti jeho obchodování, nejsou s to prokázat, že žalobce věděl či vědět mohl, že se účastní podvodu na dani.
9. V části žaloby, kterou žalobce označil jako její shrnutí, žalobce uvedl, že nárok na odpočet daně na vstupu není žádným dobrodiním státu, ale zákonným nárokem vyplývajícím z právních norem, které přijal sám stát, nikoliv žalobce. Uznáním tohoto nároku dochází k naplnění principu neutrality daně, avšak postupem žalovaného je tento princip dlouhodobě porušován. Žalobce nemohl být vyzýván k prokázání dobré víry a ani k prokázání přijetí předmětných opatření. Dobrá víra je automaticky presumována a je na žalovaném, aby existenci dobré víry relevantně zpochybnil. Nic takového však žalovaný neučinil, žalobce tak přijal plnění v dobré víře. Žalobce učinil všechna opatření, která po něm bylo možno rozumně vyžadovat, neboť si ověřil existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku a také si ověřil, že dodavatelé nejsou v insolvenční, jsou plátcí DPH a nejsou nespolehlivými plátcí. Žalovaný své závěry o existenci objektivních okolností poskládal zcela nelogicky, neboť ani jedna z nich nezakládá a ani v dílčí rovině nemůže založit existenci podvodu na dani. Samotným důsledkem tohoto postupu je pak nepřezkoumatelné rozhodnutí, neboť v něm absentuje samotné prokázání (či alespoň

tvrzení) o tom, na jakých skutkových zjištěních žalovaný staví podvod na dani. Naopak to byl žalovaný, kdo neprokázal existenci daňového podvodu, objektivních skutečností na hranici zjišťovacích schopností žalobce, řádně zdůvodněného řetězce, účast žalobce na tomto řetězci a čerpání daňové výhody. Důkazní břemeno ohledně prokázání vědomé účasti daňového subjektu na dani leží na správci daně. Toto své břemeno správce daně neunesl, a pokud existují o celé skutkové podstatě projednávané věci, byť jen částečné, pochybnosti, je nutno postupovat v duchu zásady *in dubio pro reo*.

III. Vyjádření žalovaného a další písemná podání účastníků řízení

10. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Při posouzení věci vycházel z testu užívaného v souvislosti s podvody na DPH, který se opírá o judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu. V tomto smyslu správce daně v prvním kroku prokázal, že došlo k podvodu na DPH, a ve druhém kroku zkoumal, zda daňový subjekt (žalobce) věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Tento vnitřní vztah daňového subjektu k podvodu na dani se prokazuje (nepřímo) zjišťováním tzv. objektivních okolností. Jedná se o podezřelé okolnosti, které byly daňovému subjektu známy, případně při zachování elementární obezřetnosti měly být známy, na jejichž základě by si osoba s přiměřenou péčí a opatrností uvědomila riziko vlastního zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. V této souvislosti je na osoby povinné k dani nutno klást poněkud vyšší nároky s ohledem na jejich postavení v systému daně z přidané hodnoty. Od osoby povinné k dani je tedy očekáváno přijetí rozumných opatření, aby se účasti v podvodu na dani z přidané hodnoty vyhnula. Tato přijatá opatření jsou zkoumána ve třetím kroku testu. Po osobě povinné k dani přitom lze legitimně požadovat přijetí tím rozsáhlejších opatření, čím závažnější objektivní okolnosti byly v daném případě zjištěny.
11. V návaznosti na to žalovaný uvádí, že pokud jde o důkazní břemeno, je si vědom jeho rozložení a takto jej v rámci daňového řízení respektoval a rovněž unesl. Zároveň žalovaný nesouhlasí s přesvědčením žalobce, že nezbytnou podmínkou odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání, že jediným smyslem a účelem transakce bylo získání daňové výhody.
12. Za nepřiměřené považuje žalovaný závěry žalobce týkající se zjišťování důvodu neuhrazení daně. O existenci podvodu, ve vazbě na nezaplacení daně, přitom dle žalovaného není pochyb. Stejně tak žalovaný nemá pochyb o faktickém plnění, popř. hrazení plnění – to ale nemá relevanci z hlediska existence podvodu na DPH. Žalovaný v této souvislosti považuje napadené rozhodnutí za přezkoumatelné, přičemž se v něm dostatečně vypořádal s nestandardními okolnostmi provázejícími obchodování žalobce s jeho dodavateli a odběratelem, resp. obecně se subjekty zapojenými do popsáního řetězce. Správce daně i žalovaný se tu zabývali rovněž identitou obchodovaného plnění a významem nekontaktnosti dotčených subjektů na závěr o účasti žalobce na podvodu na DPH.
13. Jako dostatečná shledává žalovaný zjištění správce daně (či svá) k přítomnosti objektivních okolností, které přinejmenším mohly být pro žalobce impulsem ke zvýšené obezřetnosti při snaze vyhnout se účasti na podvodu na DPH. O příslušných okolnostech mohl mít žalobce od počátku povědomost.
14. Ke shrnutí žaloby žalovaný uvádí, že žalobce poukazuje na to, že pravidlo o tom, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zásadně nemůže být omezen, není bezvýhradné a

uplatní se pouze v případě, že daňový subjekt o podvodu, kterým je zatížena jiná předchozí nebo následná transakce, neví nebo nemůže vědět. Žalovaný přitom na základě skutečností popsanych v žalobou napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce o podvodu na dani vědět měl a mohl. Za těchto okolností se výše uvedeného pravidla dovolávat nemůže. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty sice není dobrodiním státu, nejedná se však ani o nárok zcela bezvýhradný, jak vyplývá z judikatury, kterou žalovaný v posuzované věci aplikoval, a na základě které správce daně a pak i žalovaný dospěli k závěru, že žalobci nemůže být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty přiznán.

15. Dále se žalovaný dle svého názoru k opatřením, která měl žalobce přijmout, a která byla dle žalobceva přesvědčení dostatečná, vyjádřil již v napadeném rozhodnutí. Žalobce tak dle žalovaného zcela rezignoval na přijetí jakýchkoliv rozumných opatření, kterými by minimalizoval riziko zapojení do podvodu a jejichž přijetí by bylo možno od jiného daňového subjektu za obdobných okolností očekávat. Správce daně a žalovaný prokázali jak samotnou existenci řetězce transakcí vedoucího k žalobci, který byl zasažen podvodem na DPH, tak množství objektivních okolností, na jejichž základě je nutno uzavřít, že žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty vědět mohl a měl. Zároveň z provedeného dokazování vyplynulo, že žalobce v posuzované věci nepřijal opatření, která by bylo možno považovat v dané situaci za adekvátní. Není přitom z hlediska výsledku daňového řízení relevantní, zda bylo žalobci umožněno prokázání přijatých opatření, nebo zda bylo na žalobce v tomto ohledu přeneseno důkazní břemeno. Žalovaný proto v dané věci nespátřuje jakoukoliv pochybnost ohledně naplnění podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet DPH žalobci na základě judikatury SDEU, na kterou žalobce odkazuje. Proto žalovaný ve věci nespátřuje ani hypotetický prostor pro aplikování žalobcem uváděné zásady trestního práva – zásadu *in dubio pro reo* nelze aplikovat ani analogicky s poukazem na skutečnost, že v případě odepření nároku na odpočet daně nese důkazní břemeno primárně správce daně. Z určení strany, která nese důkazní břemeno, nelze dle žalovaného dovozovat míru jistoty, s jakou má být konkrétní skutečnost prokázána. Žalovaný pak dodává, že jak plyne z napadeného rozhodnutí, odepření nároku na odpočet daně není trestem, proto ani v tomto ohledu nepřichází analogická aplikace žalobcem uváděné zásady v úvahu.
16. K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. Na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32 (věc *Filák*), z něhož má plynout, že samotné neplacení daně není podvodem a podvodem nemůže být ani skutečnost, že nelze ověřit u dodavatelů, že předmětná plnění přiznali. V této souvislosti žalobce opět zdůraznil význam kontrolních hlášení. Nelze hovořit o chybějící dani, pokud v kontrolních hlášeních dodavatelé vše přiznali.
17. Za spekulace považuje žalobce úvahy žalovaného, že dodavatelé zřejmě neúměrně navyšovali ceny. Důkazní břemeno zde navíc nesl správce daně. Pokud jde o tzv. objektivní okolnosti, nejednalo se o žádné okolnosti, které by byly natolik nestandardní, že by někoho na něco upozornily. Žalobce znovu připomíná obchodování společnosti LUTOMA, kdy v obdobné situaci správce daně nepovažoval podobné objektivní okolnosti za dostatečné k prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH. Nyní žalobce jednotlivé objektivní okolnosti, které konstatovaly daňové orgány, označuje za v podstatě irelevantní.
18. Rovněž žalovaný reagoval dalším podáním. V něm označil za nedůležité – z pohledu nynějšího předmětu řízení –, zda daňový subjekt sám na účasti na daňovém podvodu

profituje. Nárok na odpočet daně lze odepřít, i když daňový subjekt z podvodu nemá vlastní prospěch, postačuje, že objektivně pachatelům podvodu svou účastí v řetězci transakcí napomáhá. Za prospěch však lze označit i nepatrně nižší cenu podvodem zasaženého plnění oproti plnění nezasaženému, ze kterého byla daň odvedena v zákonné výši. Pakliže žalobce citoval část rozsudku *Filák*, je třeba ji pojímat tak, že „účelem celé obchodní transakce“ se rozumí účel toku plnění prostřednictvím řetězce transakcí, nikoli účel samotného přijetí plnění žalobcem. Zdůrazňované aspekty rozsudku *Filák* nelze bez dalšího zobecňovat. Přitom společnosti zapojené do nyní posuzovaných řetězců – TARIM, Metal Export a Anderssen work s.r.o. (dále jen „Anderssen“) – působily jako *missing trader* a vykazovaly všechny znaky typické pro takové subjekty. Ani závěry žalobce, které uváděl ke kontrolním hlášením, nepovažuje žalobce za správné. Pro skutečnosti, které žalobce označuje za „spekulace“ žalovaného (nadměrné navyšování cen plnění), dle žalovaného svědčí dostatek objektivních znaků.

19. Poslední písemné podání ve věci adresoval soudu žalobce. Ten zopakoval, že nebyl prokázán prospěch žalobce z tvrzeného podvodu, proto stále považuje závěry rozsudku *Filák* pro věc za důležité a přílehlivé. Navíc u skutečností, které považuje žalovaný za objektivní okolnosti, které měly založit podezření žalobce o chystaném podvodu na DPH, chybí podmínka, že tyto objektivní okolnosti musí nastat a být zjistitelné ještě před uskutečněním zdanitelného plnění. Žalovanému se nepodařilo předložit takové důkazy, které by v jednotlivostech i v souhrnu nasvědčovaly tomu, že žalobce věděl či vědět mohl a měl, že se předmětnými transakcemi účastní na podvodu na DPH. Tyto závěry žalobce podporuje i novější judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, ze kterého žalobce rozsáhle citoval.
20. Žalobce své vyjádření ukončil tak, že žalovaný měl možnost u dodavatelů ověřit, zda plnění uskutečněná ve prospěch žalobce tyto dodavatele uvedli do svých příznání. K tomu lze využít kontrolních hlášení. Lze tak celkem jednoznačně určit, zda daná plnění byla součástí příznání či nikoli, neboť součty v kontrolních hlášeních přesně odpovídají jednotlivým řádkům daňových příznání. Kontrolní hlášení má žalovaný k dispozici a může rozhodné skutečnosti snadno ověřit. Neexistuje důvod, proč by podaná kontrolní hlášení nemohla verifikovat, že daň účtovaná žalobci jeho dodavateli byl řádně příznána. Právě k těmto účelům byl dle příslušné důvodové zprávy institut kontrolních hlášení zaveden.

IV. Ústní jednání

21. Při ústním jednání dne 26. 4. 2022 žalobce odkázal na žalobu a svá další písemná podání. V tomto smyslu zopakoval, že v případě tvrzení o existenci podvodu na DPH tíží důkazní břemeno správce daně. Ten tak musí hodnověrně vyvrátit tvrzení daňového subjektu, čemuž se však v posuzovaném případě nestalo. Žalovaný neprokázal, že jediným smyslem transakcí bylo získání daňové výhody; neprokázal, že tu vůbec byl podvod na DPH. Zároveň neodvedení daně samo o sobě není podvodem a v nynější věci nebyly naplněny definiční znaky podvodu na DPH. Všechna potřebná tvrzení a transakce totiž žalobcovi dodavatelé řádně uváděli v kontrolních hlášeních. Žalovaný také nedoložil objektivní okolnosti, ze kterých by plynulo, že žalobce věděl či alespoň mohl vědět o své účasti v řetězci obchodů zasažených podvodem. Navíc tyto objektivní okolnosti musí nastat před příslušným zdanitelným plněním, což v posuzované věci nebylo splněno. Daňové orgány rovněž nezohlednily předchozí obchodní vztahy žalobce s dodavateli, a to, že žalobce navazoval právě na tuto spolupráci, z čehož bylo možné usuzovat na jeho dobrou

víru. Žalobce také upozornil na soudní rozhodnutí ve věci společnosti LUTOMA, která se týkala skutkově obdobných situací, a domnívá se, že v rámci předvídatelnosti soudního rozhodování by měl krajský soud rozhodnout obdobně, tedy ve prospěch žalobce.

22. Žalovaný odkázal na své rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě. Pokud jde o rozsudky ve věci společnosti LUTOMA, jednalo se o zcela jinou otázku, konkrétně problematiku přenesené daňové povinnosti; zde důkazní břemeno dle soudů leželo výlučně na správci daně, nyní je však situace jiná. Také se tehdy jednalo o nový právní názor na nový institut.
23. K důkazu (na návrh žalobce v žalobě) se soud při jednání zabýval rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 4. 2019, č. j. 15482/19/5300-22443-701226, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, platební výměr ze dne 13. 12. 2017, č. j. 1944605/17/2702-50524-607573, kterým byla společnosti LUTOMA vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2016 ve výši 488 232. Žalovaný v tomto případě dospěl mj. k tomu, že závěr příslušného prvostupňového správce daně ohledně účasti korporace LUTOMA na podvodu na DPH byl předčasný, neboť správce daně neprokázal existenci najisto zjištěných objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že společnost LUTOMA mohla vědět či věděla, že se účastní transakce zatížené podvodem na DPH (správce daně měl klást korporaci LUTOMA k tíži skutečnosti, u kterých nebylo možno takto uvažovat, popř. okolnosti, které jsou běžné pro podnikající subjekty, mezi jinými nezveřejňování povinných listin v obchodním rejstříku). Zároveň měl správce daně dospět „*k nesmyslným závěrům*“, pakliže se otázkami podvodu na DPH zabýval ještě dříve, než měl postaveno najisto, zda společnost LUTOMA splnila hmotněprávní i formální podmínky spojené s uplatněním nároku na odpočet daně.
24. Obdobně se soud zabýval také zprávami o daňové kontrole Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 25. 11. 2015, č. j. 1654803/15/2709-60562-607651, a ze dne 6. 5. 2016, č. j. 1014729/16/2709-60562-607651, které se týkaly kontroly na dani z přidané hodnoty u společnosti LUTOMA za zdaňovací období listopad 2014 a jednotlivé měsíce roku 2013. Z těchto daňových zpráv, dle kterých měly být společnosti LUTOMA sníženy vykázané nadměrné odpočet za jednotlivá zdaňovací období, vyplývá mj. to, že korporace LUTOMA obchodovala za obdobných podmínek jako žalobce se společností Metal Export.

V. Posouzení věci soudem

25. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí žalovaného. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

V. 1. Obecné vymezení sporu a právních východisek

26. Jádrem sporu v posuzované věci je to, zda bylo možné žalobci odeprít za předmětná zdaňovací období nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a to z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH. Žalovaný zastává stanovisko, že to možné bylo, zatímco žalobce daňovým orgánům v tomto směru vytýká množství pochybení, která sahají od

interpretace relevantní právní úpravy po nedostatky spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

27. Krajský soud předesílá, že z obecného hlediska se jedná o problematiku, která byla již mnohokrát předmětem rozhodování správních soudů. Základní východiska pro posuzování věci jsou tak již judikaturně formulována. Jelikož je, vyjma otázky jejich následné aplikace, účastníci řízení v zásadě nerozporují, uvádí zdejší soud toliko ve stručnosti následující:
28. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) je plátce DPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Jak vyplývá z ustálené judikatury SDEU, nárok na odpočet daně nemůže být přiznán, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. To platí nejen v případě, kdy daňový podvod spáchá osoba povinná k dani, ale i tehdy, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, spáchaném v rámci dodavatelského řetězce (dodavatelem nebo jiným obchodním subjektem nacházejícím se výše nebo níže v dodavatelském řetězci). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz zejména rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46 a 60, rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*). Stejný postup (tj. odepření nároku na odpočet DPH) však nelze uplatňovat ve vztahu k těm daňovým subjektům, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu. Bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít daňové subjekty možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51) (srov. např. body [33] a [34] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37).
29. Jde-li o samotný pojem podvodu na dani z přidané hodnoty, tak judikatura SDEU (např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C 484/03, *Optigen*, či ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*), ze které vychází ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, tímto termínem 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 dříve tzv. šesté směrnice, nyní směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. bod [17] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2021, č. j. 6 Afs 188/2019-39).
30. Přitom základním znakem podvodu na DPH je, že došlo ke ztrátě DPH. Správce daně proto musí postavit na jisto a řádně odůvodnit, že v obchodním řetězci došlo ke ztrátě DPH, tedy k porušení neutrality DPH (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 21.

3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, a ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37). Existence chybějící daně ovšem sama o sobě nepostačuje k závěru, že došlo k podvodu na DPH, nýbrž je třeba posoudit, zda je chybějící daň (ztráta DPH) v příčinné souvislosti s podvodným jednáním, nebo výsledkem např. finančních problémů daného plátce DPH. Správce daně je povinen popsat skutkové okolnosti, v nichž podvod na DPH spočívá (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).
31. Lze tak shrnout, že za účelem odůvodnění, že došlo k podvodu na DPH, je třeba adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29). Tyto skutečnosti musí být podloženy řádně učiněnými zjištěními, která mají podklad v obsahu správního spisu. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, mohou mít skutečnosti odůvodňující existenci podvodu na DPH svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) – srov. např. bod [21] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44.
32. Z výše uvedené judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu je možné sumarizovat, že přistoupit k odepření nároku na odpočet daně lze jen v případě, že správce daně, na němž leží důkazní břemeno, prokáže existenci daňového podvodu a skutečnost, že o něm daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. V rámci tohoto vědomostního testu pak správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty (viz bod [44] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 Afs 145/2019-62; podrobně k danému „vědomostnímu testu“ vycházejícímu ze zmiňovaného rozhodnutí SDEU ve věci *Kittel a Recolta Recycling* a tam obsaženému algoritmu posuzování podvodu na DPH viz např. body [17] až [19] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2021, č. j. 1 Afs 448/2020-67).

V. 2. *Samotné posouzení napadeného rozhodnutí a žalobních námitek*

V. 2. a) *Rámcové okolnosti*

33. Lze konstatovat, že minimálně po formální stránce žalovaný postupoval dle jednotlivých kroků zmiňovaného testu. Zabýval se tak v první řadě tím, zda došlo k narušení neutrality daně a zda se tak stalo za natolik neobvyklých okolností, že toto narušení musí být považováno za podvodné jednání. Jak uvedl i žalovaný ve vyjádření k žalobě, skutečnosti zjišťované v tomto prvním kroku testu jsou nezávislé na daňovém subjektu, postačí, že daňový subjekt zdanitelné plnění zasažené podvodem pořídil. Zjišťována je tedy prostá existence podvodu ve vztahu k pořízenému plnění, přičemž případná odpovědnost daňového subjektu za účast v podvodu na dani z přidané hodnoty je dovozována až na základě vědomostního testu, kdy se zkoumá, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je podvodem na DPH zasaženo. Soud zde souhlasí s žalovaným, že s ohledem na skutečnost, se v tomto kroku jedná o prokázání

vnitřního vztahu daňového subjektu k podvodu na DPH, který lze přímo prokázat jen výjimečně, je tento vnitřní vztah prokazován nepřímou zjišťováním tzv. objektivních okolností. Jedná se o podezřelé okolnosti, které byly daňovému subjektu známy, případně při zachování základní obezřetnosti měly být známy, na jejichž základě by si osoba s přiměřenou péčí a opatrností uvědomila riziko vlastního zapojení do podvodu na DPH. Od osoby povinné k dani se přitom očekává přijetí rozumných opatření, aby se účasti v podvodu na DPH vyhnula. Tato přijatá opatření jsou zkoumána v dalším kroku testu. I zde soud poznamenává, že minimálně po formální stránce takto žalovaný (resp. správce daně) postupoval, přičemž žalobce zpochybňuje interpretaci zjištěných okolností na výsledek sporu.

V. 2. b) Rozložení důkazního břemene

34. V případě námitky týkající se rozložení důkazního břemene při prokázání existence podvodu na dani z přidané hodnoty soud souhlasí s žalobcem, že toto břemeno tíží správce daně (viz rozsudek ve věci *VYRTYCH*). Soud se však zároveň domnívá, že tohoto svého břemene si byl žalovaný (potažmo správce daně) vědom, což se projevilo v bodech [79] a násl. napadeného rozhodnutí, v nichž konstatoval, na základě jakých zjištěných a dokazovaných skutečností považuje za prokazané, že tu podvod na DPH skutečně byl (k otázce samotného ne/prokázání existence podvodu na dani a tzv. objektivních okolností viz níže).
35. Ve shodě s žalovaným se pak soud nedomnívá, že nezbytnou podmínkou odmítnutí nároku na odpočet DPH je prokázání, že jediným smyslem a účelem transakce bylo získání daňové výhody. Jak již soud s odkazem na judikaturu SDEU uvedl či naznačil, povinností správce daně je nepřiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i takovému subjektu, který o vlastní účasti v řetězci transakcí stíženém podvodem na dani z přidané hodnoty toliko vědět měl a mohl. To, že jediným smyslem a účelem transakce bylo získání daňové výhody, je správce daně povinen prokázat, pokud je důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zneužití práva, které je identifikováno právě v transakci prováděné daňovým subjektem. Ovšem odepřením nároku na odpočet z důvodu účasti v podvodu na dani z přidané hodnoty jsou postihovány i situace, kdy daňový subjekt v rámci jeho ekonomické činnosti pořídí zdanitelné plnění, které bylo stíženo podvodem na DPH kdekoliv v řetězci transakcí, v němž je toto plnění obchodováno, a daňový subjekt věděl nebo toliko vědět měl a mohl, že pořizované plnění je podvodem stíženo. Z pohledu daňového subjektu – zde žalobce – tedy nemusí být ani z části smyslem a účelem příslušné transakce získání daňové výhody, resp. nemůže být smyslem a účelem jediným (viz bod [48] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43: „*Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.*“).
36. Jak také plyne z bodu [29] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, povinností daňových orgánů není prokázání příčinné souvislosti mezi daňovým podvodem a nárokováním odpočtu ze strany konkrétního daňového subjektu, nýbrž postačí prokázání souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany kteréhokoliv subjektu podílejícího se na obchodování v rámci řetězce. Žalovaný také poukázal na to, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1

Afs 16/2017-43, podmínkami pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty je zjištění existence podvodu, objektivních skutkových okolností poukazujících na to, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a posouzení opatření přijatých daňovým subjektem. Proto se nelze ztotožnit s názorem, že nezbytnou podmínkou odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání, že jediným smyslem a účelem transakce bylo získání daňové výhody. Dle názoru soudu je také třeba pojem „transakce“ pojímat širěji a zahrnovat do něj ne toliko plnění, na kterém se podílí přímo ten který daňový subjekt, ale celkové obchodování v daném řetězci.

V. 2. c) (Ne)prokázání existence podvodu na dani

37. Soud se také neztotožňuje s žalobcovou námitkou, že v posuzované věci (zcela) chybí popis, v čem podvod na DPH spočíval.
38. Soud již shora citoval bod [29] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, dle kterého povinností správních orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Jak plyne z judikatury (např. bod [19] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty lze činit na základě zjištěného narušení neutrality daně doprovázeného nestandardními okolnostmi, pro které musí být narušení neutrality považováno za důsledek podvodu na dani z přidané hodnoty. Nejde tedy o zcela konkrétní důvody neuhrazení daně, jak požaduje žalobce, ale spíše o zjištění kombinace neuhrazení daně doprovázeného „podezřelými“ okolnostmi, kterými se judikatura už typově zabývala.
39. Jak uvádí i sám žalobce, a vyplývá to i z napadeného rozhodnutí, žalobcovi dodavatelé za předmětná období daň neuhradili, resp. tak neučinila ani společnost Anderssen. Zde tedy lze konstatovat chybějící daň. Soud si je vědom, že chybějící daň sice představuje narušení daňové neutrality, sama o sobě však existenci daňového podvodu nesevřídí, neboť neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění ještě nemusí být vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění – jde tedy o nutnou, nikoli však dostačující podmínku pro existenci podvodu na DPH (srov. např. bod [37] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37). Jak již krajský soud konstatoval s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty lze činit na základě zjištěného narušení neutrality daně doprovázeného nestandardními okolnostmi, pro které musí být narušení neutrality považováno za důsledek podvodu na dani z přidané hodnoty. Lze tedy říci, že v kontextu narušení neutrality daně představují nestandardní okolnosti nepřímý důkaz o tom, že k narušení neutrality DPH došlo v souvislosti s podvodem na dani z přidané hodnoty, nikoliv v důsledku hospodářského selhání některého ze zapojených subjektů.
40. V obecné rovině lze souhlasit s žalovaným, že neuhrazení daně z důvodu hospodářského selhání zpravidla není doprovázeno nekontaktností daňového subjektu, kdy v takovém případě lze naopak očekávat snahu o spolupráci se správcem daně (například s cílem posečkání daňové povinnosti) tak, aby subjekt hospodářské těžkosti překlenul a mohl nadále pokračovat v jeho dosud vykonávané ekonomické činnosti. V dané věci přitom žalovaný specifikoval skutkový stav, který umožňuje činit závěry o tom, že existují

důvody pro vysvětlení narušení neutrality daně podvodem na DPH (viz např. bod [52] napadeného rozhodnutí ve spojení s dalšími okolnostmi, které v daném rozhodnutí žalovaný uváděl; k bližšímu hodnocení daných objektivní okolností viz níže). Žalobcovi (sub)dodavatelé vykazovali znaky, které judikatura akceptuje jako okolnosti – v souvislosti s chybějící daní – pro závěr o podvodu na DPH. V tomto směru soud odkazuje na bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58: „*Jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel ‚zmizí ze scény‘. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod.*“ Jak ve svém rozhodnutí uvedl i žalovaný, pokud by nemožnost ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by společností organizujícím podvod na dani, aby do řetězce společností vložily jednu nekontaktní společnost, která nepodá za předmětná zdaňovací období daňová přiznání (či daň neuhradí), a tím by znemožnily postižení jejich podvodného jednání. Žalobcovi dodavatelé přitom vykazovali znaky, které jsou typické pro subjekty typu *missing trader*.

41. V této souvislosti soud k celé linii žalobcovy argumentace, která zdůrazňuje význam kontrolních hlášení, uvádí, že tento institut nelze v daném kontextu přeceňovat, byť se jedná o daňové tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2018, č. j. 22 Af 99/2017-31). I když daňový subjekt podá kontrolní hlášení, neznamená to, že v konečném důsledku nebude chybět daň (jako i nyní), což je obdobné, jako v případě podání daňového přiznání. Kdyby jen fakt podání kontrolního hlášení měl znamenat, že to vylučuje možnost konstatování podvodu na DPH, dostal by se nepoctivým daňovým subjektům do rukou efektivní nástroj pro jejich aktivity. V konkrétní věci pak soud nepovažuje za přínosnou žalobcovu polemiku o nutném ztotožňování všech konkrétních transakcí v řetězcích, do nichž byl zapojen, pakliže je zřejmé, že jeho (sub)dodavatelé DPH neuhradili vůbec, nikoli jen zčásti.
42. Ostatně v podobném duchu jako soud se vyjádřil k příslušné žalobcově argumentaci i sám žalovaný (viz bod [86] napadeného rozhodnutí) a v tomto směru soud nepovažuje jeho rozhodnutí za nepřezkoumatelné, jak tvrdí žalobce.
43. Žalobce se v žalobě vyslovil rovněž k jednotlivým – dle žalovaného – nestandardním okolnostem, které daňové orgány vedly k závěru, že ve věci došlo k podvodu na DPH.
44. V případě zdanitelného plnění přijatého od společnosti TARIM žalobce uvádí, že argumentaci žalovaného by bylo možné brát v potaz pouze, kdyby existovaly pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek u daného plnění (v případě pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění), nikoli pokud jde o otázku podvodu na DPH. K tomu soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybňuje faktické uskutečnění plnění; v návaznosti na rámec věci nemá úhrada zdanitelného plnění na faktické přijetí zdanitelného plnění jakýkoliv vliv. Pochybnosti ohledně původu zboží vztáhl žalovaný na transakci mezi společností TARIM a jejím dodavatelem (bod [52] žalobou napadeného rozhodnutí), avšak ve vztahu k faktickému přijetí zdanitelných plnění žalobcem nemají relevanci.
45. Pokud jde o námitky týkající se žalovaným zdůrazňovaných odlišností v dokladech od společnosti Metal Export, souhlasí soud s žalobcem, že nejde o rozpor se zákonem. Dané

„nestandardnosti“ jednotlivých zjištěných skutečností týkajících se těchto daňových dokladů však žalovaný nevztáhl k případným nedostatkům hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH, nýbrž je pojal ve významu jejich neobvyklosti v běžných obchodních vztazích vedených ekonomickými zájmy zúčastněných subjektů (dle žalovaného mají daňové subjekty zavedený jednotný vzhled svých vystavovaných daňových dokladů). Byť soud hodnotí tuto žalovaným konstatovanou „objektivní okolnost“ jako poměrně slabou (k tomu viz níže), ve zde zvažovaném kontextu ji z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí nepovažuje za deficitní.

46. K námitkám týkajícím se absence písemných smluv mezi žalobcem a společností Metal Export z hlediska posouzení existence podvodu se soud vyjádří blíže v části rozsudku věnované objektivním okolnostem. Podobné se týká i zohlednění změn v osobě jednatele dodavatele, přičemž pouze v krátkosti zde soud poznamenává, že z pohledu prokázání objektivních okolností lze zohlednit i skutečnosti nastalé až po uskutečnění zdanitelných plnění (odlišné však může platit z pohledu vědomostního testu – srov. bod [28] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33), kdy zapojené subjekty začasté plní zákonné povinnosti až do okamžiku odhalení řetězce transakcí a např. jejich nekontaktnost či změny ve statutárních orgánech pravidelně nastávají až po vykázání příslušných transakcí: *„Důvody pro zahájení doměřovacího řízení mohou být rozličné, přičemž jimi může být i změna rozhodných skutkových okolností, k níž došlo až po podání řádného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o tom, že podání řádného daňového přiznání nepředstavuje žádný předěl, jenž by vymezil, k jakým skutkovým okolnostem lze při stanovení daně přihlídnout, tedy že lze zohlednit pouze skutkové okolnosti, k nimž došlo před podáním řádného daňového přiznání. Právě případy, kdy dochází k odepření nároku na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na podvodu na DPH, jsou typické tím, že při hodnocení splnění jednotlivých podmínek (zejména podmínky první, kterou je zasažení transakce podvodem na DPH) je třeba zohlednit i skutkové okolnosti, které nastaly až po uskutečnění zdanitelného plnění, tedy začasté až po uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu podáním řádného daňového přiznání. Tak např. správce daně zpravidla poukazuje na to, že se dodavatel či odběratel daňového subjektu stal nekontaktním, nikoliv že byl nekontaktní již ke dni uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu daňovým subjektem, nebo že došlo k převodu obchodního podílu ve společnosti či jmenování nového jednatele. To ostatně potvrzuje i shora citovaná judikatura (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 304/2019 – 33). Je-li možné změnu skutkových okolností zohlednit v doměřovacím řízení, tím spíše by mělo být možné přihlídnout k ní v rámci probíhajícího vyměřovacího řízení. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně musí ve vyměřovacím řízení vycházet ze skutkového stavu zjištěného ke dni vydání platebního výměru a je-li podáno odvolání, pak ke dni vydání rozhodnutí o odvolání. Soud neshledává žádný procesní důvod, proč by otázka zasažení transakce podvodem na DPH měla být posuzována podle skutkového stavu ke dni uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu“* (bod [22] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44). Jak uvádí i žalovaný, určité nestandardní skutečnosti tedy zpravidla nastávají až po uskutečnění transakcí, které se stanou předmětem zájmu správce daně, to však nijak nesnižuje jejich význam coby dokladu o podvodném charakteru zjištěného narušení neutrality daně. To lze konstatovat i k následnému prohlášení zapojených subjektů za nespolehlivé plátce [ke zde uvedenému viz např. bod [27] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33: *„S ohledem na povahu věci a vše shora uvedené je třeba dodat, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní*

historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami.“].

47. Jde-li o námitky ohledně původu zboží pocházejícího od společnosti Anderssen, pak skutečnost, že zboží pořízené žalobcem od společnosti Metal Export ve zdaňovacím období měsíce června roku 2016 pochází od společnosti Anderssen, správce daně zjistil z kontrolních hlášení zapojených společností. „Objektivní skutečnosti“ týkající se společnosti Anderssen tak mají svou relevanci. To se týká i skutečností spojených se společností PILSEN STEEL s.r.o. (dále jen „PILSEN STEEL“), byť se nejednalo o dodavatele. O charakteru řetězce transakcí totiž svědčí skutečnosti zjištěné v identifikovaném řetězci jako celku; jelikož společnost PILSEN STEEL byla jediným odběratelem podvodem stíženého plnění od žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích, je třeba ji považovat za součást zjištěného řetězce transakcí. Proto jsou i skutečnosti týkající se této společnosti relevantní ve vztahu k posouzení povahy zjištěného řetězce transakcí jako celku.
48. Názory žalovaného o nadměrném navyšování ceny společnostmi Anderssen a Metal Export žalobce považuje za spekulativní a nabízí svá vysvětlení nepoměru mezi přijatými a poskytnutými plněními u výše uvedených společností. K tomu soud uvádí, že tyto žalobcovy alternativní verze vykazují přinejmenším stejnou míru spekulativnosti. Skutečnosti vztahující se ke společnosti Anderssen, jak je žalovaný popsal v bodě [25] svého rozhodnutí, nenasvědčují tomu, že by se u ní nabízely úvahy o významném množství zásob z minulého roku, což jako vysvětlení nepoměru mezi přijatými a poskytnutými plněními nabízí žalobce (dále, jak poznamenává žalovaný, namítané pořízení zboží společnostmi Anderssen a Metal Export od neplátců je třeba považovat za nepravděpodobné již s ohledem na nevýhodnost takového postupu). Skutečnost, že správce daně nemohl ohledně společností Anderssen a Metal Export zjistit další podrobnosti byla do značné míry způsobena jejich nekontaktností. Samu o sobě nelze tuto nekontaktnost klást žalobci k tíži, neměla by však ve spojení s dalšími konkrétními okolnostmi případu být naopak žalobci ku prospěchu. Větší míru pravděpodobnosti přitom soud přisuzuje vysvětlení, které nabízí žalovaný, a to sice o umělém navyšování cen.
49. Jako důvodnou nehodnotí soud ani námitku, že se žalovaný nezabýval identitou zboží obchodovaného v řetězce transakcí. Jak žalovaný uvedl v bodě [51] svého rozhodnutí, zdanitelné plnění pocházející od společnosti Anderssen bylo dodáno žalobci dle údajů vykázaných zúčastněnými subjekty v kontrolních hlášeních. Ve vztahu ke zdanitelným plněním, u nichž bylo narušení neutrality daně u přímého dodavatele žalobce, se podává přijetí podvodem zasaženého plnění z kontrolního hlášení žalobce.
50. V obecné rovině lze souhlasit s žalobcem, že samotná nekontaktnost daňového subjektu zapojeného do řetězce transakcí ještě není podvodem na dani z přidané hodnoty. To však netvrdil ani žalovaný, který nekontaktnost žalobcových (sub)dodavatelů – v souladu s judikaturou, a to i výše uvedenou – propojil s dalšími skutečnostmi. Učinil tak zejména v bodech [80] až [83] napadeného rozhodnutí. V tomto smyslu existence podvodu na DPH proto musí být spatřována v kontextu zjištěného narušení neutrality DPH se zjištěnými skutečnostmi, které nemohou být v běžných obchodních vztazích považovány za obvyklé (tyto okolnosti viz např. bod [52] žalobou napadeného rozhodnutí). Jak uvádí ve vyjádření k žalobě žalovaný, s ohledem na zákonné důsledky nereagování na výzvy správce daně

není v zájmu řádně fungujícího subjektu být pro správce daně nekontaktní. Z hlediska subjektu vedeného ekonomickou motivací nepředstavuje ukončení spolupráce se správcem daně (přinejmenším v nalézacím řízení) smysluplné řešení. Nkontaktnost při snaze stanovit daň bývá společná subjektům, které se podílí na podvodných činnostech (srov. přiměřeně bod 51. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2018, č. j. 29 Af 28/2016-117).

51. S přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem se soud nemůže ztotožnit s námitkou, že odpovědnost za daňovou ztrátu („*dluhy na daních*“) lze přičítat pouze správci daně samotnému. Část odpovědnosti za řádné fungování systému daně z přidané hodnoty totiž nesou samy daňové subjekty. Pakliže daňové orgány uvedly žalobcovy dodavatele ve veřejných seznamech jako nespolehlivé plátce daně až po předmětných zdaňovacích obdobích, je to důsledek toho, že, jak již bylo zmíněno, důvod pro přisouzení takového statusu konkrétnímu daňovému subjektu nastává zpravidla až poté, co byly okolnosti eventuálního podvodu na DPH v souvislosti s tímto subjektem prověřovány. Z okolností nynějšího případu se nepodává, že by šlo o stejné skutkové okolnosti, jaké byly předmětem rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, na který žalobce odkazuje.
52. Žalobce také namítá, že v případě transakce se společností TARIM nelze hovořit o podvodu na DPH, nýbrž že se jednalo „*o zcela běžnou obchodní transakci*“, byť později zatíženou reklamací. S ohledem na žalovaným uvedené objektivní okolnosti tohoto obchodu se soud s daným názorem žalobce neztotožňuje. Původ zboží nebyl v dané věci jasně prokázán; zboží si strany předávaly na parkovišti v Praze prostřednictvím osoby, o níž však nic bližšího nevěděly; ačkoli se jednalo o zboží, jehož deklarovaná cena se pohybovala v řádech statisíců, nedošlo k jeho platbě a zřejmě ani řádné kontrole, neboť později musel žalobce toto zboží dle svých slov reklamovat, neboť neodpovídalo jeho požadavkům; i přes uvedené skutečnosti žalobce zboží následně prodal společnosti PILSEN STEEL. Tyto skutečnosti shledává soud z hlediska konstatování možného podvodu na DPH, a to jak z objektivního hlediska, tak z hlediska vědomostního testu za relevantní, jak dále rozvede v souvislosti s obdobnými skutečnostmi vztahujícími se k obchodování žalobce se společností Metal Export.

V. 2. d) Existence objektivních okolností

53. Dále dle žalobce objektivní okolnosti, které žalovaný ve věci uvedl, nespĺňují charakter objektivních okolností ve smyslu unijní a tuzemské judikatury, neboť ty totiž musí existovat již při zahájení obchodní spolupráce, protože sem nelze zařazovat skutečnosti zjištěné *ex post*. Navíc se musí jednat o okolnosti, které jsou nejenže pro daňový subjekt zjiitelné, ale především se jedná o okolnosti, které musí upozornit na možnou existenci podvodu na DPH. Otázku účasti na podvodu na DPH je potřeba posuzovat ve vztahu k informacím, jejichž hranice není bezbřehá. Dle žalobce tato hranice musí skončit na vlastní hranici zjišťovacích schopností daňového subjektu.
54. Předně soud konstatuje, že se neztotožňuje s výchozí premisou žalobcovy argumentace, a to sice, že tzv. objektivní okolnosti musí existovat již při zahájení obchodní spolupráce, a proto mezi ně nelze řadit později nastalé či zjištěné okolnosti. V tomto směru soud odkazuje na již shora uvedené závěry (judikatury), dle nichž mohou být relevantní jako okolnosti, které tu jsou před posuzovanou transakcí, tak jevy a zjištění, které se datují až po dané transakci. Soud může přisvědčit žalobci toliko v tom, že tyto okolnosti je třeba

k okamžiku transakce vztahovat (pouze) k vědomostnímu testu, tedy zda daňový subjekt věděl či mohl a měl vědět, že se účastní jednání zatíženého podvodem na DPH, a to v rozsahu, který je pro daňový subjekt zjistitelný a mající potenciál mu signalizovat nestandardnost transakce a nutnost zvýšené obezřetnosti.

55. S přihlédnutím ke konkrétní žalobcově argumentaci soud uvádí, že se ztotožňuje s relevancí objektivních okolností, které žalovaný popsal zejména v bodě [52] svého rozhodnutí, a které nyní žalobce výslovně nerozporuje. V tomto smyslu soud na tyto okolnosti pro stručnost toliko odkazuje.
56. Explicitně tedy nyní žalobce popírá význam toho, že v průběhu obchodování se společností Metal Export se lišila forma daňových dokladů od tohoto dodavatele, dále že s dodavatelem neuzavřel písemnou smlouvu, tento dodavatel nevykonával svou činnost ve svém sídle a neukládal účetní závěry do sbírky listin, a že u tohoto dodavatele došlo ke změně jednatele.
57. Jak již soud konstatoval, za poměrně slabou indicii či skutečnost považuje to, že v průběhu obchodování se měnila forma a náležitosti daňových dokladů společnosti Metal Export. Sice lze vycházet z toho, že obvykle si faktury jednotlivých subjektů ponechávají v čase stejnou – „vzorovou“ – podobu, nicméně čistě z této skutečnosti nelze bez dalšího nic zásadního vyvozovat. Soud se však domnívá, že určitou podpůrnou relevanci daný prvek může mít ve spojení s dalšími níže zmíněnými okolnostmi.
58. Neuzavření písemné smlouvy s dodavatelem Metal Export přitom žalobce obhajuje dřívější spoluprací společnosti LUTOMA se stejným dodavatelem. K tomu soud uvádí, že dřívější zkušenost jednatele žalobce s tímto dodavatelem (jeho jednatelem) do jisté míry eliminuje jeho povahu coby nového obchodního partnera (to ostatně ve vyjádření k žalobě uznává i žalovaný). Celkově však má soud za to, že přiměřeně obezřetný subjekt neuskutečňuje obchody v hodnotě desítek milionů korun bez písemné smluvní dokumentace (srov. bod [31] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2021, č. j. 6 Afs 188/2019-39). Jak uvádí žalovaný, platí to tím spíše, pokud takto žalobce odebíral zboží od nejvýznamnějšího dodavatele, přičemž jeho spolupráce s jediným (!) odběratelem byla založena na dodání zboží v přesně stanoveném množství a čase (soud poznamenává, že přesto v dubnu roku 2017 společnost PILSEN STEEL žalobci z důvodu nepotřebnosti vyfakturovala zpět zboží v ceně cca 21 milionů Kč, přičemž žalobce následně s takto u sebe naskladněným zbožím nijak aktivně nenakládal; už tato skutečnost vzbuzuje otázky po povaze a smyslu takového obchodování, jakož i povaze předmětného zboží a hospodaření žalobce, ačkoli nebyl nijak zpochybněno, že se plnění uskutečnilo). Žalobce byl proto z hlediska fungování své ekonomické činnosti odkázán na plnění smluvních povinností jeho nejvýznamnějším dodavatelem, přesto tyto povinnosti neupravil písemnou smlouvou a není známo, že by sjednal jakékoliv sankce pro případ jejich porušení. Popsané jednání lze v souladu s žalovaným považovat za projev krajní neobezřetnosti, nehledě na dřívější zkušenosti jednatele se společností Metal Export. To pak vynikne také při zohlednění žalobcem tvrzených negativních zkušeností s dodávkou od společnosti TARIM, kdy ani po tom žalobce nepřistoupil k uchopitelnějšímu smluvnímu zajištění svých obchodů.
59. Žalobce ve vztahu k dodavateli Metal Export rovněž rozporoval význam virtuálního sídla a neplnění povinnosti zakládat účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku. K tomu soud sděluje, že žalovaný se v bodě [62] napadeného rozhodnutí zabýval tím, proč by

předmětné okolnosti, zejména tedy virtuální sídlo dodavatele, měly vést žalobce ke zvýšené obezřetnosti, přičemž proti těmto závěrům žalobce nic zásadně nového nevznáší.

60. Pokud jde o neplnění povinnosti zakládat účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku, sám žalovaný si je ve vyjádření k žalobě vědom relativně nižšího významu uvedené skutečnosti, protože ji dle svých slov uváděl v kontextu virtuálního sídla dodavatele. Je možné žalobci přisvědčit, že tímto nežádoucím způsobem se chová velké množství ekonomických subjektů, nicméně nejde o skutečnost, která by snad měla žalobci nějak (zásadně) prospívat: jde o zákonnou povinnost (jejíž neplnění nadto může vést k sankci s významnými důsledky na existenci ekonomického subjektu), proto její nesplnění nelze jednoduše ignorovat, přinejmenším pokud se vyskytne současně s dalšími objektivními okolnostmi.
61. Soud souhlasí s žalovaným, že souběh sídla zapsaného na adrese, kde je poskytována služba virtuálního sídla, s nezveřejňováním účetních závěrek ve sbírce listin veřejného rejstříku představuje znak typický pro společnosti zapojované do řetězců, prostřednictvím kterých jsou páčány podvody na dani z přidané hodnoty, byť se neomezuje výlučně na takové subjekty. Obecně tedy vstupem do obchodního vztahu se společnostmi vykazujícími uvedené znaky podstupuje daňový subjekt zvýšené riziko zapojení se do podvodu na dani z přidané hodnoty.
62. Zároveň soud poznamenává, že jakkoli nelze uvedené skutečnosti přeceňovat, nelze je ani podceňovat. Jak již bylo řečeno, virtuálním sídlem a nezveřejňováním příslušných listin se i dle judikatury často vyznačují „podezřelé“ daňové subjekty (srov. bod [58] a [59] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58; přiměřeně bod [39] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58).
63. Jako ne příliš silnou, nikoli však nevýznamnou, indicii soud hodnotí i změnu jednatele u společnosti Metal Export. K této změně došlo až na konci předmětných zdaňovacích období, proto na ni mohl žalobce v rámci posuzovaného rozsahu věci reagovat jen omezeně. Na druhou stranu v tomto časovém prostoru žalobce způsob obchodování s dodavatelem nezměnil (o změně jednatele věděl). Nestandardnost přitom v předmětných zdaňovacích obdobích nespočívá v samotné změně jednatele, ale v tom, že žalobce na změnu jednatele nijak nereagoval, přestože se jednalo o dodavatele, na němž do značné míry závisela ekonomická existence žalobce a zároveň žalobcova tvrzená důvěra v tohoto dodavatele se opírala především o známost a zkušenosti s konkrétním jednatelem společnosti Metal Export, panem R. (to má tedy význam z pohledu subjektivního, z pohledu objektivního soud toliko odkazuje na nestandardní okolnosti týkající se osob jednatelů, jejich změn či vystupování společnosti Metal Export navenek, které nastaly po předmětných zdaňovacích obdobích).
64. Všechny zde rozebírané okolnosti přitom byly žalobci známy (některé jiné skutečnosti mu známy nebyly, nebo se nabízí, že mu známy nebyly, jako třeba to, že u společnosti Metal Export docházelo v relativně krátké době po transakcích k výběrům z účtu v hotovosti ve značné výši – to opět vrhá určité světlo na dané transakce z hlediska „objektivního“). Zároveň s výjimkou změny jednatele společnosti Metal Export byly všechny objektivní okolnosti pro žalobce již v počátcích obchodní spolupráce zjištělné (platí to i pro obchodní transakci se společností TARIM).
65. Pakliže žalobce ve větším rozsahu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, je dle soudu možné říci, že tam pojednává

situace není na nynější případ zcela přiléhavá, byť vnějškově některé izolované formulace mohou navodit opačný dojem. Ve věci sp. zn. 5 Afs 252/2017 se Nejvyšší správní soud zabýval rozpory v rozhodnutí žalovaného, které se týkaly i otázky faktického poskytnutí plnění. Nyní ovšem uskutečnění plnění žalovaný nezpochybňoval. Specifické okolnosti věci se v odkazovaném rozsudku týkaly rovněž přepravy zboží, co je faktor, který se nyní neobjevuje. V současné věci také, jak bylo řečeno, okolnosti relevantní z hlediska vědomostního testu byly žalobci (či mu mohly být) známy již v době přijetí plnění, nejednalo se tedy o *ex post* skutečnosti. Pokud pak takové byly dány, pak to ale nic nemění na jejich relevanci z hlediska objektivních okolností (viz judikatura citovaná výše). Je sice pravdou, že rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 252/2017 mluví o některých okolnostech, které jsou přítomny i nyní (a které případy podvodu na DPH pravidelně a zhusta doprovázejí), a to sice neuzavření písemné smlouvy a (ne)zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin, přičemž Nejvyšší správní soud shledal, že nebyly z pohledu povědomosti daňového subjektu o možném podvodu na DPH významné. Zde lze poznamenat, že sám Nejvyšší správní soud zmínil, že to nevypovídalo nic „*samo o sobě*“; z této formulace ovšem vyplývá, že ve spojení s dalšími faktory tyto skutečnosti, které nevypovídají nic „*samy o sobě*“, něco vypovídat mohou – o takovou situaci se dle názoru krajského soudu jedná právě nyní. Z judikatury týkající se případů podvodů na DPH pak obecně plyne, že je značně kazuistická, diferencovaně zvažuje konkrétní okolnosti každého jednotlivého případu a vzpírá se tím jednoduchým generalizacím, zejména těm, které izolovaně zdůrazňují (ne)relevanci jednotlivých jevů a okolností, aniž by je zvažovaly v jejich komplexním kontextu (viz např. bod [68] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, či *Brychta, K., Kupčík, P., Procházka, V.* Pojmové znaky podvodu na DPH v judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Časopis pro právní vědu a praxi, 2021, č. 3, s. 633-647, kdy autoři s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, uvádějí, že „[p]ro praxi je typické, že jednotlivé skutkové okolnosti nejsou samy o sobě dostatečně způsobilé prokázání některé z podmínek ‚testu na podvod‘ (mnohdy nebyvají svou podstatou ani nezákonné). Je třeba je vnímat jako střípky: do mozaiky celkově utvářející podvod na DPH.“

66. Obecně pak soud odkazuje na bod [40] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, dle kterého „*objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH, přičemž při posuzování těchto skutečností je třeba přihlédnout i k dalším okolnostem, jako například k obchodním zkušenostem a znalostem daňového subjektu a jeho obchodních partnerů, k vlastnostem plnění, k obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47). Jednotlivé okolnosti je nutno vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovaly samostatně.*“

V. 2. e) Shrnutí a zhodnocení

67. V závěrečné části žaloby žalobce správně podotýká, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zásadně nemůže být omezen. Avšak z již výše uvedeného plyne, že toto pravidlo není bezvýhradné a uplatní se pouze v případech, že daňový subjekt o podvodu, kterým je zatížena jiná předchozí nebo následná transakce, neví nebo nemůže vědět. Taková situace

dle názoru soudu nyní nenastala. Proto bylo možné přistoupit k nepřiznání nároku na odpočet DPH.

68. V případě námítky přijetí dostatečných opatření soud přiměřeně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, v němž se kasační soud taktéž zabýval případem daňového subjektu, který tvrzení o přijetí dostatečných opatření a o své dobré víře zakládal na nahlédnutí do obchodního a insolvenčního rejstříku a ověření statusu plátce DPH u svého dodavatele. Nejvyšší správní soud zde v bodech [56] až [59] uvedl, že „[t]o, co lze považovat za rozumně očekávatelná opatření, totiž významně závisí na intenzitě nestandardních okolností, které daný obchod provádějí. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že v případě, kdy neexistují náznaky vzbuzující podezření o možném podvodu, není možné po daňovém subjektu požadovat, aby prováděl rozsáhlé prověřování svých obchodních partnerů. To koneckonců vyplývá i ze stěžovatelkou citovaného rozsudku SDEU ve věci Mahagében. Stejně tak je možné se ztotožnit i s odkazy stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a na rozsudek sp. zn. 5 Afs 252/2017, z nichž vyplývá, že za dostatečná opatření lze považovat ověření informací o obchodním partnerovi z dostupných evidencí, zejména v obchodním a insolvenčním rejstříku. [...] Výše uvedené se však uplatní pouze tehdy, kdy neexistují ve věci důvodné pochybnosti o možné podvodnosti obchodů, a tyto nevzejdou ani z provedeného prověřování. To ale není případ projednávané věci. Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatelka měla na základě objektivních okolností provádějících obchody nabýt velmi silné pochybnosti o jejich skutečném účelu. Za takové situace není možné se spokojit s povrchním prověřením obchodních partnerů ve veřejných rejstřících. Stěžovatelka měla toto prověřování pojmout takovým způsobem, aby v jeho rámci přesvědčivým způsobem vyvrátila vzniklé pochybnosti. [...] S krajským soudem je přitom nutné souhlasit i v tom, že stěžovatelka ani prověření ve veřejných rejstřících neprovedla dostatečně. Již na základě tohoto prověření by totiž zjistila, že někteří její obchodní partneři nezveřejňují povinné účetní závěrky, nedávno změnili jednatele i předmět činnosti, mají virtuální sídla, mají zveřejněny jiné bankovní účty, než které používají ve styku se stěžovatelkou, a existuje mezi nimi osobní propojení. Stěžovatelka přesto z tohoto prověření nevyvodila žádné důsledky. Tato zjištění přitom rozhodně nemohla rozptýlit podezření ohledně účelu obchodů. Spíše naopak, šlo o typické znaky vyskytující se u společností podílejících se na daňových podvodech. [...] Byť se stěžovatelkou je nutné souhlasit v tom, že obdobná pochybení často vykazují i zcela legitimně fungující společnosti, nelze toto vysvětlení přijmout za situace, kdy i bez těchto zjištění měla mít stěžovatelka vážné pochybnosti o smyslu své účasti v daných obchodech. Pokud ani přes tato zjištění nepovažovala za nutné důkladněji prověřit své obchodní partnery a smysl její účasti na předmětných transakcích, nelze ani vzdáleně uvažovat o tom, že by postupovala s nezbytnou obezřetností, která by mohla odůvodňovat přiznání odpočtu i v případě, kdy byla prokázána existence daňového podvodu.“
69. Krajský soud tak odkazovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu shrnuje tak, že při existenci nestandardních okolností, které mohly být žalobci v relevantní dobu známy, a kdy jeho obchodní partneři vykazovali znaky, které se vyskytují u subjektů podílejících se na daňových podvodech, nepostačovalo pouhé nahlédnutí do veřejně přístupných rejstříků. Při akceptaci žalobcova postupu by zde byl silný a inspirativní návod pro subjekty podílející se na podvodech na DPH, jak se vyhnout případnému „postihu“: postačovalo by odkázat na nahlédnutí do veřejných rejstříků a případně na známost s dodavatelem a daňová správa by ztratila možnost omezit právo na odpočet DPH i v případě, že jsou zde dány opakovaně zmiňované objektivní okolnosti. Soud se shoduje s argumentační linií žalovaného, že ke změně statusu spolehlivosti plátce DPH, změnám

údajů v obchodním rejstříku apod. dochází často právě až od okamžiku, kdy příslušný správce daně začne prověřovat obchodování toho kterého daňového subjektu. Do té doby není důvod tyto subjekty označovat jako nespolehlivé plátce, ony nemají důvody měnit statutární orgány atp. Soud tak zde uzavírá citací bodu [61] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, dle kterého „[v]zhledem k tomu, že stěžovatelka nenaplnila ani základní požadavky spočívající v důsledné kontrole obchodních partnerů ve veřejných rejstřících, nemá smysl se v projednávané věci zabývat tím, zda jsou všechna opatření navržená žalovaným či krajským soudem způsobilá přispět k odhalování daňových podvodů. Z okolností věci je totiž zcela zřejmé, že stěžovatelka dostatečné úsilí za účelem zamezení své účasti na daňovém podvodu nevynaložila.“

70. Ačkoli tedy soud konstatuje, že nebylo možné přisvědčit žalobci, že učinil veškerá potřebná opatření, aby se vyhnul účasti (byť třeba nevědomé) na podvodu na DPH, dodává k žalobcově argumentaci, že přinejmenším část judikatury nepřisvědčuje tomu, že v případě podvodu na DPH leží veškeré důkazní břemeno na správci daně: „Konečně se NSS vyjadřuje stručně k poslednímu kroku algoritmu, v němž daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil. Na rozdíl od prvních dvou kroků neleží v tom třetím důkazní břemeno na straně správce daně, ale na straně daňového subjektu“ [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod [48]; tamtéž v bodě [13] Nejvyšší správní soud hovoří o tom, že „[p]okud jsou dány tyto dvě podmínky, tj. existence podvodu a zaviněná účast v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má v návaznosti na předložená zjištění šanci se vyvinutím tím, že prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (např. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, ExaSoft Holding, body 24 a násl., a tam cit. judikaturu; detailně pak rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, Easy Working, body 27 až 43.“; pozn. KS v Brně: zvýraznění původní].
71. S odkazem na výše uvedené se tak soud shoduje s žalovaným, že žalobce neučinil dostatečná opatření, kterými by minimalizoval riziko zapojení do podvodu a jejichž přijetí by bylo možno od jiného daňového subjektu za obdobných okolností očekávat. Ve věci přitom správce daně (resp. žalovaný) prokázal jak samotnou existenci řetězce transakcí vedoucího k žalobci, který byl zasažen podvodem na DPH, tak objektivní okolnosti, na jejichž základě lze uzavřít, že žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl, přičemž nepřijal opatření, která by bylo možno považovat za adekvátní (v dalších podrobnostech viz Zpráva o daňové kontrole, zejména její body A.5.5.3.3., A.5.5.3.4., A.5.5.3.5, A.5.5.3.5., A.5.5.3.6., souhrnně pak s. 60 až 62 Zprávy o daňové kontrole). Dle názoru soudu tak byly naplněny podmínky pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalobci (i ve smyslu judikatury SDEU či Nejvyššího správního soudu). Není tak dán prostor pro aplikování zásady trestního práva – *in dubio pro reo* –, na kterou žalobce odkazuje. Nadto odepření nároku na odpočet daně není trestem, pročez by i analogická aplikace předmětné zásady byla problematická.
72. Na okraj soud také zmiňuje, že ve věci není přílehlavý odkaz žalobce na rozsudek ve věci *Filák*, který žalobce zdůrazňuje. I nyní totiž lze dle názoru krajského soudu uvést to, co konstatoval Nejvyšší správní soud v bodě [30] rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41: „Ostatně v kauze *FILÁK* šlo o úplně jinou otázku, a to, že rozhodnutí žalovaného bylo vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu vytýkalo tehdejšímu stěžovateli, že neunesl důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoli to, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak tvrdil stěžovatel, žalovaný ve svém rozhodnutí nezpochybňoval“.

73. Podobně žalobci dle názoru soudu nesvědčí ani rozhodnutí týkající se společnosti LUTOMA. Šlo totiž o posuzování nikoli podvodu na DPH, nýbrž o problematiku přenesení daňové povinnosti („Krajský soud dal proto za pravdu žalobci, že bylo na finančních orgánech, aby prokázaly, že žalobce skutečně přijal zboží, jehož dodání je zdanitelným plněním v režimu přenesení daňové povinnosti, a že finanční orgány toto své důkazní břemeno neunesly“.). Nadto Nejvyšší správní soud v bodě [37] odkazovaného rozsudku ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1 Afs 69/2018-32, uvedl, že „lze přisvědčit žalovanému, že daňové tvrzení žalobce, že většinu přijatých plnění dále prodával jako šrot do jiného členského státu či v tuzemsku v rámci přenesené daňové povinnosti a skutečnost, že někteří z jeho dodavatelů byli nekontaktní či sídlili na virtuální adrese, byly způsobilé založit pochybnosti správce daně a přenést důkazní břemeno na žalobce“ (obdobně bod [13] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 61/2018-39).
74. Ostatně ani rozhodnutí žalovaného rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2019, č. j. 15482/19/5300-22443-701226, kterým se soud zabýval jako důkazem při ústním jednání dne 26. 4. 2022, není ve věci plně relevantní. Žalovaný v něm sice vyhověl některým odvolacím námitkám, případ se však týkal společnosti LUTOMA, nikoli žalobce, byl zde zcela jiný dodavatel plnění a nesprávnost se dle žalovaného týkala závěrů Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, které žalovaný shledal „nesmyslnými“, neboť se daný správce daně zabýval účastí společnosti LUTOMA na podvodu na DPH, ačkoli nebylo postaveno najisto, že byly splněny formální i hmotněprávní podmínky spojené s uplatněním nároku na odpočet DPH. Přestože žalovaný v daném rozhodnutí připustil, že k žalobcově tíži byly kladeny i obdobná okolnost jako nyní (nezakládání listiny do sbírky listin), nešlo ani po skutkové stránce o identickou situaci. Šlo tedy o jiný případ, který bez dalšího není s to přinést relevantní poznatky pro nyní posuzovanou věc.
75. Podobné se týká také zpráv o daňové kontrole Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 25. 11. 2015, č. j. 1654803/15/2709-60562-607651, a ze dne 6. 5. 2016, č. j. 1014729/16/2709-60562-607651. Z nich sice vyplývá také to, že korporace LUTOMA obchodovala za obdobných podmínek jako žalobce se společností Metal Export, na druhou stranu však nelze mít na základě toho prokázanou dobrou víru žalobce v nynějším případě. V předmětných daňových zprávách jsou rovněž popisovány některé nestandardní okolnosti obchodování společnosti LUTOMA, přičemž z jejich závěrů plyne, že tamní správce daně měl v úmyslu snížit společnosti LUTOMA deklarované nadměrné odpočty; tyto zprávy o daňové kontrole se navíc opět týkaly problematiky přenesené daňové povinnosti.

V. Závěr a náklady řízení

76. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
77. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

78. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 26. dubna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu