



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Václava Štencla, MA a JUDr. Radka Malenovského ve věci

žalobce: **TRADEBANK CANARIA s.r.o.**, IČO 28317343  
sídlem Na Šípu 142, 664 81 Ostrovačice  
zastoupený společností MORAVIATAX, s.r.o.  
sídlem Podolí 328, 664 03 Podolí

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2020, č. j. 44697/20/5300-22441-712084,

takto:

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

Odůvodnění:

**I. Předmět řízení**

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 5. 2019, č. j. 2495168/19/3004-51522-702331, a ze dne 15. 5. 2019 č. j.

2493609/19/3004-51522-702331 (dále jen „platební výměry“), žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), konkrétně za zdaňovací období duben 2016 daň vyšší o 434 724 Kč a za zdaňovací období srpen 2016 daň vyšší o 414 716 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 7. 12. 2020, č. j. 44697/20/5300-22441-712084 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

## II. Žalobní námítky

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. Namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný nesprávně vymezil odvolací námítky. Chybějící daň byla u společnosti Desideria Invest, SE (dále jen „Desideria Invest“) identifikována ve výši 4 898 Kč, u společnosti SAPFIRE Europe s.r.o. (dále jen „SAPFIRE Europe“) ve výši 10 347 Kč. Jedná se o bagatelní částky a nelze akceptovat, že žalobci byl odmítnut nárok na odpočet vyšší, než činí chybějící daň. Žalobce o uvedených daňových dlužích nevěděl, neznal hospodaření společností. Žalovaný klade žalobci k tíži skutečnosti týkající se obchodních transakcí mezi společnostmi AREWA CONSULTING & PARTNERS, s.r.o. (dále jen „AREWA CONSULTING“) a společnostmi Desideria Invest a SAPFIRE Europe. Tyto transakce jsou však součástí jiného obchodního řetězce, než do kterého byl žalobce zapojen. Zpochybňování tohoto řetězce představuje pouze vyvratitelnou domněnku, kterou navíc žalobce nemusí vyvracet. Společnost AREWA CONSULTING byla navíc dne 10. 1. 2018 vymazána z obchodního rejstříku, žalobce se o její existenci dozvěděl až od správce daně. Žalobce neznal ani nezná společnost Desideria Invest, insolvenční řízení s touto osobou bylo zahájeno více než rok po rozhodné době. Společnost SAPFIRE Europe se stala nespolehlivým plátcem až po třech letech od přijetí plnění od žalobce. Společnosti SAPFIRE Europe a Desideria Invest v roce 2016 řádně podaly daňová priznání a spolupracovali se správcem daně, nelze je označit jako tzv. „missing traders“. Žalovaný v odst. 103 napadeného rozhodnutí uvádí, že tyto skutečnosti neklade žalobci k tíži, avšak opakovaně jimi argumentuje v jeho neprospěch. Správce daně nemůže u některých subjektů v řetězci odmítnout nárok na odpočet DPH z titulu tvrzené účasti na podvodu na DPH a v některých případech odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání nároku na odpočet daně. Nekontaktnost některého z dodavatelů nemůže být přičítána žalobci k tíži, když sám správce daně potvrdil, že daň na výstupu priznal. Nebylo prokázáno, že došlo k podvodnému jednání na DPH v řetězci subjektů, který obchodoval s plněním dodaným žalobci. Důvodem chybějící daně bylo neprokázání tvrzených skutečností subjekty odlišnými od žalobce, nikoliv podvod na DPH.
3. V odstavci 103 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že nestandardní úhrady v řetězci neklade žalobci k tíži, avšak těmito skutečnostmi je přesto argumentováno k tíži žalobce. Informace o úhradě za prodej zboží mezi SAPFIRE Europe a Desideria Invest včetně výše kupní ceny žalobce neměl. Od svého přímého obchodního partnera společnosti CREDIT PRAGUE s.r.o. (dále jen „CREDIT PRAGUE“) žalobce obdržel informaci, že ten zboží obdržel za účelem úhrady své pohledávky vůči Desideria Invest. Po prodeji zboží došlo k vzájemnému započtení pohledávek, což je zcela běžné v obchodním styku. Převod zboží ze společnosti CREDIT PRAGUE na žalobce proběhl skrze obchodní systém TRADEBANK, nejednalo se o přímý obchod. Systém TRADEBANK byl garantem transakce, nebylo třeba zajištění či zálohy. CREDIT PRAGUE obdržela tradeové koruny,

za které mohla v rámci systému pořídit jiné zboží. To, že společnost své tradeové koruny poté odprodala dceřině společnosti Projekty a realizace, s.r.o. (dále jen „Projekty a realizace“), není relevantní. Společnosti Kapital, d.o.o. (dále jen „Kapital“) bylo dodáno jiné zboží, než které bylo předmětem daňové kontroly, tvrzení žalovaného vztahující se k tomuto zboží jsou tak irelevantní. Zaúčtování postoupení pohledávky na straně TRADEBANK DEVELOPMENT s.r.o. (dále jen „TRADEBANK DEVELOPMENT“) zřejmě proběhlo dávkově, avšak vedení účetnictví systému TRADEBANK žalobce neprovádí a nezabezpečuje. Nejasnosti ohledně předání zboží jsou nejspíš způsobeny administrativní chybou spočívající ve špatném zaznamenání dne předání zboží mezi společnostmi SAPFIRE Europe a Desideria Invest, vztah mezi těmito společnostmi je však mimo dosah žalobce. Přepravu zboží z Prahy do skladů žalobce v Brně zajišťovala společnost CREDIT PRAGUE. Skutečnost, že je na nákladních listech uvedeno, že pokyn k přepravě dala společnost CREDIT PRAGUE, i když v době přepravy byl již vlastníkem zboží žalobce, lze vysvětlit tak, že tuto informaci na nákladní listy zanesl pracovník skladu, který pouze reflektoval situaci, že CREDIT PRAGUE organizačně zajišťovala přepravu zboží. Žalovanému nepřísluší hodnotit obchodní strategii společnosti SAPFIRE Europe stran zpětné směny staršího zboží za zboží nové. V daném případě nelze hovořit o zdvojnásobení ceny zboží, žalobce totiž dané zboží obdržel za odpovídající cenu, která stále umožňovala přiřazení ziskové marže. Je proto spíše otázkou, proč SAPFIRE Europe prodala zboží Desideria Invest za poloviční cenu, s výší kupní ceny při tomto prodeji nebyl žalobce seznámen. Skutečnost, že TRADEBANK DEVELOPMENT je dlouhodobým obchodním partnerem žalobce je veřejná a žalobce se ji nikdy nesnažil nijak skrýt. Chyby v daňových dokladech jsou pouze bagatelní, v žádném případě z nich nevyplývá, že žalobce a jiné subjekty řetězce jim nevěnovali přílišnou pozornost, což má dle žalovaného podporovat závěr, že účelem transakce nebylo obchodovat se zbožím, ale účast na řetězci zasaženého podvodem na DPH.

4. Kupní smlouva na předmětné zboží byla jednoduchá, jelikož obchod byl vypořádán promptně, smlouva přesto splňovala všechny zákonné požadavky. Obě strany měly navíc uzavřenou smlouvu také se systémem TRADEBANK, skrze který transakce proběhla. Otázka záruk za předmět plnění a vzdání se práv z vadného plnění souvisí s tím, že CREDIT PRAGUE je společností podnikající v jiném oboru. Žalobce měl dostatek kreditu v systému TRADEBANK, který si zajistil Smlouvou o poskytnutí nákupního limitu na částku 20 mil. Kč ze dne 15. 4. 2016. Hodnocení, že nákupní limit byl poskytnut dodatečně, neodpovídá průběhu transakce. Žalobce protokolárně převzal předmětné zboží dne 22. 4. 2016 ve skladu Bavorská 856/14, Praha 5. Následný prodej části zboží dne 28. 4. 2016 a 29. 4. 2016 tomuto stavu odpovídá. Žalobce neví, jakým způsobem si společnost SAPFIRE Europe opatřovala v roce 2016 zboží, vyměněné zboží bylo dodáno odběrateli Kapital. Ten vůči žalobci neuplatnil žádné výtky či reklamace. Žalobce také v případě vědomostního testu uvádí, že informace o personálním propojení žalobce a TRADEBANK DEVELOPMENT je veřejně dostupná informace. Společnost CREDIT PRAGUE měla v roce 2016 velmi pěknou webovou stránku, kromě toho se jedná o poměrně velkou společnost se základním kapitálem 50 mil. Kč.
5. Žalovaný dospěl k závěru, že účast žalobce na podvodném jednání byla úmyslná a nemá se tudíž smysl zabývat případnými opatřeními k prevenci účasti na podvodu na DPH. Tento závěr žalovaného je nesprávný, nestandardnosti prezentované žalovaným nemají souvislost s tvrzeným podvodem na DPH, ale směřují spíše do vnitřního života žalobce. Poskytnutý platební limit žalobce splatil postoupením peněžité pohledávky za

odběratelem, nejednalo se tedy o virtuální obchod. Žalovaný nerozlišuje situaci, kdy se společnost snaží jednorázově odprodat zbytkové zásoby, od situace, kdy společnost běžně s daným typem zboží obchoduje. Žalovaný nedůvodně zpochybňuje, že si žalobce ověřoval nabývací titul společnosti CREDIT PRAGUE a způsob úhrady kupní ceny. Žalovaný také nesprávně zpochybňuje ověření společnosti SAPFIRE Europe. Žalobce si svého dodavatele ověřoval nad rámec veřejných rejstříků, CREDIT PRAGUE je společnost se základním kapitálem 50 mil. Kč, existující od roku 2004, která má všechna nezbytná oprávnění k podnikání, není nespolehlivým plátcem, nečelí exekucím, nebylo s ní zahájeno insolvenční řízení, má adresu sídla tam, kde skutečně sídlí, disponuje kvalitními webovými stránkami, nebylo nalezeno nic, co by dobrou reputaci společnosti zpochybňovalo. Žalovaný odignoroval, že žalobce prověřil také dodavatele svého dodavatele společnost Desideria Invest. Žalovaný neuvádí žádné podezřelé objektivní okolnosti týkající se dodavatele žalobce nebo společností Desideria Invest a SAPFIRE Europe, napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. To, že si žalobce společnosti ověřoval, dokazují závěry správce daně, který dospěl ke stejným zjištěním. Žalobce se zaměřuje na rozprodej zbytkového zboží, zkrácená trvanlivost zboží proto není problematická, to ostatně dosvědčuje směna zboží u generálního dodavatele. Žalobce prokázal, že postoupil svoji pohledávku za společností Kapital na TRADEBANK DEVELOPMENT pomocí Výpisu z evidence obchodních transakcí ze dne 31. 12. 2016.

### III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Namítá, že není třeba odvolací důvody v rozhodnutí obšírně opakovat. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, žalovaný se v něm vypořádal se všemi zásadními argumenty žalobce, konec konců ani sám žalobce neuvádí žádný konkrétní argument, který měl být opomenut.
7. Subjekty zapojené v řetězci neodvedly daň a zároveň neoprávněně nárokovaly odpočet z DPH z fiktivních plnění. V předmětném obchodním řetězci byla současně zjištěna celá řada nestandardních okolností. Žalovaný v prvním kroku testu posuzoval samotnou existenci podvodu nikoliv žalobcovu vědomost o podvodu, proto jsou zcela relevantní také skutečnosti, které žalobce nevěděl. Pokud tedy žalovaný v odstavci 103 napadeného rozhodnutí uvádí, že některé okolnosti nekladl žalobci k tíži, zcela jednoznačně tím měl na mysli, že žalobci tyto skutečnosti nebyly kladeny k tíži v rámci vědomostního testu. Při zjišťování existence podvodu na DPH jsou však zcela relevantní a je možné k nim přihlížet. Tvrzení z odstavce 103 napadeného rozhodnutí tak nejsou v rozporu s jinými tvrzeními žalovaného v napadeném rozhodnutí, napadené rozhodnutí je tudíž vnitřně koherentní. SAPFIRE Europe a Desideria Invest si neprávem nárokovaly odpočet na DPH z fiktivních plnění uměle tak snižovaly vlastní daňovou povinnost. Tvrzení, že chybějící daň se pohybuje v řádech desetitisíců, je tak nepravdivá. Navíc výše chybějící daně u jednoho z článků v řetězci nemusí odpovídat výši odepřené nároku na odpočet. Stejně tak je nepravdivé i tvrzení žalobce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí spojuje tři různé obchodní řetězce. Chybějící daně v řetězci, do kterého byl žalobce zapojen, totiž bylo dosaženo deklarováním nároku na odpočet z fiktivního plnění. Přesto je řetězec, jehož se žalobce účastní, pevně spjat s chybějící daní. Správce daně může některým společností odmítnout nárok na odpočet z důvodu neprokázání dodavatele zboží a jiným společností z téhož řetězce odmítnout nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH.

8. Ohledně nestandardních okolností žalobce uvádí dva okruhy námitek, buď uvádí, že o daných okolnostech nevěděl (což v tomto kroku testu není relevantní) nebo že identifikované okolnosti nejsou nestandardní. Skutečnost, že zboží nebylo hrazeno penězi ale tradeovými korunami je nutné považovat za podezřelou okolnost. A to zejména v kontextu dané transakce, kdy CREIT PRAGUE vstoupil do systému TRADEBANK pouze pro provedení této transakce a kdy žalobce neměl v okamžik transakce dostatek prostředků v systému TRADEBANK. Zboží se nacházelo po dobu tří transakcí v jednom skladovacím prostoru. Do přepravy zboží byla zapojena společnost SAPFIRE Europe, i když mezi touto společností a žalobcem zboží vlastnily další dvě společnosti. Žalobce prodal část zboží dříve, než dorazilo do jeho skladu, přesto při předání žalobce obdržel zboží v takovém objemu, jako by žádnou jeho část neprodal. Žalobce směnili se společností SAPFIRE Europe předmětné zboží za jiné, i přesto, že se cena zboží při transakcích v řetězci dvojnásobila. SAPFIRE Europe přitom prokazatelně nemohla disponovat zbožím, které by bylo výrazně novější. Navýšení ceny zboží nebylo nijak odůvodněno, žalobcova nevědomost o navýšení ceny přitom není rozhodná. Personální propojení žalobce a TRADEBANK DEVELOPMENT je v kontextu výše uvedených okolností nestandardní, žalobce navíc zcela opomíjí personální propojení SAPFIRE Europe a Desideria Invest, tedy obou missing traderů.
9. Na strohost kupní smlouvy je třeba nahlížet optikou subjektu, který se chystá nakoupit zboží v hodnotě skoro 20 mil. Kč od subjektu, se kterým nikdy neobchodoval, a současně se vzdává všech práv z vadného plnění, přičemž smlouvu tvoří pouze stránka a půl textu. Takovou absurdně strohou smlouvu nelze *ex post* obhájit hladkým průběhem transakce. Tvrzení žalobce, že systém TRADEBANK mu prostředky zaúčtoval až se zpožděním, a že tak v době transakce disponoval dostatkem prostředků je ničím nepodložená domněnka. Nesrovnalosti ohledně přepravy zboží svědčí o tom, že samotné zboží nehrálo v daném řetězci prvořadou roli. Žalobce si musel být vědom, že se SAPFIRE Europe směnili předmětné zboží za zboží, které bylo podobného stáří. Žalobce neměl v době transakce dostatek prostředků k jejímu uskutečnění, personálně propojená společnost TRADEBANK DEVELOPMENT tak žalobci zpětně navýšila nákupní limit.
10. Žalobce se podvodu na DPH účastnil vědomě, proto postrádá smysl hodnotit žalobcovu obezřetnost.

#### IV. Replika

11. V reakci na vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. Dodává, že správce daně po dobu 28 měsíců prověřoval, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění. O tom, že předmětná transakce je údajně zasažena podvodem na DPH se žalobce dozvěděl až v roce 2018. Žalobce zužuje předmět sporu na tvrzenou účast žalobce na podvodu na DPH, aby se tak vyhnul některým námitkám žalobce. Ve zbytku žalobce zdůrazňuje již uplatněné žalobní námítky v kontextu vyjádření žalovaného.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve

věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

#### *V.A Nepřezkoumatelnost rozhodnutí*

13. Dle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu nedostatku odůvodnění. Žalovaný nesprávně formuloval odvolací námitky, v napadeném rozhodnutí není uvedeno, z jakého důvodu žalobce prvostupňová rozhodnutí napadá, ani jakou k tomu používá argumentaci. V důsledku tohoto pochybení nebyly dle žalobce vypořádány všechny žalobní námitky.
14. K námitce nepřezkoumatelnosti soud uvádí, že není povinností žalovaného, aby do rekapitulační části správního rozhodnutí obsáhle přepisoval argumentaci uplatněnou žalobcem. Plně postačí, pokud tato část rozhodnutí obsahuje vymezení závěrů správce daně, které daňový subjekt odvoláním napadá. Nejen, že přepisování přechozích podání daňového subjektu do rozhodnutí není povinností žalovaného, ale zvláště v případě obsáhlých podání by se navíc jednalo o jev nežádoucí, neboť by mohl snížit přehlednost a srozumitelnost rozhodnutí. Plně postačuje, pokud se žalovaný s argumentací daňového subjektu vypořádá v části rozhodnutí věnující se věcnému přezkumu.
15. Krajský soud současně považuje za vhodné poukázat na to, že z povinnosti řádně odůvodnit rozhodnutí nevyplývá povinnost žalovaného vypořádat každý jednotlivý argument daňového subjektu. Žalovaný má povinnost vypořádat se s hlavními argumenty daňového subjektu, čehož může docílit také tak, že prezentuje vlastní názor, který je odlišný od názoru daňového subjektu. Absence odpovědi na každé tvrzení nezakládá nepřezkoumatelnost daného rozhodnutí. Lpění na nutnosti vypořádat každé tvrzení by představovalo přílišný formalismus, který by jistě byl v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Zejména u obsáhlých podání by takový požadavek vedl ke zcela absurdním důsledkům [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9 nebo rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, všechna zde citovaná judikatura NSS je dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)]. Citovaná judikatura se primárně vztahuje k požadavkům kladeným na soudní rozhodnutí, její závěry lze však analogicky aplikovat také na rozhodnutí správních orgánů.
16. Jelikož žalobce neuvedl konkrétní námitky, které žalovaný v napadeném rozhodnutí opomněl vypořádat, posoudil soud tuto obecnou námitku taktéž pouze v obecné rovině. Při věcném přezkumu žalovaný systematicky přezkoumal jednotlivé závěry správce daně, které konfrontoval s argumentací žalobce. V závěrečné části rozhodnutí se pak žalovaný opět vrátil k jednotlivým odvolacím námitkám a samostatně je vypořádal. Žádná z námitek nebyla opomenuta a napadené rozhodnutí je logicky a v úplnosti odůvodněno. Soud proto dospěl k závěru, že úroveň odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela v souladu s výše vymezenými požadavky judikatury NSS, a napadené rozhodnutí je proto přezkoumatelné.

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

17. K tomu, aby mohlo dojít ke vzniku a následnému uplatnění nároku na odpočet DPH, je v první řadě nutno vždy ověřit, zda vůbec byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik takového nároku vyplývající z § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), srov. např. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, čj. 6 Afs 271/2015 - 50, a ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016 - 57. Žalobce nerozporuje závěry správce daně a žalovaného, že v případě žalobce bylo prokázáno naplnění těchto podmínek. Žalovaný konstatoval, že žalobce prokázal faktickou existenci jím deklarovaných plnění i jejich užití v rámci jeho ekonomické činnosti pro účely definované v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Předložením daňových dokladů splňujících náležitosti dle § 28 a násl. zákona o DPH žalobcem byla podle žalovaného naplněna rovněž formální podmínka pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 73 zákona o DPH.

18. Přiznání nároku na odpočet daně lze osobě povinné k dani i přes naplnění výše uvedených hmotněprávních a formálních podmínek odmítnout, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu [srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft a P. D.; či jemu předcházející rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise; či ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, A. K. proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL]. Judikatura Soudního dvora Evropské unie pojmem „podvod na DPH“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
19. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je pak rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009 - 156). Správce daně má povinnost specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Důkazní břemeno o tom, že konkrétní obchod je zatížen podvodem na DPH, tedy leží na správci daně.
20. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu (tzv. vědomostní test). I k tomuto posouzení dochází na základě objektivních skutkových okolností případu. Nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH

odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další). Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.

21. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11). Soudní dvůr Evropské unie v citovaném rozsudku uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“. Lze přitom poukázat na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47: „Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevyžaduje se proto zavinení ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).“
22. Výchozí stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem těmto plátcům i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).
23. Vědomostní test tedy sestává ze dvou kroků: 1) zjištění objektivních okolností nasvědčujících vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání; 2) zkoumání, zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
24. Podstatou druhého kroku vědomostního testu není přenos důkazního břemene na daňový subjekt, nýbrž beneficium v podobě možného „vyvinění se“. Neuplatní-li daňový subjekt žádná tvrzení ohledně přijatých opatření, není povinen taková opatření prokazovat, nicméně musí strpět negativní důsledky spojené s případným pro něj nepříznivým závěrem učiněným na základě kroku 1) vědomostního testu, a sice závěrem, že o daňovém

podvodu daňový subjekt vědět měl a mohl. Tvrdí-li naopak daňový subjekt, že přijal dostatečná opatření, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu, nese ke svým tvrzením (tj. jak k tomu, že opatření učinil, tak k tomu, že se jednalo o opatření dostatečná) důkazní břemeno. Nejedná se však striktně vzato o přenos důkazního břemene v důsledku pochybností správce daně, nýbrž o primární důkazní břemeno, které tíží daňový subjekt ke všem jeho tvrzením (viz § 92 odst. 3 daňového řádu).

*V.C Posouzení účasti žalobce na daňovém podvodu*

25. Než soud přistoupí k posouzení účasti žalobce na podvodu na DPH, považuje za účelné alespoň krátce uvést, že skutečnosti svědčící o zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH se posuzují komplexně. Jednotlivé skutečnosti mohou být zcela v souladu se zákonem, avšak v kontextu dalších skutečností mohou vytvořit dostatečný důkaz o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH.
26. Zboží, které bylo v nyní projednávané věci zasaženo podvodem na DPH (dále také „předmětné zboží“), zahrnovalo autopříslušenství, autodoplňky a autokosmetiku. Prvním tuzemským článkem řetězce byla společnost SAPFIRE Europe (missing trader), která dodala předmětné zboží dne 29. 4. 2016 společnosti Desideria Invest (missing trader) za 6 208 269,54 Kč bez DPH. Desideria Invest zboží mezi dny 15. – 16. 4. 2016 dodala společnosti CREDIT PRAGUE (buffer) za 15 826 117,64 Kč bez DPH. CREDIT PRAGUE poté dodala předmětné zboží dne 22. 4. 2016 žalobci (broker) za 16 142 639,99 Kč bez DPH. Žalobce převedl zanedbatelnou část zboží na 4 drobné odběratele a ve zbytku zboží dne 1. 9. 2016 směnil se společností SAPFIRE Europe za údajně stejné zboží s pozdější dobou expirace. Toto nové zboží poté dodal společnosti Kapital.
27. Žalovaný identifikoval chybějící daň u společností SAPFIRE Europe a Desideria Invest. Společnost Desideria Invest neuhradila svoji daňovou povinnost ve výši 4 898 Kč stanovenou na základě daňového přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2016. Současně si společnost v tomto zdaňovacím období nárokovala odpočet daně ve výši 3 309 600 Kč v souvislosti s fiktivním plněním za nákup reklamních stojanů od dodavatele AREWA CONSULTING v hodnotě 15 760 000 Kč (tedy v hodnotě v přibližně stejné výši, ve které Desideria Invest dodala předmětné zboží CREDIT PRAGUE). Desideria Invest si tímto uměle snižovala vysokou daňovou povinnost. Insolvenční správce uvedl, že nemá k dispozici daňové doklady Desideria Invest, proto se společnosti nepodařilo prokázat nárok na odpočet dle § 72 a 73 zákona o DPH z přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období duben 2016, byla společnosti doměřena daň 4 615 400 Kč.
28. Také SAPFIRE Europe neuhradila svoji daňovou povinnost ve výši 10 347 Kč stanovenou na základě daňového přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2016. Současně si společnost SAPFIRE Europe uměle snižovala svoji daňovou povinnost tím, že přijala od Desideria Invest zpochybněné plnění od AREWA CONSULTING. Deklarovaná hodnota tohoto plnění byla přibližně ve stejné výši jako hodnota, kterou společnost přijala od Desideria Invest za předmětné zboží. Společnost žádným způsobem nereagovala na výzvu správce daně, ten jí proto dle § 72 a 73 zákona o DPH neuznal nárok na odpočet ve výši 1 281 000 Kč z plnění přijatého od společnosti Desideria Invest.
29. Z těchto skutečností je zcela zřejmé, že tvrzení žalobce ohledně bagatelní výše chybějící daně je nesprávné. V daném řetězci totiž nechybí daň pouze ve výši 10 347 Kč a 4 898 Kč. Společnosti na pozici *missing trader* si uměle snižovaly vlastní daňovou povinnost, výši

chybějící daně proto tvoří také částky, které byly těmto společnostem doměřeny správcem daně. V tomto případě se chybějící daň pohybuje v řádech milionů, zcela jistě tak nejde o bagatelní částky, jak tvrdí žalobce. Nadto je třeba dodat, že skutečnost, že výše chybějící daně je nižší než výše uplatněného odpočtu obecně nebrání nepřiznání nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).

30. Žalobce namítá, že mu žalovaný klade k tíži transakce související společností AREWA CONSULTING, které jsou součástí jiného obchodního řetězce, kterého se žalobce neúčastní. Ani s tímto argumentem se soud neztotožnil. Transakce s AREWA CONSULTING (popřípadě s plněním poskytnutým AREWA CONSULTING) jsou uměle vytvořené transakce s fiktivním plněním, jejichž účelem je ponížení daňové povinnosti společností SAPFIRE Europe a Desideria Invest. Daňová povinnost v původní výši vznikla jako důsledek transakcí v předmětném obchodním řetězci, kterého se žalobce účastní. Transakce s AREWA CONSULTING pak sloužily k umělému ponížení této neuhrazené daňové povinnosti. Transakce, které slouží ke skrytí chybějící daně v předmětném řetězci, jenž je zasažený podvodem na DPH, zcela jasně s předmětným řetězcem souvisí.
31. Soud zcela nerozumí námitce žalobce, že doměření dlužné daně u SAPFIRE Europe a Desideria Invest je pouze vyvratitelnou domněnkou správce daně, kterou navíc žalobce nemusí vyvracet. U těchto společností doměřil správce daně dlužnou daň na základě proběhlých daňových kontrol, nejedná se proto o žádné domněnky, nýbrž o prokázanou skutečnost. V podrobnostech odkazuje soud na strany 18 a 19 Zprávy o daňové kontrole, č. j. 2106807/19/3004-60562-704531.
32. Nedůvodnou je také námitka žalobce, že správce daně některým článkům v řetězci doměřil daň na základě neprokázání nároku na vznik odpočtu daně, žalobci však odmítl nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu.
33. V případě uplatnění nároku na odpočet DPH správce daně nejdříve zkoumá, zda došlo k naplnění hmotněprávních a formálních předpokladů pro vznik nároku na odpočet dle § 72 a 73 zákona o DPH. Prokázání těchto skutečností tíží daňový subjekt, pokud tyto skutečnosti daňový subjekt neprokáže, odpočet DPH mu bude odepřen. Pokud je prokáže, stále může dojít k odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Některé subjekty z řetězce zasaženého podvodem na DPH tak neunesou ani své primární důkazní břemeno a nárok na odpočet jim bude odmítnut již z důvodu neprokázání nároku na odpočet DPH. Těm, které důkazní břemeno unesou, může být prokázána účast na podvodu na DPH. Zjišťování skutečností ohledně zapojení společnosti do daňového podvodu vždy probíhá až ve chvíli, kdy dojde k prokázání hmotněprávních a formálních předpokladů pro vznik nároku na odpočet DPH. Jestliže tedy některé subjekty v daném řetězci neunesly již své prvotní důkazní břemeno k prokázání realizace daných plnění, neznamená to, že by daná transakce nebyla zasažena daňovým podvodem. Skutečnost, že chybějící daň byla v daném řetězci doměřena pro neunesení důkazního břemene je v podvodných řetězcích zcela standardní a nijak nebrání tomu, aby byla jinému článku v řetězci doměřena daň z jiného právního důvodu, tj. z důvodu účasti na daňovém podvodu.
34. Na základě výše uvedených skutečností soud učinil dílčí závěr, že správce daně, potažmo žalovaný, správně identifikoval chybějící daň v řetězci a došlo k narušení neutrality daně.

To však samo o sobě k závěru o existenci podvodu na DPH nestačí. Je nutné dále zjistit, zda se s obchodováním v předmětném řetězci pojí nestandardní okolnosti, aby bylo možno vyloučit, že k neodvedení daně nedošlo v rámci podnikatelského selhání.

35. Žalovaný v projednávaném případě identifikoval tyto nestandardní okolnosti. Desideria Invest se nejeví jako standardní podnikatel, má sídlo na virtuální adrese. Jediným členem představenstva je J. M., který má trvalé bydliště na adrese úřadu městyse Z.. Jediným akcionářem je D. L., který má trvalé bydliště v Chorvatsku. V současnosti je Desideria Invest v konkurzu a dle Registru plátců se jedná o nespolehlivého plátce.
36. Úhrada zboží při transakci mezi SAPFIRE Europe a Desideria Invest proběhla vzájemným zápočtem. Úhrada kupní ceny při transakci mezi Desideria Invest a CREDIT PRAGUE proběhla také vzájemným zápočtem. Proti kupní ceně byla započtena pohledávka vzniklá postoupením pohledávky, kterou měla CREDIT PRAGUE vůči společnosti Dinorah SE, jejímž jediným členem představenstva byl M. H., který současně zastupoval také Desideria Invest. Úhrada transakce mezi CREDIT PRAGUE a žalobcem proběhla v systému TRADEBANK pomocí tzv. tradeových korun. Jedná se o virtuální měnu, kterou členové systému používají k nákupu jiného zboží, nelze je směnit na žádnou z platných měn. Systém tak funguje na principu barterového obchodu. V době transakce neměl žalobce dostatek tradeových korun, aby transakci uskutečnil, což je proti pravidlům tohoto systému. Žalobce sice předložil smlouvu o poskytnutí nákupního limitu v systému TRADEBANK na částku 20 milionů Kč ze dne 25. 4. 2016. Avšak ve Výpisu obchodních transakcí žalobce ze dne 20. 6. 2016 nebyl nákupní limit zaevidován. Vzhledem k personálnímu propojení žalobce a společnosti TRADEBANK DEVELOPMENT, která je garantem systému, dospěl žalovaný k závěru, že nákupní limit byl poskytnut dodatečně osobou spřízněnou. Žalobce poté v zanedbatelné míře prodal část zboží 4 drobným odběratelům a zbytek zboží směnil se SAPFIRE Europe, jelikož se jednalo o směnu, proběhla transakce také bez použití standardních platebních prostředků. Nové zboží prodal žalobce společnosti Kapital, ta však za zboží neposkytla úhradu. Tuto pohledávku žalobce postoupil TRADEBANK DEVELOPMENT k započtení za poskytnutý nákupní limit. Kromě zanedbatelných transakcí s drobnými odběrateli, které proběhly v hotovosti, neproběhly v řetězci žádné reálné úhrady platnou měnou. Žádný ze subjektů nepožadoval zálohu nebo jakékoli zajištění, i když obchodovaly se zbožím v hodnotě milionů korun, často bez předchozí zkušenosti ostatními zúčastněnými subjekty.
37. Desideria Invest nakoupila předmětné zboží od SAPFIRE Europe dne 29. 4. 2016, toto zboží Desideria prodala CREDIT PRAGUE a protokolárně předala dne 15. 4. 2016 a 16. 4. 2016, tedy ještě před tím, než zboží obdržela od svého dodavatele. Byť se může zdát, že se jedná pouze o administrativní chybu, i z daňových dokladů žalobce vyplývá, že zboží drobným odběratelům prodával již 28. 4. 2016 tedy již dříve, než je CREDIT PRAGUE mohla pořídit od Desideria Invest.
38. Existuje také několik nejasností týkajících se přepravy zboží. Dle žalobce měla přepravu zboží zajišťovat CREDIT PRAGUE. Jednatel CREDIT PRAGUE uvedl, že zboží mělo být vybaveno přímo ze skladu Desideria Invest a že přepravu zajišťovala a hradila Desideria Invest. Na nákladních listech je však uvedeno, že CREDIT PRAGUE dala příkaz k vyskladnění SAPFIRE Europe, která mu vyhověla, a dokonce přepravu uskutečnila a uhradila, i když by za standardní situace vůbec neměla mít povědomí o transakci mezi CREDIT PRAGUE a žalobcem. Mezi jednotlivými verzemi přepravy

zboží navíc existují časové nesrovnalosti, v podrobnostech odkazuje soud na odst. 54 napadeného rozhodnutí.

39. Některé nestandardnosti se týkají také směny zboží se společností SAPFIRE Europe. Ke směně dle žalobce došlo proto, že Kapital požadovala zboží s pozdějším datem expirace. Dle předložených dodacích listů je však zřejmé, že nové zboží tvořily pouze osvěžovače vzduchu do automobilů, avšak původní zboží bylo i jiného charakteru. Dále je třeba upozornit na to, že by se dle požadavku společnosti Kapital mělo jednat o zboží vyrobené v roce 2016, dle centrálního registru JSD SAPFIRE Europe žádné zboží ze třetí země v roce 2016 nedovezla. Přičemž dle vyjádření SAPFIRE Europe bylo předmětné zboží nakupováno pouze od Hampa Business Limited. S ohledem na objem pozdějších nákupů SAPFIRE Europe muselo zboží prezentované jako nové dovezeno již v dubnu 2015. SAPFIRE Europe tak nemohla žalobci dodat nové čerstvější zboží, jak žalobce tvrdí. Soud pouze nesouhlasí s jedinou dílčí úvahou žalovaného, že strategie SAPFIRE Europe spočívající ve vykupování zbytkových zásob od konečných odběratelů musí být zákonitě ztrátová. Pokud dochází k vykoupení zboží jeho směnou za stejné zboží pozdějšího data expirace, na transakci nemá vliv marže, kterou k ceně zboží přidali předešlí obchodníci. Zboží se totiž mění kus za kus, cena navýšená o přiřazené marže, za kterou prodejce zboží nakoupil, je pak při směně kus za kus irelevantní. Ačkoliv však soud nepovažuje tuto dílčí úvahu žalovaného za správnou, nemá to vliv na jeho celkové hodnocení transakcí, neboť se jedná spíše o úvahu okrajovou.
40. V průběhu obchodování v řetězci došlo také k nedůvodnému navýšení ceny na dvojnásobek. Desideria Invest nakoupila zboží za 6 208 269,54 Kč a následně jej prodala CREDIT PRAGUE za 15 826 118 Kč. Společnost SAPFIRE Europe je zkušený obchodník a muselo jí být zřejmé, že prodává zboží za výrazně nižší cenu, než bylo standardně předmětné zboží dále obchodováno.
41. Mezi společnostmi v předmětném řetězci existují personální vazby. M. H. až do zahájení insolvenčního řízení zastupoval Desideria Invest, současně zastupoval i jejího dodavatele SAPFIRE Europe. Tehdejší jednatel žalobce F. V. byl od 9. 12. 2017 prokuristou TRADEBANK DEVELOPMENT, která v předmětném období vlastnila podíl o velikosti 50 % ve společnosti žalobce. D. D. byla v rozhodné době jednatelkou TRADEBANK DEVELOPMENT a v obchodním rejstříku má zapsanou stejnou adresu bydliště jako F. V. Z Registru plátců vyplývá, že TRADEBANK DEVELOPMENT je nespolehlivým plátcem. Společnosti Anica, s.r.o. (dále jen „Anica“) a K&K Dynamic, s.r.o. (dále jen „K&K Dynamic“) odebraly drobné množství předmětného zboží od žalobce. V době, kdy společnost Anica odebrala zboží od žalobce, byla její jednatelkou D. D. V předmětném zdaňovacím Anica vlastnila podíl ve výši 50 % ve společnosti žalobce. Dle Registru plátců se jedná o nespolehlivého plátce. Současným jednatelem a jediným společníkem Anica je D. V.. D. V. je také současným jednatelem žalobce a v předmětné době byl jednatelem K&K Dynamic.
42. Na daňovém dokladu vystaveném Desideria Invest je uvedeno místo, jehož existence nebyla na stránkách [www.mapy.cz](http://www.mapy.cz) ověřena. Na daňovém dokladu vystaveném CREDIT PRAGUE je uveden způsob úhrady bankovním převodem, i když v Zásadách a postupech obchodování v Systému TRADEBANK je uvedeno, že prodávající vystaví doklad, kde uvede, že cena bude hrazena bezhotovostně prostřednictvím TRADEBANK. Na daňovém dokladu vystaveném žalobcem je u Anica uvedena adresa, kterou tato společnost nikdy neměla zapsanu v obchodním rejstříku. Společnosti tedy nevěnovaly fakturaci

předmětných obchodních transakcí dostatečnou pozornost a to přispívá k pochybnostem, že účelem těchto obchodů nebylo dodání zboží.

43. Dle názoru soudu jsou takto vymezené nestandardní okolnosti zcela dostatečné pro konstatování závěru, že předmětný řetězec byl skutečně zasažen podvodem na DPH. Je zcela vyloučeno, že by dlužná daň mohla být důsledkem pouhého podnikatelského selhání. Výše uvedené okolnosti se zcela mimořádně vymykají obvyklému způsobu obchodování a prakticky nejsou vysvětlitelné jinak než tím, že zúčastněné subjekty předmětné transakce realizovali právě s cílem získat daňovou výhodu s tím, že v některém z článků řetězce posléze nebude odvedena daň. Soud opakuje, že nestandardní okolnosti se hodnotí komplexně v celém kontextu daného případu. Může jít o skutečnosti, které jsou zcela v souladu s právem, ale spolu s ostatními nestandardnostmi mohou podpořit závěr o existenci podvodu na DPH. Dále je třeba připomenout, že v prvním kroku testu se zjišťuje objektivní existence podvodu na DPH. Správce daně tedy zjišťuje, zda se podvod na DPH stal. V této části testu se ještě nezabývá zapojením konkrétního článku řetězce do podvodu. Existence podvodu na DPH je zjišťována na základě objektivních nestandardních okolností, nerozhoduje přitom, zda daňový subjekt o těchto okolnostech věděl, či nevěděl. Je totiž důležité nejprve zjistit, zda vůbec k podvodu na DPH došlo, až poté se správce daně zabývá tím, zda o tomto podvodu daňový subjekt věděl nebo vědět musel (a to v rámci vědomostního testu). Veškeré námitky žalobce, že o předmětných okolnostech nevěděl, uplatněné vůči okolnostem zjištěným v rámci prvního kroku testu, jsou tak zcela irrelevantní a soud se jimi jednotlivě nezabýval, jelikož nemohou mít vliv na konečné rozhodnutí.
44. S výše uvedeným blízce souvisí také další z argumentů žalobce. Dle žalobce totiž žalovaný v odstavci 103. napadeného rozhodnutí uvádí výčet skutečností, které žalobci údajně neklade k tíži. Avšak v jiných částech rozhodnutí jimi argumentuje v neprospěch žalobce, v důsledku čehož je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné.
45. Žalobce do značné míry dezinterpretuje odstavec 103. napadeného rozhodnutí. Žalovaný v něm ve skutečnosti říká, že uvedené okolnosti žalobci neklade k tíži v rámci zjišťování dobré víry. Z odstavce tak vyplývá, že žalovaný k okolnostem nepřihlédl v rámci vědomostního testu, jelikož o nich žalobce neměl a nemohl mít vědomost, nejsou proto pro objasnění dobré víry žalobce relevantní. Žalovanému však nic nebránilo v tom, aby k předmětným skutečnostem přihlédl v rámci objasňování existence podvodu na DPH. V tomto kroku testu jsou totiž relevantní i ty skutečnosti, o kterých žalobce nevěděl nebo nemohl vědět. Jednoduše řečeno, žalovaný přihlédl k některým okolnostem v rámci zjišťování existence podvodu na DPH, ale tyto okolnosti posléze nemohl klást k tíži žalobci v rámci posuzování dobré víry, jelikož o těchto skutečnostech žalobce nevěděl ani vědět nemohl. Soud tak činí dílčí závěr, že napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné, jak tvrdí žalobce.
46. Krajský soud souhlasí s žalobcem, že společnost Desideria Invest vstoupila do insolvence až rok po rozhodné době a SAPFIRE Europe se stále nespolehlivým plátcem až tři roky po rozhodné době. I přesto má však soud za to, že i tyto skutečnosti mohou v kontextu dalších okolností přispět k závěru, že došlo k podvodu na DPH. Soud však opět opakuje, že tyto skutečnosti se nijak nepromítají do posuzování dobré víry žalobce.
47. Nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH se hodnotí komplexně, a až v kontextu ostatních okolností mohou vést k závěru o existenci podvodu na DPH,

příčemž izolovaně se může jednat i o okolnosti zákonné a jinak ve standardním obchodním styku zcela běžné. Soud souhlasí s žalobcem, že vzájemné započtení pohledávek může být obecně standardní způsob řešení vzájemných pohledávek. Nelze však souhlasit s tím, že by v předmětném řetězci docházelo k „běžnému“ započítávání pohledávek. V případě SAPFIRE Europe a Desideria Invest došlo k vytvoření fiktivních plnění, jejichž hodnota takřka odpovídala výši pohledávek, vůči kterým bylo plnění započteno. Dále je třeba upozornit na skutečnost, že v řetězci docházelo takřka výhradně k úhradám pomocí vzájemného započtení (mimo obchodování v systému TRADEBANK). V důsledku toho v řetězci až na platby v hotovosti od drobných odběratelů nedošlo k použití peněžních prostředků v jakékoliv platné měně. V kontextu těchto zjištění zcela jistě nelze vnímat vzájemné zápočty mezi jednotlivými články řetězce jako něco, co je v obchodním styku zcela běžné.

48. Obdobný problém lze nalézt také u postoupení tradeových korun CREDIT PRAGUE na její dceřinou společnost Projekty a realizace. Postoupení prostředků z mateřské společnosti na tu dceřinou může být častým jevem v obchodním prostředí a může se jednat o zcela standardní okolnost. V tomto případě však CREDIT PRAGUE vstoupila do systému TRADEBANK, provedla předmětnou transakci, poté ze systému vystoupila a převedla zbylé tradeové koruny na dceřinou společnost. Z jednání CREDIT PRAGUE a všech nestandardních okolností lze vyvodit, že CREDIT PRAGUE do systému TRADEBANK vstoupila zcela účelově, pouze proto, aby k provedení předmětné platby za tuto jedinou transakci nemusela využít standardních platebních prostředků, které zanechávají věrohodnou auditní stopu. Posléze ze systému vystoupila a tradeové koruny převedla na dceřinou společnost, aby se systémem TRADEBANK nemohla být dále spojována. V kontextu všech rozhodných okolností proto opět nelze dospět k závěru, že by postoupení tradeových korun na dceřinou společnost představovalo v obchodním styku běžný jev.
49. Žalobce vysvětluje nesrovnalosti ohledně data přepravy a zprostředkovatele přepravy možnou administrativní chybou a možným pochybením ze strany pracovníka skladu. S ohledem na velké množství jiných nesrovnalostí však nelze takové vysvětlení považovat za věrohodné. K administrativním chybám bezpochyby obecně v obchodním styku dochází. Je-li však celá transakce takřka protkána nesrovnalostmi nasvědčujícími protiprávnímu jednání, vysvětlení jedné z nejasností administrativním pochybením je jen obtížně uvěřitelné. Ostatně, i kdyby v daném případě skutečně došlo k administrativnímu pochybení, nemohla by tato skutečnost objasnit všechny nesrovnalosti a zvrátit celkový závěr, že daný řetězec byl zasažen daňovým podvodem.
50. Žalobce konstatuje, že nedošlo k nedůvodnému navýšení ceny zboží. Cena, za kterou žalobce zboží pořídil, totiž stále dovolovala přiřazení marže a následný prodej, je proto spíše otázkou, proč SAPFIRE Europe prodala zboží za poloviční cenu. K tomu soud dodává, že z hlediska existence daňového podvodu (resp. objektivních okolností svědčících o podvodu) je zcela lhostejné, zda bylo zboží obchodováno za odpovídající cenu a poté došlo k jejímu bezdůvodnému navýšení nebo zda bylo zboží prodáno za poloviční cenu, která byla později navýšena na cenu standardní. Nestandardní okolnost totiž představuje fakt, že k takto razantní změně ceny zboží v předmětném řetězci došlo.
51. Jelikož žádná z námitek žalobce nezměnila závěr o existenci podvodu na DPH, soud dále přistoupil ke zkoumání objektivních okolností, na základě kterých žalobce měl nebo

mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Správce daně a žalovaný v předmětné věci identifikovali následující objektivní okolnosti.

52. Smlouva o koupi předmětného zboží uzavřená mezi žalobcem a CREDIT PRAGUE je velmi strohá a neobsahuje žádné ujednání o formě úhrady, platebních podmínkách, lhůtách či dodacích podmínkách. Smlouva však obsahuje ujednání, že prodávající nepřebírá záruku za předmět smlouvy a kupující se vzdává veškerých práv z vadného plnění. Uzavření takto strohé smlouvy ve vztahu ke zboží vysoké hodnoty se současným vzdáním se práv z odpovědnosti za vady je v běžném obchodním styku naprosto nestandardní. V projednávaném případě se smlouva vztahuje ke zboží za 19,5 mil. Kč, strohost smlouvy a absence základních ujednání je v takové situaci značně problematická. V tomto případě totiž uzavření předmětné smlouvy představuje přijetí zcela iracionálního rizika. Žalobce se navíc vzdal veškerých práv z vadného plnění, i když s CREDIT PRAGUE nikdy předtím neobchodoval. Uvedené okolnosti tak podporují úvahu, že primárním cílem stran při uzavření smlouvy nebyl převod zboží, ale podvod na DPH. Na tomto závěru nic nemění ani tvrzení žalobce, že obchod měl být vypořádán promptně. Soud si je sice vědom, že sepsání odpovídající smlouvy by zabralo nějakou dobu, jistě by však nešlo o takovou časovou dotaci, která by ospravedlnila uzavření smlouvy na koupi zboží v hodnotě 19,52 mil. Kč, která žalobci neposkytuje absolutně žádnou jistotu. Stejně tak je irelevantní také tvrzení žalobce, že smlouva splňuje všechny zákonné požadavky. V tomto případě totiž objektivní okolnost nezakládá absence zákonných požadavků kladených na smlouvu, ale skutečnost, že obsah smlouvy zcela jasně neodpovídá okolnostem, při kterých byla smlouva uzavřena. Soud nepřesvědčilo ani tvrzení žalobce, že strany kupní smlouvy měly uzavřeny smlouvy s TRADEBANK DEVELOPMENT. Tyto smlouvy se totiž zákonitě musely týkat podmínek zapojení subjektů do systému TRADEBANK DEVELOPMENT. Je naprosto nepředstavitelné, že by smlouvy měly upravovat také vzájemná práva stran ohledně konkrétního prodeje zboží. Žalobce a CREDIT PRAGUE navíc nejsou stranami téže smlouvy, ale dle tvrzení žalobce mají každý samostatnou smlouvu s TRADEBANK DEVELOPMENT. Nelze tak ani uvažovat o tom, že ujednání smluv uzavřených s TRADEBANK DEVELOPMENT mohou jakkoliv nahradit absenci ujednání v kupní smlouvě. Tvrzení žalobce, že záruka nebyla ze strany CREDIT PRAGUE poskytnuta, jelikož společnost neobchoduje v tomto odvětví, je zcela iracionální. Pokud by výše uvedené skutečně představovalo důvod, proč nedošlo k poskytnutí záruky, měl žalobce transakci věnovat zvýšenou pozornost a naopak požadovat nějaké záruky, ne se vzdát všech práv z vadného plnění.
53. Žalobce předmětné zboží nakoupil dne 25. 4. 2016, přestože dle Výpisu z evidence obchodních transakcí neměl v daný okamžik v systému TRADEBANK dostatek platebních prostředků. Žalobci sice byl poskytnut limit na částku 20 mil. Kč dle Smlouvy o poskytnutí nákupního limitu ze dne 25. 4. 2016, tento limit byl však poskytnut nejméně dva měsíce po uskutečnění předmětného obchodu navíc osobou personálně spřízněnou. Podle pravidel systému TRADEBANK obchod nemohl proběhnout, to, že k němu došlo, svědčí o neserióznosti systému TRADEBANK a o tom, že cílem celého tohoto systému bylo právě umožnit podobné nestandardní transakce. Tradeové koruny jsou „virtuální“ měnou, obchod jejich prostřednictvím tak mohl proběhnout i bez použití finančních prostředků. Žalobce totiž v daný okamžik neměl dostatek prostředků ani v hotovosti nebo na bankovním účtu. Obchodování v systému TRADEBANK navíc nezanechává věrohodnou auditní stopu. Vysvětlení poskytnuté žalobcem, že nákupní limit byl

zúčtován systémem TRADEBANK opožděně není s ohledem na ostatní okolnosti transakce věrohodné, navíc se zcela zřejmě jedná pouze o domněnku.

54. Žalobce uvedl, že zboží si překontroloval až při převzetí dodávky v Rosicích ve dnech 12. 5. 2016 a 13. 5. 2016. Toto tvrzení je však v rozporu s čestným prohlášením jednatele CREDIT PRAGUE pana A., ze kterého vyplývá, že žalobce zboží protokolárně převzal již dne 22. 4. 2016 ve skladu na adrese Bavorská 856/14, Praha 5 – Stodůlky. Dle daňových dokladů měla být dále část zboží prodána mezi dny 28. 4. 2016 a 29. 4. 2016 drobným odběratelům. Porovnáním množství zboží na dodacím listu č. 201601 vydaném dne 22. 4. 2016 společností CREDIT PRAGUE s množstvím zboží uvedeným na přepravních listech, na základě kterých bylo zboží přepraveno žalobci a převzato ve dnech 12. 5. 2016 a 16. 5. 2016, však nebyl zjištěn žádný rozdíl. Není logické, aby žalobce v polovině května 2016 přebíral zboží, které již prodal a dodal třetí osobě. Uvedené svědčí o tom, že přepravě zboží nebyla ze strany žalobce věnována racionální pozornost. V případě standardního obchodu není možné, aby podnikatel nevěděl, jakým způsobem, kdy a kde převzal zboží.
55. Také směna zboží se SAPFIRE Europe je stížena nestandardnostmi. Původní zboží tvořila autokosmetika, držáky na mobilní zařízení, škrabky a košťata na sníh, avšak nové zboží tvořila dle dodacích listů pouze autokosmetika. To je zcela v rozporu s účelem transakce uvedeným žalobcem, kdy společnost Kapital chtěla koupit zboží stejného charakteru jako zboží původní, avšak s pozdější dobou expirace. V rozporu s deklarovaným účelem transakce je také skutečnost, že SAPFIRE Europe v roce 2016 žádné zboží ze třetí země nedovezla. Nové zboží tak musí být přibližně stejného stáří jako zboží původní, a tedy nevhodné pro požadavky Kapital. Není přitom důležité, zda žalobce o skutečnosti, že SAPFIRE Europe v roce 2016 nedovezla žádné zboží, nevěděl. Skutečnost, že stáří i charakter zboží neodpovídá požadavkům Kapital, se musel žalobce nejpozději dozvědět při předání zboží.
56. Další podstatnou okolností je personální propojení žalobce a TRADEBANK DEVELOPMENT. Tato společnost zajišťuje systém TRADEBANK a dodatečně poskytla žalobci nákupní limit ve výši 20 mil. v tomto systému. To, že informace o personálním propojení je veřejně dostupná, je irelevantní.
57. Tyto okolnosti ve společném kontextu tvoří řetězec skutečností, jež vedou k závěru, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH věděl. Zejména z charakteru smluvních ujednání a obchodování skrze systém TRADEBANK lze navíc usuzovat, že se žalobce účastnil podvodu úmyslně. Soud souhlasí s žalovaným, že v takovém případě již není nutné zabývat se opatřeními, které žalobce mohl přijmout, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnul. V případě úmyslného zapojení do daňového podvodu nelze ostatně pojmově hovořit o opatřeních s cílem zamezení účasti na daňovém podvodu, nýbrž jediné o opatřeních s cílem zakrýt svou vědomou účast na daňovém podvodu či ztížit odhalení daňového podvodu. I přesto se však soud k uvedeným opatřením krátce vyjádří.
58. Žalobce předně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že si svého dodavatele neprověřoval nad rámec veřejných rejstříků. Dle tvrzení žalobce si svého dodavatele řádně prověřil nad rámec veřejných rejstříků, když zjistil, že CREDIT PRAGUE je společnost se základním kapitálem 50 mil. Kč, existující od roku 2004, která má všechna nezbytná oprávnění k podnikání, není nespolehlivým plátcem, nečelí exekucím, nebylo s ní zahájeno insolvenční řízení, má adresu sídla tam, kde skutečně sídlí a disponuje kvalitními

webovými stránkami. K tomu soud uvádí, že většina těchto informací vyplývá z veřejných rejstříků nebo jiných veřejně přístupných databází. S ohledem na závažnost a množství nestandardních okolností dané transakce se však zcela jistě nejedná o dostatečné ověření, že dodavatel fakticky vykonává ekonomickou činnost. Žalobce pak také neprokázal existenci webových stránek dodavatele, ani neuvedl, adresu, na které by byly dohledatelné. Žalobce stejně tak neprokázal, že by skutečně ověřoval způsob nabytí zboží dodavatelem.

59. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobce neprokázal, že by přijal dostatečná opatření k tomu, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu. Žalobce v daném případě nemohl být v dobré víře, že se účastí na předmětném obchodním řetězci nezapojí do podvodu na DPH. Soud tak dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, když žalobci odmítl uznat nárok na odpočet DPH.

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

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

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. července 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.  
předsedkyně senátu