



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobce: **N MART s.r.o. v likvidaci**  
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno  
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.  
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 17. 7. 2020, č. j. 25528/20/5300-21443-702551

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. V projednávané věci jde o posouzení správnosti závěrů žalovaného o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti žalobce na daňovém podvodu, resp. o neprokázání splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, v rámci celostátní územní působnosti zahájil dne 29. 8. 2017 u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období říjen až prosinec 2016 a leden 2017. O zahájení daňové kontroly byl sepsán protokol č. j. 1504790/17/2809-60562-603596.
3. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen, přičemž jeho vyjádření nevedlo ke změně kontrolního zjištění. Správce daně poté vydal zprávu o daňové kontrole č. j. 1802080/18/2809-60565-608372, jež byla na žádost žalobce doručena do datové schránky. Tím došlo k ukončení daňové kontroly ve smyslu § 88a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
4. Na základě výsledků daňové kontroly vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dne 6. 2. 2019 a 7. 2. 2019 následující dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty:
  - i. č. j. 469055/19/3001-51524-712468, kterým byla žalobci doměřena daň za říjen 2016 ve výši 271 238 Kč a penále ve výši 54 247 Kč,
  - ii. č. j. 469387/19/3001-51524-712468, kterým byla žalobci doměřena daň za listopad 2016 ve výši 409 176 Kč a penále ve výši 81 835 Kč,
  - iii. č. j. 469416/19/3001-51524-712468, kterým byla žalobci doměřena daň za prosinec 2016 ve výši 539 169 Kč a penále ve výši 107 833 Kč,
  - iv. č. j. 469448/19/3001-51524-712468, kterým byla žalobci doměřena daň za leden 2017 ve výši 443 988 Kč a penále ve výši 88 797 Kč.
5. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z plnění přijatých od několika konkrétních dodavatelů z důvodu, že jím identifikované obchodní řetězce byly zasaženy podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl nebo vědět mohl a měl, přičemž nepřijal taková opatření, kterými by se účasti na podvodu vyhnul. Dále správce daně dospěl k závěru, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na osvobození daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), a doměřil žalobcem vykázaná osvobozená plnění jako plnění tuzemská.
6. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, v rámci něhož navrhl doplnění dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný v rámci odvolacího řízení provedl navrhovanou svědeckou výpověď paní B. a doplnil do spisu údaje k chybějící dani v obchodních řetězcích, jež získal od správce daně. S průběhem a výsledkem odvolacího řízení byl žalobce seznámen písemností ze dne 22. 5. 2020, č. j. 17394/20/5300-21443-702551. Na výsledky odvolacího řízení reagoval vyjádřením ze dne 16. 6. 2020. Poté žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

## II. Obsah žaloby

7. Žalobce ve včas podané žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné z důvodu nesprávného právního posouzení věci a za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
8. Žalovaný zasáhl do subjektivních práv žalobce, konkrétně do práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod a do práva vyjádřit se k prováděným důkazům ve smyslu čl. 38 Listiny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rozšířil odůvodnění

rozhodnutí o okolnosti, se kterými žalobce nebyl seznámen ve smyslu § 115 daňového řádu a nemohl na ně reagovat. Konkrétně zmínil bod 84 napadeného rozhodnutí, že žalobce bral plnění od předem zcela neznámých subjektů, a bod 86, ze kterého plyne, že žalobce obcházel zákon o omezení plateb v hotovosti a blížil se limitní hranici 300 000 Kč. Žalovaný doplnil rovněž argumentaci o bod 93 napadeného rozhodnutí, že předložené smlouvy vytváří dojem formálního charakteru a že existuje vzájemná propojenost žalobce a dodavatelů, o bod 100, že jednatel účelově ukončuje svá jednání, a bod 110, že žalobce měl po svých dodavatelích vyžadovat také daňová přiznání.

9. Prokázání existence daňového podvodu a účasti daňového subjektu na něm je plně v kompetenci správce daně. Sama neodvedená daň není daňovým podvodem, neboť je třeba zkoumat ještě subjektivní stránku konání či opomenutí. K neodvedení daně může totiž dojít nejen na základě úmyslného jednání, ale také nedbalostí (např. nesprávným vedením účetnictví či chybou v podaném daňovém přiznání).
10. Žalovaný identifikoval chybějící daň ve většině případů tak, že společnost ACTIVE CAPITAL s.r.o. (dále jen „Active“), TERINA Company s.r.o. (dále jen „Terina“), ZAKING s.r.o. (dále jen „Zaking“), EKOLINE GROUP s.r.o. v likvidaci (dále jen „Ekoline“) a Prime Incas holding, SE v likvidaci (dále jen „Prime“) vykázaly rozdílné údaje v kontrolním hlášení a následně v daňových přiznáních. Na řádku 40 nárokovaly odpočet na dani, který však v kontrolním hlášení nevykázaly.
11. U společnosti Active byla identifikována chybějící daň ve zdaňovacím období listopad 2016 tak, že daň sice byla uhrazena, avšak vzhledem k nedoplatkům na osobním daňovém účtu této společnosti došlo k úhradě těchto nedoplatků v souladu s § 152 daňového řádu. Toto však v kontextu judikatury Soudního dvora Evropské unie („SDEU“) a tuzemských soudů není chybějící daní. Chybějící daní může být pouze daň, která není subjektem úmyslně zaplacená či je jeho daňová povinnost úmyslně zkrácena. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 492/2019-34. Aby se skutečně jednalo o chybějící daň, musela by být správcem daně konkrétně stanovena. V daném případě však jsou závěry správce daně o chybějící dani nesrozumitelné a nepřezkoumatelné, neboť nemají oporu ve spisovém materiálu. Minimálně tedy ve zdaňovacím období listopad 2016 absentuje u společnosti Active chybějící daň.
12. Také závěry žalovaného týkající se společnosti Terina jsou problematické. Z odůvodnění platebního výměru na DPH za prosinec 2016 plyne, že v této době byla společnost kontaktní, neboť podala kontrolní hlášení. Ze správního spisu však není zřejmé, zda jej podala z vlastní iniciativy či na výzvu správce daně. Vzhledem k rozsáhlé anonymizaci žalobce nemohl postup správce daně přezkoumat. Anonymizaci v případě společnosti Terina je třeba posuzovat v kontextu s listinnými důkazy vztahujícími se ke společnosti Ekoline, jež byly anonymizovány v minimální podobě. Z platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2017 vyplývá, že společnost na výzvu neodpověděla. Tyto skutečnosti svědčí o účelové snaze zatajit žalobci podstatné informace. Správce daně mimo to zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2017 dne 12. 4. 2017, ale teprve dne 16. 6. 2017 zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2016. Daňová povinnost však měla být po téměř půl roce již vyměřena.
13. Správce daně identifikoval chybějící daň i u společnosti Prime. Tato společnost měla vykázat rozdílné údaje v kontrolním hlášení a daňovém přiznání, avšak z důkazních

prostředků, jež jsou součástí správního spisu, tato skutečnost nevyplývá. Naopak je z nich zřejmé, že daňová povinnost byla vyměřena konkludentně s podaným daňovým přiznáním platebním výměrem č. j. 2012782/17/2001-52523-110212. Z osobního daňového účtu této společnosti není patrné, že by nedošlo k úhradě předmětné daňové povinnosti. Na účtu je identifikován zcela rozdílný nedoplatek, než jaký žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí. Ani u společnosti Zaking se nejedná o chybějící daň v kontextu judikatury SDEU, neboť tato chybějící daň vznikla až následným postupem správce daně a nemohlo se tak jednat o neodvedení daně za účelem získání výhody.

14. Správce daně neuvádí žádné konkrétní skutkové okolnosti, jak mělo k získání neoprávněné výhody dojít. Nebyl proveden výslech žádného jednatele daných společností. Rizikovitost dodavatelů žalobce vyplývá pouze z nepodložených úvah žalovaného ohledně virtuálních sídel a zániku společností. Žalobce také poukazuje na postup správce daně, který u společnosti Active prováděl více než rok vyhledávací činnost a přitom jiné subjekty nijak neupozornil na možné daňové problémy tohoto dodavatele. Vlastní lhostejností tak daňovému podvodu napomohl.
15. Správce daně nepochopil princip a smysl objektivních okolností. Řadu objektivních okolností posoudil zcela v rozporu s tím, co uváděl. Neprokázal, že by se dané obchodní transakce jakkoliv vymykaly nejen standardům na trhu, ale zejména obchodní praxi žalobce. Zmiňované okolnosti nejsou schopny založit jakékoli pochybnosti o neserióznosti nebo neobvyklosti obchodních transakcí. Naopak vypovídají o účelovém výkladu žalovaného a selekci důkazních prostředků.
16. Odkázal na rozsudek SDEU ze dne 3. 10. 2019 ve věci C-329/18 „Altic“ Sia, který se zabýval otázkou objektivních okolností a přijetím rozumných opatření. Z něho plyne, že daňové orgány mohou přičítat k tíži daňovým subjektům pouze ty skutečnosti, které jsou po nich zákonem požadovány a které mají přímou souvislost s uplatněným nárokem na odpočet daně ve smyslu Směrnice Rady 2006/112/ES a zároveň sledují smysl a účel dané právní úpravy. Objektivní okolnost je taková, která okamžitě upozorní, že může docházet k podezřelému obchodování již v samotné době obchodního vztahu. Má souvislost s právní úpravou obsaženou ve Směrnici. Nemůže se jednat o okolnost, která vyplyne na povrch více než dva roky od poslední obchodní spolupráce, či o okolnost, o které se ani daňový subjekt nemůže dozvědět.
17. Žalovaný se mýlí, pokud uvádí, že se mezi žalobcem a jednotlivými dodavateli jednalo o náhodný obchodní vztah. Žalobce s jednotlivými dodavateli uzavřel písemnou smlouvu, která s ohledem na předpoklad dlouhodobých obchodních vztahů měla rámcový charakter. Zajímal se rovněž o existenci dodavatelů. Ověřil si je ve všech veřejných rejstřících a osobně jednal s jednatelem. Poté uzavřel smlouvy. Ze smluv je patrné, že jim musela předcházet osobní jednání, na kterých byly řešeny aspekty obchodování, předmětu plnění, konkrétních dodávek a způsobu placení. Závěr o nahodilosti obchodního vztahu či neznámých dodavatelích nemá oporu ve správním spise.
18. Skutečnost, že společnosti neměly internetové stránky, nemůže svědčit o rizikovitosti subjektů. Je na konkrétních subjektech, jak se veřejně reprezentují. Mimo to je patrné, že obchodní společnosti se musely prezentovat, jinak by s ohledem na množství odběratelů nemohly dosáhnout vykazovaného množství uskutečněných plnění. Množství odběratelů plyne např. z kontrolního hlášení společností Terina a Active. Žalobce osobně jednal s jednatelem dané společnosti namísto zkoumání internetových stránek. K závěrům

žalovaného ohledně místa uchování zboží dodavatelé žalobce uvádí, že měli žalovaný pochybnosti, měl provést výslech jednatelů jednotlivých společností.

19. Úhrada zboží formou hotovostních plateb nemůže být podle ustálené judikatury objektivní okolností zejména vzhledem k okolnostem transakcí. V této části byly skutkové a právní závěry žalovaným podstatně rozšířeny, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Způsob úhrad nevedl k obcházení zákona. Žalobce hradil jednotlivá plnění dle vystavených daňových dokladů. Částky se neblížily limitní hranici 300 000 Kč v hotovostních platbách. Nikdy nehradil jednu dodávku více úhradami. Navíc limitem pro platby v hotovosti nikdy nebyla částka 300 000 Kč, ale nejprve 350 000 Kč a později 270 000 Kč. Žalobce opakovaně vysvětloval, co bylo úmyslem hotovostních plateb, avšak správce daně ani žalovaný jeho argumentaci neuznal. Bezhotovostní platby jsou však v oboru, ve kterém žalobce podniká, standardní. Platby probíhaly vždy po kvalitativní a kvantitativní kontrole, díky čemuž docházelo k eliminaci přijetí nekvalitního zboží. Platba byla vždy předána konkrétní osobě, nikoli osobě neznámé. Žalovaný navíc neuvádí, jaká okolnost měla žalobce na existenci podvodu upozornit. Nesrovnalosti týkající posloupnosti plateb nepředstavují objektivní okolnost; ty jsou pouze účetního charakteru. Tato pochybení navíc byla identifikována pouze u jediného dodavatele, společnosti Active, nikoliv u ostatních dodavatelů. U společnosti Active nicméně žádná daň nechybí.
20. Další objektivní okolností má být, že žalobce přijal v prvním zdaňovacím období obchodní spolupráce se společnostmi Active a Terina zboží v hodnotě 1 milionu Kč. Žalovaný však nekonkretizuje, jakým způsobem tato skutečnost mohla upozornit na možnou existenci daňového podvodu. Není pravdou, že si žalobce neověřil kvalitu dodávaného zboží. Kontrola kvality i kvantity probíhala osobně nebo namátkou při převzetí. Objem a rozsah transakcí vycházel z oboustranného konsensu smluvních stran. Nebyl nucen plnění automaticky odebírat.
21. Žalobce nesouhlasí s tvrzením ohledně formální povahy smluv uzavřených s dodavatelí. Na nedostatečnou konkretizaci smluv navíc žalovaný nenechal žalobce reagovat ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Je zcela běžné, že v návaznosti na uzavřené rámcové smlouvy dochází k uzavírání dílčích smluv, např. na základě daňového dokladu, které potom tvoří součást rámcové smlouvy a může být i její přílohou.
22. Další objektivní okolností uváděnou žalovaným je, že po ukončení spolupráce s dodavatelem Active došlo k navýšení objemu obchodů se společností Terina. Ani s tímto závěrem žalobce nebyl seznámen v rámci odvolacího řízení. Okolnosti ukončení spolupráce se společností Active odůvodnil v rámci odpovědi na protokol č. j. 1580372/17/2809-60562-603596. Jednalo se o zhoršující se komunikaci a špatnou domluvu obchodních podmínek. Taktéž k okolnostem ohledně ukončení spolupráce se společností Terina se věnoval ve výše uvedeném protokolu. Mezi žalobcem a společností Terina nedošlo k dohodě na cenách za dodané zboží a podmínkách jednotlivých obchodů. V roce 2017 však se společností Terina spolupracoval, což žalovaný ve svých zjištěních účelově vynechává. Tvrzené propojení žalobce s jeho dodavatelí žalovaný nijak neodůvodnil. Personální známost, komunikace či znalost jednotlivých skutečností žalobcem nebyla prokázána. Výslech jednotlivých jednatelů společností proveden nebyl, ačkoliv je to právě žalovaný koho tížilo důkazní břemeno.

23. Ani předchozí jednání jednatele žalobce, pana A., u společnosti SHIVA INTERNATIONAL (dále jen „SHIVA“) nemůže založit vědomost žalobce o daňovém podvodu u dodavatelů. Pan A. s těmito společnostmi dříve nespolečně pracoval, ani nejednal s jejich jednání. Daňové orgány se nijak nezajímal o jeho podrobnější působení ve společnosti ROVELTAL a SHIVA. Jednateli společnosti ROVELTAL byli pan A. a M. P. Měli v plánu realizovat spolu činnost, u které se nakonec nepodařilo dosáhnout udržitelných hospodářských výsledků. Z toho důvodu následně pan A. působil ve společnosti SHIVA a společnost ROVELTAL prodal (nikdy na ní však nevázl žádná závazky). Společnost SHIVA byla založena za účelem velkoobchodu, zatímco žalobce za účelem maloobchodu. Žalovaný neuvádí, jakým způsobem mohly okolnosti zjištěné ohledně těchto společností signalizovat existenci daňového podvodu u žalobcových dodavatelů.
24. Výslech paní A. B. (jednatelek společnosti SHIVA po panu A.) proběhl v odvolacím řízení po naléhání žalobce. V termínu konání této svědecké výpovědi se na místě nacházel ještě jiný subjekt či jeho zástupce, který s paní B. vedl svědeckou výpověď. To dokazuje, že paní B. nemůže být bílým koněm, neboť aktivně vystupovala i v jiných obchodních případech, kterých se žalobce neúčastnil. O jejím výslechu pořídil žalobce zvukový záznam, který přesně zachycuje její výpověď. Většinu informací paní B. poskytla mimo protokol. Za stěžejní žalobce považuje konec výslechu, který se týkal společnosti SHIVA, kde svědkyně uvedla konkrétní důvod nákupu společnosti. Společnost koupila z důvodu, že se jedná o společnost s historií na trhu České republiky, se kterou chtěla obchodovat s vozidly (tomu odpovídají zřízené živnosti v roce 2016). Taktéž uvedla, že se s panem A. zná osobně a byla s ním na svatbě v Indii, zná jeho manželku a ví o jeho cukrovce. Z žádného důkazního prostředku nelze dovodit, že by paní B. byla bílým koněm. Taktéž tyto objektivní okolnosti žalovaný rozvedl v napadeném rozhodnutí, aniž by s nimi žalobce seznámil.
25. Ze strany daňových orgánů nedošlo k identifikaci objektivních okolností, které svědčí o existenci daňového podvodu. Jednotlivé transakce měly ekonomický smysl, běžnou cenu, platby probíhaly v souladu se standardy na trhu, jednatel komunikoval osobně s jednání dodavatelů a obchodní podmínky byly standardní. Objektivní okolnosti uváděné žalovaným netvoří ucelený celek. Navíc některé vznikly až po ukončení spolupráce. Nemohou tak osvědčovat, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že daná plnění uplatňovaná byla součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem v řetězci.
26. Ze strany žalobce došlo k přijetí dostatečných opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se vyhnul možnosti účasti na daňovém podvodu. Ověřil si existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku, zkontroloval, že dodavatelé nejsou v insolventci, že jsou plátcí DPH a nejsou nespolehlivým plátcem. Dále si ověřil, že jedná s oprávněnou osobou, smlouvu uzavřel v písemné podobě a nechal si od dodavatelů předložit kontrolní hlášení. V průběhu obchodů tak neexistovala žádná objektivní okolnost, která by žalobce měla upozornit na existenci daňového podvodu.
27. Žalovaný uváděl, že při platbách mohl žalobce využít bankovního převodu. Nebylo však zpochybněno, že by k platbám fakticky došlo. Žalovaný tak zaměňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně s přijatými opatřeními. Žalovaný nevysvětlil, jak by použití bezhotovostních plateb mohlo zamezit účasti na domnělém daňovém podvodu.

28. Tvrzení žalovaného, že žalobce měl požadovat mimo předložení kontrolních hlášení také předložení daňových priznání, jde nad rámec toho, co lze po žalobci rozumně požadovat. Už samotné předložení kontrolních hlášení je mezi obchodními partnery nestandardní. Přijatá opatření neslouží k tomu, aby daňové subjekty odhalily konkrétní podvodné jednání. Jejich cílem je prokázat, že daňový subjekt nejednal ledabyly a nerezignoval na minimální prověřování svých obchodních partnerů. Po zjištěních o společnosti SHIVA přizpůsobil žalobce své podnikání tak, že si jednatel sám zajišťoval kontakt s dodavateli a aktivně v obchodních případech vystupoval.
29. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s přijatými opatřeními. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, plyne, že správce daně je povinen věrohodně vysvětlit, proč má za to, že přijatá opatření nebyla dostatečná.
30. K nároku na osvobození od daně dle § 64 ZDPH týkajícího se plnění ve prospěch společnosti ŠK-BENE s.r.o. a společnosti GLOBAL COMP PLUS s.r.o. (dále jen „GCP“) předložil žalobce vystavené daňové doklady, příjmové pokladní doklady a CMR listy s konkrétně označenými vozidly dle SPZ. Navrhl rovněž provedení svědecké výpovědi paní B., která byla provedena až v odvolacím řízení. Ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi vydaného v rámci odvolacího řízení není zřejmé, zda žalovaný popírá existenci plnění, dodání do jiného členského státu či dodání plátcí z jiného členského státu. Jednotlivé závěry žalovaného totiž jsou v kontradiktorním postavení. Pokud uvedl, že plnění nikdy neexistovalo, nejedná se z pohledu ZDPH o předmět daně a nelze jej zatížit daní z přidané hodnoty.
31. Popírá-li dodání do jiného členského státu, nedošlo k dostatečnému zjištění skutkového stavu. Žalovaný tvrdí, že nebylo prokázáno, jakými konkrétními vozidly byla plnění na Slovensko přepravena. Žalobce však opakovaně odkazoval na SPZ vozidel uvedená na CMR listech, ze kterých si žalovaný existenci vozidel a jejich vlastníky mohl ověřit. Také z daňových dokladů je zřejmý obsah a objem plnění. Není tedy sporu o tom, že se dané plnění bez problému vejde do osobního auta s větším kufrem či do dodávky. Návěs k přepravě či jeho označení v CMR listech tak nebylo potřeba. Prostřednictvím žádosti o mezinárodní spolupráci mohl správce daně řádně zjistit skutkový stav. Nejednalo by se o zatěžující úkon ve smyslu § 1 odst. 1 daňového řádu. Pokud žalovaný takový krok neučinil, neunesl své důkazní břemeno, neboť ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu nedostatečně zjistil skutkový stav. Neprovedl totiž prakticky žádný úkon, kterým by bylo možné přispět k řádnému stanovení daně.
32. Ačkoliv v rámci odvolacího řízení došlo k provedení svědecké výpovědi paní B., bylo jejím předmětem především zjišťování ekonomické činnosti společnosti Simul BB, nikoliv to, jak bylo se žalobcem obchodováno, jednáno a kam bylo fakticky plnění přepravováno. Žalobce od počátku tvrdil, že paní B. jednala na základě plné moci, což sama potvrdila. Informace uvedené žalovaným, že nebylo zjištěno, jakým způsobem paní B. za společnost jednala, tak je lživá. Navíc žalovaný mohl provést výslech tehdejšího jednatele namísto, aby zpochybňoval zmocnění v případě nepředložení plné moci.
33. Žalobce se nikdy nesetkal s tím, že by CMR listy byly vystavovány odběratelem. Vždy byly vystaveny dodavatel či nachystány přepravcem. Přepravu měli zajistit zaměstnanci ŠK-Bene (popř. lidé pracující pro paní B.). Je tedy logické, že je vystavil žalobce.

34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na mezinárodní dožádání z jiného řízení z roku 2017. Odpověď na toto dožádání odpovídá odpovědi získané z řízení u žalobce, které bylo odesláno v roce 2017. Žalovaný však nereflektoval to, že v mezidobí byly získány podklady, které mohl konfrontovat se slovenskou daňovou správou. Postup žalovaného tak svědčí o jeho účelovosti.
35. Ve vztahu ke společnosti CGP žalovaný neunesl své důkazní břemeno, neboť provedl výslech svědků bez přítomnosti žalobce či jeho zástupce. Jedná se tedy o důkazy získané v rozporu se zákonem.
36. Žalobce proto na základě výše uvedeného navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

37. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Námitky žalobce jsou z části totožné s námitkami uplatněnými v daňovém řízení. Z tohoto důvodu odkázal na obsah vydaného rozhodnutí, ve kterém se námitkami žalobce podrobně zabýval.
38. K námitce směřující vůči rozšíření odůvodnění napadeného rozhodnutí o okolnosti, se kterými žalobce nebyl seznámen, odkázal na účel § 115 daňového řádu. Jím je zabránit vydání překvapivých rozhodnutí v případě, kdy je v rámci odvolacího řízení doplněno dokazování či odvolací orgán dospěje k jinému právnímu názoru než správce daně. V daném případě došlo k doplnění dokazování a k doplnění spisu o údaje k chybějící dani v předmětných obchodních řetězcích získaných od správce daně. S těmito skutečnostmi byl žalobce seznámen a byl mu poskytnut prostor pro vyjádření; toho žalobce využil. Žalobcem zmiňované skutečnosti nebyly zjištěny v průběhu odvolacího řízení, ale již správcem daně. Pouhá precizace či rozšíření odůvodnění z jeho strany neznamená, že by dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně.
39. Nesouhlasí s tím, že pokud nebyla stanovena konkrétní výše chybějící daně, tak se o chybějící daň nejedná. U společnosti Zaking byla za zdaňovací období leden 2017 provedena daňová kontrola, jejímž výsledkem bylo nepřiznání nároku na odpočet daně z plnění od společnosti Prime z důvodu účasti společnosti Zaking na daňovém podvodu. Odkaz na rozsudek č. j. 1 Afs 493/2019-32 není přílehlavý. Společnosti Active, Terina, Ekoline a Prime sice za šetřené zdaňovací období podaly daňová přiznání, avšak vykázané údaje se neshodovaly s údaji uvedenými v kontrolních hlášeních.
40. Nestandardnosti uvedené v bodech 68-82 nemusí být spojeny přímo s vědomostí žalobce. Tyto nestandardnosti je nutno oddělovat od objektivních okolností, které mohly v žalobci vzbudit podezření účasti na daňovém podvodu. Žalobce směšuje tyto dvě kategorie. Není rozhodné, zda zjištěné nestandardnosti nastaly až po ukončení obchodní spolupráce nebo byly známy již v jejich průběhu. Tyto skutečnosti vypovídají o povaze obchodního řetězce. Argumentace žalobce je nekonzistentní, neboť na jednu stranu tvrdí, že nebyla identifikována chybějící daň a k daňovému podvodu nemohlo dojít, avšak následně uvádí, že správce daně podvodu napomohl.
41. Námitky zpochybňující jednotlivé objektivní okolnosti považuje za nedůvodné. V rámci vědomostního testu se žalovaný zabýval existencí objektivních okolností, které popsal v bodech 83-101 napadeného rozhodnutí. Ty prokázaly, že žalobce o své účasti na podvodu měl a mohl vědět. Rozsudek SDEU ve věci „Altic“ Sia na případ žalobce vůbec nedopadá. Je zcela zřejmé, že podvod žalobce nebyl založen na porušení potravinového

práva EU. Na podporu svých argumentů naopak žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, který přímo dopadá na případ žalobce.

42. K přijatým opatřením odkázal na body 102-110 napadeného rozhodnutí. K opatřením přijatým žalobcem uvedl, že tato opatření nelze považovat za opatření bránící účasti na daňovém podvodu.
43. K nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu musí být splněny tyto hmotněprávní podmínky: právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky, zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státu. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození od daně přitom tíží žalobce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30).
44. Není pravdou, že by z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, která podmínka nebyla splněna. Z bodů 164-174 rozhodnutí plyne, že žalobce neprokázal faktickou přepravu zboží do jiného členského státu, tj. druhou z podmínek. Nad rámec tohoto však žalovaný dodal, že ze strany žalobce nebylo prokázáno ani splnění třetí podmínky, tedy dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě. Nesouhlasí s tím, že by nedostatečně zjistil skutkový stav. Naopak žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť nepředložil dostatečné podklady k prokázání toho, že zboží bylo fakticky přepraveno do jiného členského státu.
45. Neztotožňuje se s tvrzením o nezákonnosti svědeckých výpovědí paní L. a pana B. Správce daně v rámci žádosti o mezinárodní spolupráci dožádal správce daně o zjištění důkazních prostředků ve věci obchodní spolupráce mezi žalobcem a slovenskou společností GCP. Požadoval informace o podání daňových přiznání za předemtná zdaňovací období. Jednatelka společnosti v období od 31. 1. 2017 do 21. 2. 2017, paní L., a taktéž jednatel společnosti, pan B. uvedli, že společnost nevykonávala v prvním čtvrtletí roku 2017 žádnou činnost a v účetnictví nejsou evidovány žádné daňové doklady. Pokud společnost žádnou činnost nevykonávala, nemohla přijmout žádná plnění z jiného členského státu. Jednatelé popřeli, že by listiny vystavené žalobcem podepsali. Samotná vyjádření jednatelů společnosti GCP nebyla podkladem pro závěr, že žalobce neprokázal dodání zboží na Slovensko.

#### IV. Posouzení věci soudem

46. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).
47. Žaloba **není důvodná**.
48. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod IV. A) rozsudku]. Dále posuzoval námitku porušení ustanovení § 115 daňového řádu [bod IV. B) rozsudku] a poté oprávněnost odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu [bod IV. C) rozsudku]. V závěru se zabýval naplněním podmínek pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu [bod IV. D) rozsudku].

##### *IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

49. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v nedostatku důvodů a v tom, že závěry žalovaného nemají oporu ve spisovém materiálu. Má za to, že ve většině případů žalovaný identifikoval chybějící daň nepřezkoumatelným způsobem. Aby se totiž mohlo jednat o chybějící daň, musí být daňovými orgány fakticky stanovena. Daň byla dodavatelům žalobce stanovena v souladu s podaným daňovým přiznáním, a to konkludentním vyměřením. Upozorňuje rovněž, že v rámci objektivních okolností se daňové orgány nezabývaly smyslem a účelem hotovostních plateb.
50. Příčinou nepřezkoumatelnosti může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247).
51. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. jde tehdy, pokud se správní orgán určitou pro posouzení věci významnou skutečností vůbec nezabýval. Jde nejen o případ, kdy se k ní správní orgán vůbec nevyjádřil v napadeném rozhodnutí a ani k ní nečinil v průběhu řízení žádné dokazování (neshromáždil podklady), ale též o případ, kdy správní orgán sice shromáždil podklady rozhodnutí vypovídající o rozhodné skutkové otázce, ovšem nijak tyto podklady nezhodnotil a neučinil z nich ve vztahu k této otázce žádný skutkový závěr (viz KÜHN, Zdeněk. Soudní řád správní: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019).
52. Soud považuje napadené rozhodnutí za srozumitelné, vnitřně strukturované a ve sporných otázkách dostatečně odůvodněné. Žalovaný reagoval na všechny podstatné aspekty projednávané věci a relevantní námitky, které žalobce v daňovém řízení vznesl. Otázkou chybějící daně se žalovaný zabýval v bodech 62 – 68, resp. 116 – 119 rozhodnutí. Narušení neutrality spatřoval v neuhrazení vyměřených daňových povinností, případně v uplatnění fiktivních přijatých zdanitelných plnění. Hotovostní platby jako jednu z objektivních okolností žalovaný zmínil v bodě 86 nebo 125 rozhodnutí. Na tvrzení žalobce o tom, že hotovostní platby jsou v daném oboru standardem, reagoval správce daně na str. 51 zprávy o daňové kontrole. Tvrzení o běžnosti daného postupu správce daně nezpochybnil, nicméně měl za to, že „s ohledem na další skutečnosti ohledně hotovostních plateb, a zejména s ohledem na celkový výčet i rozsah objektivních okolností“ představovaly hotovostní platby objektivní okolnost svědčící o vědomosti žalobce o podvodu. Pokud se žalovaný výslovně v napadeném rozhodnutí k dané argumentaci o účelu hotovostních plateb nevyjádřil, lze vyjít z toho, že daňové řízení tvoří jeden celek a na rozhodnutí žalovaného je nutno nahlížet v intencích závěrů správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65). Napadené rozhodnutí tak podle soudu obsahuje úvahy, kterými se žalovaný řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. Ani dílčí nedostatek odůvodnění spočívající v absenci výslovné reakce na žalobcem zmiňovaný účel plateb nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezpůsobuje.

53. Není rovněž pravdou, že by skutkový stav byl v průběhu daňového řízení zjištěn nedostatečně. Nejprve soud zmiňuje, že vady skutkových zjištění vyjmenované v § 76 odst. b) s. ř. s. (tj. absence opory skutkové podstaty, ze které správní orgán při posuzování věci vycházel, v obsahu správního spisu, rozpor skutkové podstaty, z které správní orgán vycházel, s obsahem správního spisu, případně potřeba rozsáhlého doplnění skutkových zjištění) nelze zaměňovat s nepřezkoumatelností ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Platí totiž, že pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí neobsahuje důkazy, na jejichž podkladě správní orgán dovozuje svoje závěry, je nutné toto rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. *Nejsou-li však důkazy obsaženy ani ve správním spise, pak je třeba uzavřít, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 4 Afs 55/2003-51). V daném případě však žalovaný odůvodnění napadeného rozhodnutí opřel o důkazy, které jsou součástí správního spisu. Jeho závěry tak mají oporu ve spisovém materiálu.

54. Námitka není důvodná.

#### *IV. B) Námitka porušení ustanovení § 115 daňového řádu*

55. Žalobce dále namítal, že žalovaný v rámci odvolacího řízení rozšířil odůvodnění do okolností, se kterými nebyl seznámen a nemohl na ně reagovat.
56. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu *„provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*
57. Výkladem ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52. Vysvětlil, že pokud žalovaný dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele, není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného, kterým se daňové řízení končí. To by zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad by popíral zásadu subsidiarity soudního přezkumu plynoucí z § 5 s. ř. s. (viz bod 63 výše uvedeného rozsudku).
58. V nyní posuzovaném případě žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování. Provedl svědeckou výpověď paní A. B. a do správního spisu doplnil údaje vztahující se k chybějící dani, které získal od správce daně. V návaznosti na to seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a vyzval ho k vyjádření. Žalobce s k těmto novým zjištěním vyjádřil písemností ze dne 16. 6. 2020.
59. Stěžejní pro posouzení možného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu je, zda po seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi nedošlo ke změně právního názoru žalovaného, s nímž by žalobce nebyl seznámen. Vzhledem k tomu, že s nově provedenými důkazy žalobce v odvolacím řízení seznámen byl a žalovaný v napadeném rozhodnutí v podstatě převzal argumentaci správce daně i důvody, na nichž byl založen závěr o vědomosti žalobce o podvodu na DPH, nebylo nutné žalobce předem vyzývat

k vyjádření na doplněnou argumentaci žalovaného, která vycházela ze závěrů správce daně. V průběhu odvolacího řízení nedošlo k rozhojnění objektivních okolností. Ty zůstaly podle správce daně i podle žalovaného stejné (viz str. 27 zprávy o daňové kontrole a body 83 až 100 napadeného rozhodnutí). Ze strany žalovaného došlo pouze k precizaci odůvodnění, při níž bylo vycházeno z obsahu správního spisu. Nejednalo se o případ, že by žalovaný v rozhodnutí o odvolání dospěl k „odlišnému právnímu názoru“ o naplnění podmínek daňového podvodu ve smyslu § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu. Doplnění a precizace argumentace správce daně na podkladě důkazů obsažených ve správním spise tak nemůže způsobit porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, bod 35). Žalobci tak byl v průběhu odvolacího řízení dán prostor reagovat jak na původní závěry správce daně (převzaté žalovaným v napadeném rozhodnutí), tak na důkazy doplněné v odvolacím řízení.

60. Námitka není důvodná.

#### IV. C) Podvod na DPH

61. Žalobce namítá, že mu žalovaný nesprávně odepřel z nárok na odpočet z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu.
62. Situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Není však povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).
63. Samotná existence podvodného jednání k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, a ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31). Závěrem je nutno hodnotit, zda daňový subjekt nárokující si odpočet přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).
64. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobce splnil zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 ZDPH. Nárok na odpočet daně mu proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36), tj.: 1. existenci podvodu, 2. objektivní okolnosti zakládající vědomost žalobce o něm a 3. nepřijetí dostatečných opatření k vyloučení účasti na podvodu.

65. Soud se neztotožňuje se žalobcem, že by na něj bylo žalovaným přenášeno důkazní břemeno ohledně prokázání relevantních skutečností týkajících se povědomosti či účasti na daňovém podvodu. Správce daně výzvou k prokázání skutečností (č. j. 191389/18/2809-608372) vyzval žalobce k prokázání dobré víry ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet daně (za předmětná zdaňovací období), konkrétně k prokázání přijetí veškerých opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Mimo to žalovaný přímo v napadeném rozhodnutí konstatoval, že důkazní břemeno při prokazování účasti daňového subjektu na podvodu leží právě na něm, potažmo na správci daně (viz bod 120 napadeného rozhodnutí). Odpověď na výzvu učiněnou žalobcem tak lze chápat jako snahu o prokázání přijetí rozumných opatření k vyloučení účasti na podvodu, nikoliv jako plnění důkazní povinnosti vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Důkazní břemeno na žalobce nepřešlo a ani správní orgány netvrdily, že by žalobce neunesl důkazní břemeno.

1. *Existence podvodu na dani z přidané hodnoty*

66. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dodavatelsko-odběratelský řetězec mezi žalobcem a jeho dodavateli – obchodními korporacemi ACTIVE CAPITAL s.r.o., TERINA Company s.r.o., ZAKING s.r.o., EKOLINE GROUP s.r.o. v likvidaci a Prime Incas holding, SE v likvidaci. Řetězec vypadal následovně:

Active → žalobce (říjen a listopad 2016)

Terina → žalobce (prosinec 2016)

Ekoline → Terina → žalobce (leden 2017)

Prime → Zaking → žalobce (leden 2017)

67. Žalovaný se věnoval existenci chybějící daně (která způsobila narušení neutrality daně) v jednotlivých obchodních řetězcích v bodech 62-68 napadeného rozhodnutí.

68. V obchodním řetězci Active → žalobce uvedl, že společnost Active ve zdaňovacím období říjen a listopad 2016 vykázala v kontrolních hlášeních přijatá zdanitelná plnění ze Slovenské republiky a uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku (mezi nimiž byla i předmětná zdanitelná plnění pro žalobce). V daňových přiznáních za daná zdaňovací období však tato společnost navíc na ř. 40 vykázala přijatá zdanitelná plnění od dalších plátců v tuzemsku. Tato plnění však v kontrolních hlášeních vykázána nebyla, v důsledku čehož došlo ke snížení přiznané vlastní daně na minimální výši. Ze strany společnosti Active následně došlo k uhrazení této daně, nicméně z důvodu vysokých nedoplatků na osobním daňovém účtu na DPH byla tato minimální daň evidována jako neuhrazená v souladu s § 152 daňového řádu. Společnost Active tak podle žalovaného zkrátila daň uplatněním fiktivních přijatých zdanitelných plnění (tzv. missing trader typu cross-invoicer).

69. Obdobná situace nastala i v obchodním řetězci Terina → žalobce. Společnost Terina nevykázala v kontrolním hlášení za zdaňovací období prosinec 2016 žádná zdanitelná plnění a v uskutečněných zdanitelných plnění vykázala pouze jedno plnění ve prospěch žalobce. V daňovém přiznání za toto zdaňovací období naopak vykázala na ř. 3 a 43 údaje související s pořízením zboží z jiného členského státu a na ř. 1 dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve výši výrazně převyšující hodnotu plnění

uvedeného v kontrolním hlášení, a na ř. 40 přijaté zdanitelné plnění ve výši o něco nižší než uskutečněná plnění na ř. 1. I Terina tak zkrátila daň uplatněním fiktivních přijatých zdanitelných plnění (tzv. missing trader typu cross-invoicer).

70. V obchodním řetězci Ekoline → Terina → žalobce identifikoval žalovaný chybějící daň tak, že společnost Ekoline v kontrolním hlášení za zdaňovací období leden 2017 vykázala uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch společnosti Terina. V daňovém přiznání za dané zdaňovací období následně vykázala na ř. 40 i přijatá zdanitelná plnění od dalších plátců v tuzemsku (ve výši o něco nižší než uskutečněná plnění na ř. 1). V důsledku tohoto jednání došlo ke snížení výsledné daně na minimální výši. I společnost Ekoline tak zkrátila daň uplatněním fiktivních přijatých zdanitelných plnění (tzv. missing trader typu cross-invoicer). U společnosti Terina potom byly zjištěny stejné skutečnosti jako ve zdaňovacím období prosinec 2016 (viz bod 63 výše).
71. K řetězci Prime → Zaking → žalobce žalovaný uvedl, že společnost Prime v kontrolním hlášení za zdaňovací období leden 2017 nevykázala žádná přijatá zdanitelná plnění a jako uskutečněná zdanitelná plnění vykázala plnění ve prospěch společnosti Zaking. V daňovém přiznání za dané zdaňovací období vykázala na ř. 1 dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (to neuvedla v kontrolním hlášení) a na ř. 40 přijatá zdanitelná plnění (ve výši o něco nižší než uskutečněná plnění na ř. 1), v důsledku čehož došlo ke snížení výsledné daně na minimální výši. V dodatečném daňovém přiznání potom společnost Prime vykázala na ř. 1 poskytnuté plnění ve výši uvedené v kontrolním hlášení a na ř. 40 přijatá zdanitelná plnění od dalších (ve výši o něco nižší než uskutečněná plnění na ř. 1), v důsledku čehož došlo ke snížení přiznané a neuhrazené daňové povinnosti. I společnost Prime tak vystupovala v pozici tzv. missing trader typu cross-invoicer. U společnosti Zaking byla provedena daňová kontrola za zdaňovací období leden 2017, jejímž výsledkem bylo nepřiznání nároku na odpočet daně z plnění od společnosti Prime, a to z důvodu účasti společnosti Zaking na daňovém podvodu. V důsledku toho byla společnosti Zaking vyměřena daň, která zůstala neuhrazená. Chybějící daň tak byla identifikována jak u společnosti Prime, tak u společnosti Zaking.
72. Žalovaný dále v bodech 70 – 76 zmínil nestandardnosti v obchodních řetězcích svědčící o zasažení řetězců podvodem na DPH. Tyto nestandardnosti podrobně rozepsal vůči každé z předmětných společností, které se dodavatelsko-odběratelského řetězce účastnily. Potom shrnul shodné znaky, jež vykazují všechny obchodní společnosti zapojené do výše identifikovaných obchodních řetězců. Jedná se o virtuální sídlo, absenci provozovny, obecný předmět podnikání (mimo společnost Ekoline), absenci účetních závěrek ve Sbírce listin, představitel společnosti je evidován ve více společnostech, vysoké nedoplatky u správce daně, personální provázanost přes společnost Hallu (Active, Terina, Zaking), přes P. S. (Ekoline, Prime), přičemž tito společníci vykazují rizikové znaky, nesusoučinnost se svým správcem daně, status nespolehlivého plátce, zrušení registrace, nespolehlivá osoba, následné zrušení společnosti s likvidací, shodné jednání ve vztahu k podávání kontrolních hlášení a daňových přiznání.
73. Žalobce namítá, že žalovaným identifikovaná chybějící daň není chybějící daní ve smyslu judikatury SDEU.
74. Soud je přesvědčen, že žalovaný se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně přesvědčivě zabýval (zejména str. 13 – 20 a 29 - 32 napadeného rozhodnutí) a

soud se s jeho hodnocením ztotožnil. Žalovaný jasně vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval, resp. u jakého článku došlo ke ztrátě daně. Závěr o chybějící dani nebyl založen pouze na zkrácení daně uplatněním fiktivních přijatých zdanitelných plnění (tzv. pozici missing tradera typu cross-invoicer). Za součást daňového úniku a porušení neutrality DPH žalovaný v souladu s judikaturou považoval i neumožnění kontroly podaného daňového přiznání a tvrzené daně. I takové jednání totiž ohrožuje řádné fungování systému DPH. Navíc zmínil, že u některých dodavatelů ani nedošlo k úhradě daňové povinnosti (viz dodavatelé Active, Zaking). Žalovaný mimo to oprávněně upozorňoval na skutečnost, že daňové orgány nemají povinnost vyčíslit přesnou výši chybějící daně. Soud souhlasí s tím, že ze všech okolností zmíněných v napadeném rozhodnutí lze spolehlivě učinit závěr o existenci podvodu na DPH. Nemá pochyb o tom, že s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem projednávané věci lze chybějící daň spatřovat v jednání dodavatelů, kteří krátí daň uplatňováním fiktivních přijatých zdanitelných plnění (v podrobnostech soud odkazuje na body 62 – 68 a 116-118 napadeného rozhodnutí).

75. Odkaz žalobce na rozsudek č. j. 1 Afs 493/2019-32 soud nepovažuje v daném případě za přílehlavý, neboť skutkové okolnosti předmětné věci se odlišují od věci nyní projednávané. V případě řešeném Nejvyšším správním soudem bylo rozhodné, že daňový subjekt neprokázal pořízení zboží od deklarovaného dodavatele, v důsledku čehož došlo k doměření daně, přičemž původně v řetězci k získání žádné neoprávněné výhody nedošlo (viz bod 30 zmiňovaného rozsudku). Oproti tomu v případě žalobce byly řetězce od počátku vytvořeny za účelem vylákání daňové výhody tím, že dodavatelé žalobce v daňových přiznáních oproti kontrolním hlášením deklarovali fiktivní plnění, aby dosáhli nižší daňové povinnosti. Za této situace nebylo určující, zda ke stanovení chybějící daně došlo v důsledku konání správce daně či nikoliv.
76. K námitkám mířícím vůči nestandardnostem v obchodních řetězcích, kterými se žalovaný zabýval v bodech 69-82 napadeného rozhodnutí, lze uvést, že se jedná o takové skutečnosti, které nemusí přímo být spojeny s vědomostí žalobce. To ostatně zmiňoval i žalovaný v bodě 69 rozhodnutí. Existence podvodu na DPH není konstatována pouhým odkazem na chybějící daň, ale právě i v kontextu nestandardností existujících v celém řetězci plnění. Tyto nestandardnosti je přitom potřeba odlišovat od objektivních okolností, z nichž je dovozována vědomost žalobce o podvodu (viz body 73 a níže). Z předmětných nestandardností nicméně žalovaný vědomost žalobce o podvodu nedovozoval. Byly zmíněny proto, aby v širších souvislostech vysvětlily existenci podvodu na DPH v daných obchodních transakcích. Soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že existence chybějící daně ve spojení se zmíněnými nestandardnostmi svědčí o existenci daňového podvodu.
77. Soud neshledal případnou ani námitku účelového zatajování informací způsobeného rozsáhlou anonymizací platebního výměru společnosti Terina. Soud je přesvědčen, že z předmětného platebního výměru (viz č. 10 spisu žalovaného) je zřejmé, že žalobci byl poskytnut platební výměr v rozsahu vztahujícím se ke zdanitelným přijatým od daného dodavatele žalobcem (viz strana 7 platebního výměru). Není určující, že platební výměr Ekoline byl anonymizován v menší míře, je-li zřejmé, že žalobci byly v platebním výměru Terina zpřístupněny relevantní údaje vztahující se ke zpochybňovaným obchodním transakcím.
78. Existence podvodu na DPH tak byla žalovaným řádně prokázána.

## 2. Vědomost žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty

79. Dále soud hodnotil, zda správní orgány na základě zjištěných objektivních okolností správně uzavřely, že žalobce věděl, anebo mohl a měl vědět, že se přijetím plnění od výše uvedených obchodních korporací účastní podvodu na DPH.
80. Za objektivní okolnosti, na základě kterých žalobce mohl nebo měl vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem, označil žalovaný následující skutečnosti (viz str. 20-25 napadeného rozhodnutí):
- 1) způsob zahájení obchodní spolupráce: s jednatelem společnosti Active (panem P.) se žalobce seznámil v tržnici Sapa v Praze, se společností Terina navázal spolupráci na tržnici v Brně a k navázání spolupráce se Zaking došlo na základě zanechání kontaktů v provozovně žalobce; v sídle dodavatelských společností žalobce nebyl;
  - 2) nejasný původ zboží a minimální dostupné informace o dodavatelích: dodavatelé žádným způsobem neprezentovali své služby na internetu, měli obecně vymezený předmět podnikání a žádnou provozovnu; na webových stránkách centrálního registru dlužníků lze nalézt u profilu společnosti Active varovné příspěvky od anonymních uživatelů z let 2011-2014, tj. ještě před zahájením spolupráce;
  - 3) úhrady zboží formou hotovostních plateb: platby za zboží, jehož celková hodnota přesahuje několik milionů Kč, probíhaly vždy v několika úhradách (jednotlivě vyfakturovaných), které se blížily limitu stanovenému zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti;
  - 4) nesrovnalosti ohledně posloupnosti plateb: u společnosti Active byl nesoulad dat uvedených na daňovém dokladu, dodacím listu a příjmovém pokladním dokladu, resp. na souvisejícím výdajovém pokladním dokladu či v hlavní knize (zdaňovací období říjen 2016);
  - 5) způsob ověřování kvality přijatého plnění: žalobce od nových dodavatelů odebral zboží v nezanedbatelné finanční hodnotě, aniž by si předem ověřil kvalitu zboží;
  - 6) nedostatky smluvní dokumentace: žalobce od počátku tvrdil, že pro první kontrakt s dodavatelem požadoval písemnou smlouvu, avšak smlouvy uzavřené se společnostmi Zaking, Terina a Active předložil až dodatečně při vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění; obsah těchto smluv je velmi obecný, předmět plnění je definován s odkazem na přílohu ve formě faktury;
  - 7) postupné ukončování spolupráce s dodavateli: spolupráci se společností Active ukončil žalobce v listopadu 2016 po odebrání zboží v hodnotě 1,5 milionu Kč, v prosinci 2016 byla jediným dodavatelem žalobce společnost Terina, od které žalobce odebral zboží v hodnotě cca 2 miliony Kč a poté spolupráci opět ukončil, přičemž společnost Active na pozici dodavatele střídaly společnosti s podobnými rizikovými znaky (Terina v prosinci 2016 a Zaking v lednu 2017);
  - 8) činnost jednatele žalobce (pana A.): opakované zakládání a likvidace společností (např. SHIVA INTERNATIONAL s.r.o., ROVETAL s.r.o., Shyam s.r.o.).

81. Soud úvodem uvádí, že se ztotožnil se závěrem správce daně i žalovaného, že zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že obchodní transakce žalobce s vyjmenovanými dodavateli byly stíženy podvodem na DPH, o němž žalobce mohl nebo měl vědět. Ke konkrétním výtkám vzneseným proti dílčím objektivním okolnostem pak soud uvádí následující.
82. Nelze souhlasit s argumentací žalobce, že by žalovaný ohledně navázání spolupráce tvrdil, že žalobce přišel na nějaké místo a bezhlavě uzavřel obchodní vztahy. Žalovaný v bodě 84 napadeného rozhodnutí pouze uvedl, že obchodní vztahy mezi žalobcem a danými dodavateli byly navázány náhodně, na tržnici Sapa, na tržnici v Brně, resp. na základě zanechaného kontaktu v žalobcově provozovně. Soud se žalovaným souhlasí v tom, že daný způsob navazování obchodní spolupráce nepovažuje za zcela standardní.
83. Žalobce dále uvádí, že je pouze na daných společnostech, jak se veřejně prezentují, resp. že existence webových stránek nezaručí serióznost subjektů. Soud připomíná, že žalovaný v bodě 85 napadeného rozhodnutí uvedl jako objektivní okolnost to, že dodavatelé měli velmi obecně vymezený předmět podnikání, nedisponovali žádnou provozovnou, žádným způsobem se neprezentovali na internetu a nebylo možné zmapovat původ zboží a jeho cestu z důvodu záměrného nezačlenění přijatých zdanitelných plnění do kontrolních hlášení. Není tedy pravdou, že by byla dodavatelům vytýkána pouze nedostatečná prezentace na webových stránkách. Soud se ztotožňuje s žalobcem, že je na každém subjektu, jak se veřejně prezentuje, případně zda disponuje provozovnou k vykonávání podnikatelské činnosti. Jakkoli absence webových stránek či neexistence provozovny nejsou nezákonnou skutečností, v kontextu dalších okolností mohou vést k závěru o vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH.
84. Ohledně tvrzení, že ze strany daňových orgánů mělo dojít k výsledku jednání předmětných dodavatelů, nebylo-li žalovanému zřejmé, kde bylo zboží uchovááno, lze uvést následující. Správce daně se opakovaně pokusil provést výslech svědka pana P., jednatele společnosti Active (od 3. 6. 2013 do 7. 7. 2017), přičemž ten se vždy před provedením svědecké výpovědi omluvil. Následně v reakci na jeho poslední předvolání zaslal správci daně písemnost, ve které uvedl, že využívá práva nevypovídat (aby si nepřivodil nebezpečí trestního stíhání spočívajícího v nepravdivé svědecké výpovědi). Dodavatelé společnosti byly vůči správci daně nekontaktní. Společnost Terina neposkytla správci daně žádnou součinnost či jinou reakci na výzvu k odstranění pochybností u DPH za zdaňovací období leden 2017. Není tedy pravdou, že by se správce daně, potažmo žalovaný, nepokoušel zkoumat "cestu" zboží. Správní orgány se o to pokusily, ovšem bezvýsledně. Správní orgány tak neměly povinnost vyslýchat všechny jednatele dodavatelů, neboť samy společnosti byly vůči správci daně nekontaktní. Navíc ze samotné okolnosti, že dodavatelé neměli skladovací prostory, nebyla vědomost žalobce o podvodu dovozována. K tomu došlo až při posouzení objektivních okolností v celkovém souhrnu.
85. K platbám v hotovosti soud dává za pravdu žalobci v tom, že žalovaným zmiňovaná částka 300 000 Kč není (a nebyla) zákonem omezení plateb v hotovosti stanovena jako limitní hranice pro hotovostní platby. Předmětný zákon v § 4 odst. 1 uvádí, že poskytovatel platby je povinen provést platbu bezhotovostně, pokud výše platby převyšuje částku 270 000 Kč, přičemž rozhodujícím je jeden kalendářní den. Tato nepřesnost však pro věc není nijak významná. Žalovaný totiž za podezřelou okolnost považoval fakt, že úhrada daňových dokladů formou hotovostních plateb následovala po

sobě ve velmi blízkém časovém období (bod 125 rozhodnutí) a v průměru činila 243 277,78 Kč. K tomu soud odkazuje na str. 23 výsledku kontrolního zjištění, kde se správce daně podrobně věnoval rizikovosti plateb v hotovosti. Mimo to, v bodě 125 napadeného rozhodnutí již žalovaný správně uváděl, že limitní hranice pro platby v hotovosti činila 270 000 Kč.

86. K námitkám vztahujícím se k nesrovnalosti posloupnosti plateb soud odkazuje na bod 87 napadeného rozhodnutí, v němž byl vysvětlen nesoulad dat zanesených v účetnictví žalobce na daňovém dokladu dodacím listu a příjmovém podkladním dokladu (shodně 4. 10. 2016) a na souvisejícím výdajovém pokladním dokladu či hlavní knize (1. 11. 2016). To by svědčilo o tom, že z pokladny žalobce měly být peníze na úhradu plnění z daňového dokladu č. 2016217 vydány až 28 dní poté, co byly dle příjmového dokladu předány odběrateli. Nejednalo se přitom o nesrovnatelnost ojedinělou (viz str. 24 zprávy o daňové kontrole, bod 127 rozhodnutí). I podle soudu tato okolnost přispívá k nestandardnostem v obchodním jednání žalobkyně s vyjmenovanými dodavateli a v souhrnu s ostatními okolnostmi přispívá k závěru o vědomosti žalobkyně o podvodu.
87. Nedostatečné ověření kvality přijatého plnění a objemu zboží žalovaný zmiňoval v bodě 88 v souvislosti s nestandardním způsobem zahájení spolupráce. Také zde se soud shoduje se žalovaným, že je-li zahájena spolupráce s novým obchodním partnerem, měly by být kladeny zvýšené požadavky na ověření kvality a rozsahu dodaného zboží. Žalobce nezmiňoval, že by kvalitu obchodovaného zboží před zahájením spolupráce prověřil (např. požadoval vzorky, objednal menší množství výrobků). Od počátku obchodoval se zbožím ve velkých objemech, aniž by byl o jeho kvalitě předem jakkoli ujištěn.
88. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného o nedostatečné konkretizaci smluv. Soud v obecné rovině nezpochybňuje praxi spočívající v uzavření obecné rámcové smlouvy a její následné konkretizaci prostřednictvím dílčích navazujících smluv. V daném případě však k žádnému upřesnění nedošlo. Předmět rámcových smluv byl vymezen odkazem na přílohu smlouvy, ale žalobcem předložené smlouvy žádné přílohy neobsahovaly. Konkretizaci rámcové smlouvy nemohou představovat daňové doklady, neboť k jejich vystavení dochází až po uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění. V tom se soud ztotožňuje se žalovaným (viz zejm. body 91-92 rozhodnutí).
89. Rovněž okolnost spočívající v ukončování spolupráce s jednotlivými přímými dodavateli a navazování spolupráce nové se společnostmi vykazujícími obdobné rizikové rysy (viz body 93 nebo 126 rozhodnutí) dokresluje celkový kontext případu. Byť tato okolnost sama o sobě není nezákonnou a nepostačuje pro učinění závěru o vědomosti žalobce o podvodu, v souhrnu s ostatními zjištěnými okolnostmi svědčí o tom, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět mohl.
90. K okolnosti týkající se následné činnosti jednatele žalobce, žalovaný v bodech 95 až 98 rozhodnutí souhrnně popsal, že pan A. při zakládání a likvidaci společností postupoval ve stejném modelu. Po ukončení své činnosti ve společnosti SHIVA (která byla z obchodního rejstříku vymazána 20. 12. 2019), pokračoval v činnosti ve společnosti ROVETAL (která vznikla odštěpením části jmění společnosti SHIVA). V roce 2015 i tato společnost přestala plnit své povinnosti a v roce 2019 byla zrušena s likvidací. Následně došlo k založení společnosti N MART, přičemž v roce 2018 byla společnost na základě rozhodnutí jednatele společnost zrušena a vstoupila do likvidace. Poté pan A. v roce 2017 založil společnost Shyam s.r.o., která se rovněž nachází v likvidaci. Tyto skutečnosti podle

soudu nejsou náhodné a nasvědčují opakovanému způsobu podnikání pana A. spočívající v založení a rychlé likvidaci společností propojených prostřednictvím jeho osoby. Ani tato okolnost nesvědčí o standardním způsobu podnikání žalobkyně, spíše naopak.

91. Soud tak souhlasí se žalovaným, že přestože všechny výše uvedené okolnosti samy 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, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl a měl (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dostatečně závažné objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu vedou k jednoznačnému závěru, že žalobce vědět mohl a měl, že se přijetím plnění od dodavatelů Active, Terina a Zaking účastní obchodu zatíženého podvodem na DPH.
92. Námitku žalobce, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, soud neshledal důvodnou. Správními orgány zjištěné skutkové okolnosti postačovaly pro závěr o existenci podvodu i vědomosti žalobce o něm, proto nebylo nutné provádět v daňovém řízení další dokazování (viz bod 53 rozsudku).
93. Námitka nesprávného posouzení vědomosti žalobce o podvodu tak není důvodná.

### *3. Přijetí rozumných opatření žalobcem*

94. Soud dále hodnotil, zda žalobce přijal dostatečná opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na podvodu zabránil.
95. Žalobce na výzvu žalovaného ze dne 6. 2. 2018 uvedl, že si ověřil existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku, zkontroloval, že dodavatelé nejsou v insolventi a že jsou plátcí DPH. Prověřil, zda dodavatelé nejsou nespolehlivým plátcem, jednal vždy s oprávněnou osobou, uzavřel písemnou smlouvu a nechal si od svých dodavatelů předložit kontrolní hlášení.
96. Žalovaný se přijatým opatřením věnoval v bodech 102-110 napadeného rozhodnutí, ovšem neshledal je dostatečná pro vyloučení účasti žalobce na podvodu. V bodě 105 žalovaný popsal, že pokud by žalobce provedl kontrolu dodavatelů v uváděných veřejných rejstřících, zjistil by, že společnosti sídlí na adresách, které jsou svoji povahou virtuální a že dodavatelé nemají žádnou provozovnu. Dozvěděl by se také, že si společnosti Active a Terina neplní povinnosti vůči obchodnímu rejstříku, neboť nezveřejňují účetní uzávěrky. Mimo to žalovaný konstatoval, že prověřování dodavatelů ve veřejných rejstřících považuje za opatření zcela základní a naprosto nezbytná. Nic však nevypovídají o faktické povaze zkoumaných dodavatelů. Za formální opatření označil žalovaný rovněž ověření registrace dodavatele k DPH, neboť daný úkon je základním předpokladem pro možnost odpočtu daně. Žalovaný netvrdil, že by zjištěné objektivní skutečnosti automaticky vedly k závěru o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu, ale závažnost těchto zjištění měla žalobce přimět ke zvýšení kontrolních opatření, k čemuž však nedošlo. Čím vyšší míra náznaků či nestandardností totiž existuje, tím vyšší míra obezřetnosti ze strany žalobce může být vyžadována. K předkládání kontrolních hlášení ze strany dodavatelů žalovaný uvedl, že ani jejich předložení nemůže vědomost o účasti na podvodu vyloučit. Jedná se totiž až o následnou kontrolu a finanční prostředky získané řetězovým podvodem mohou být již dávno odkloněny mimo dosah správce daně (v podrobnostech viz str. 27-28 zprávy o daňové kontrole).

97. S tímto hodnocením žalovaného se soud ztotožňuje a v podrobnostech na závěry žalovaného odkazuje. Ostatně již Nejvyšší správní soud v bodě 45 rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55, konstatoval, že ověřování dodavatelů v obchodním rejstříku a v registru plátců DPH není nijak nadstandardním opatřením, ale spíše se jedná o „naprosto nedostačující minimum“.
98. Správce daně ani žalovaný nebyli povinni žalobci sdělovat, jaká opatření měl činit, aby své účasti na podvodu zabránil. Minimálně však mohl od svých dodavatelů požadovat uzavření smluv s konkrétně vymezeným předmětem plnění, bezhotovostní formu úhrad, doložení původu zboží či předložení jejich daňových přiznání (a v případě zjištění rozdílů mezi údaji v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních požadovat po dodavatelích vysvětlení). Žalobce dostatečnou míru obezřetnosti nedodržel, neboť nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k tomu, aby si ověřil, že uskutečňované obchodní transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel či minimálně toto riziko minimalizoval.
99. Soud proto uzavírá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí prokázal naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet z důvodu vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu.
100. Námitka není důvodná.

#### IV. D) Dodání zboží do jiného členského státu

101. Druhou spornou otázkou mezi účastníky řízení je, zda žalobce naplnil podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání do jiného členského státu podle § 64 ZDPH.
102. V § 64 odst. 1 ZDPH je zakotveno, že „*dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud: a) tato osoba sdělila plátcovi své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty; b) je zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem a; c) plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení.*“ Odst. 5 tohoto ustanovení zároveň upravuje, že „*dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněnce třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*“
103. Dodáním zboží je ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH „*převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*“ Dodáním zboží do jiného členského státu se dle odst. 2 téhož ustanovení rozumí „*dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.*“
104. Problematikou osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu se ve své rozhodovací činnosti zabýval jak SDEU, tak Nejvyšší správní soud. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH sice formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, avšak zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno stran prokázání existence podmínek, za kterých dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH (např. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, proto nemohou být podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně

prokázáno, že k naplnění podmínek podmiňujících osvobození zdanitelného plnění od DPH *de facto* došlo.

105. Aby plátce mohl dodání zboží do jiného členského státu osvobodit od DPH podle § 64 ZDPH, musí splnit tři základní podmínky: 1) zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, 2) zboží musí být odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, 3) doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Splnění těchto tří podmínek, a tedy i oprávněnosti nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty, je povinen prokázat plátce daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45, ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Správce daně je přitom oprávněn tyto podmínky zkoumat a prověřovat. Obdobně SDEU uvádí, že osvobození od dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit, jsou-li splněny hmotněprávní požadavky na osvobození v podobě prokázání toho, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky (zejména viz rozsudek SDEU ve věci C-409/04 *Teleos*).
106. Osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu se obecně prokazuje daňovým dokladem, který musí splňovat veškeré náležitosti stanovené ZDPH, zejména § 26 až § 35 ZDPH. V případě dodání zboží do jiného členského státu se jedná především o náležitosti uvedené v § 34 odst. 3 zákona. Nepostačuje prokázat toliko formální předpoklad konkrétního obchodního případu, ale především předpoklad materiální, tj. že skutečnosti uvedené v dokladech jsou skutečným vyjádřením proběhlého obchodního případu.
107. Ze správního spisu vyplynuly tyto skutečnosti.
108. Žalobce ve vztahu k prokázání dodání zboží na Slovensko společností ŠK-Bene a GCP předložil v daňovém řízení faktury, CMR listy, dodací listy a příjmový pokladní doklad. Na dokladech vztahujících se k odběrateli GCP jsou otisknuta razítka žalobce a odběratele GCP včetně podpisů. CMR listy obsahují registrační značku dopravního prostředků, který měl zboží převážet (konkrétně registrační značka RZ TN 287 EI). Obdobně dodání zboží společnosti ŠK-Bene žalobce prokazoval fakturami, dodacími listy, CMR listy a příjmovými pokladními doklady. Na všech dokladech jsou razítka žalobce a odběratele ŠK-Bene včetně podpisů. CMR listy obsahují registrační značku dopravního prostředků, který měl zboží převážet (konkrétně registrační značka RZ NM 260 CE).
109. Na základě předložených dokladů vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku. Hodlal prověřit, zda bylo zboží skutečně přepraveno z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu. V rámci výzvy k prokázání skutečností ze dne 9. 2. 2018, č. j. 191389/18/2809-60562-608372, jakož i v seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 14. 9. 2018, č. j. 1548795/18/2809-60562-608372, správce daně podrobně popsal veškeré skutečnosti, které vyvolaly jeho pochybnosti o průběhu deklarovaných obchodních transakcí, jakož i o skutečném přepravě zboží do jiného členského státu. Tyto skutečnosti následně správce daně zopakoval i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 12. 2018, č. j. 1802080/18/2809-60562-608372. Jednalo se především o tyto pochybnosti: CMR listy byly vystavovány žalobcem, o čemž svědčí číselná řada těchto CMR listů (u společnosti ŠK-Bene od čísla 201601001 do

201701013 a u společnosti GCP čísla 201701001 do čísla 2017010013), jednatel žalobce komunikoval výhradně s paní B., která doklady za odběratele podepisovala, podpisy paní B. na předložených dokladech porovnal s podpisy z listin SHIVA INTERNATIONAL (které paní B. podepsala a jsou veřejně dostupné v obchodním rejstříku), přičemž dospěl k závěru, že se jedná o na první pohled odlišné (různé) podpisy. Paní B. proto považoval za nedůvěryhodnou. Pochybnosti správce daně nadto podpořilo zjištění, že zboží zakoupené žalobcem od společnosti INDIMEX (ze Slovenska) bylo nezřídka prodáváno zpět slovenským odběratelům v nezměněném množství a s minimální obchodní přírůžkou po 2-4 dnech.

110. Žalobce navrhoval již v průběhu daňové kontroly provést svědeckou výpověď paní B., nicméně správce daně se rozhodl ji neuskutečnit z důvodu nadbytečnosti a nehospodárnosti. Uvedl rovněž, že žalobce nepředložil zplnomocnění paní B. k jednání za tyto společnosti a u společnosti ŠK-Bene byla paní B. jednatelkou až od 1. 1. 2017. Slovenský správce daně na základě žádosti (žádost správce daně byla odeslána dne 15. 11. 2017) o poskytnutí informací sdělil, že společnost GCP (nyní společnost BODI gips s.r.o.) disponuje fakturami jen do 31. 12. 2016. Na základě podaných daňových přiznání a vyjádření paní Mgr. N. L. (jednatelka společnosti GCP od 3. 1. 2017 do 21. 2. 2017) a pana M. B. (další jednatel společnosti GCP od 21. 2. 2017) slovenský správce daně zjistil, že společnost GCP v 1. čtvrtletí roku 2017 (tedy včetně ledna 2017) nevykonávala žádnou činnost. V účetnictví ani v záznamech za zdaňovací období leden 2017 neneviduje společnost GCP žádné faktury od žalobce. Paní L. po nahlédnutí do faktur žalobce správci daně sdělila, že podpisy na fakturách určitě nejsou její ani pana J. (předchozího jednatele společnosti GCP do 3. 1. 2017). Uvedla rovněž, že razítka společnosti GCP neměla od počátku své funkce k dispozici, neboť jí je bývalý jednatel nepředal. Odpověď slovenského správce daně byla odeslána 9. 5. 2018.
111. Žalovaný v rámci odvolacího řízení přistoupil k doplnění dokazování ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, přičemž provedl svědeckou výpověď paní B. Ta vypověděla, že měla za společnost ŠK-Bene jednat na základě generální plné moci (udělené jí od tehdejšího jednatele této společnosti M. Z.). Plnou moc však nepředložila. Ve 4. čtvrtletí 2016 začala jednat o odkoupení společnosti, přesné datum kdy se stala jednatelkou, si však nepamatuje. Patrně to byl březen 2017. Sídlo společnosti bylo na virtuální adrese, neboť nevlastnila žádný nemovitý majetek, měla pouze pronajaté sklady. Pro společnost pracovalo 12-15 externích zaměstnanců, vozidla k podnikání nevlastnila. Dodavatele a odběratele společnosti odmítla uvést. Pozdní podání daňových přiznání bylo způsobeno tím, že účetnictví společnosti dělala externě její kamarádka, přičemž nesrovnalosti vyšly najevo až později. K podání daňových přiznání došlo až 8. 10. 2019. Ke spolupráci se žalobcem uvedla, že jednatele žalobce znala osobě a že mezi nimi komunikace probíhala elektronicky. Domlouvali si odběr zboží a datum. Odvoz zajistila pronajatými auty společnost ŠK-Bene, přičemž při přebírání jednala s panem A. nebo někým, kdo zrovna byl na skladu. Peníze v hotovosti předala panu A. nebo je dala řidiči, který je jednatele předal. Odmítla uvést, z jakého důvodu došlo k ukončení spolupráce. V rámci svědecké výpovědi nahlédla paní B. do čestného prohlášení ze dne 25. 2. 2019, které předložil žalobce v odvolacím řízení. To obsahovalo tři druhy podpisů, které svědkyně používá a prohlášení o tom, že tyto podpisy jsou její. Ke společnosti GCP pak uvedla, že za tuto společnost také jednala na základě plné moci udělené panem J. (měl jí tuto plnou moc udělit prostřednictvím zprostředkovatele). Ani tuto plnou moc nepředložila. Nepamatuje si předmět podnikání této společnosti, ani to, zda měla

zaměstnanec, kde bylo sídlo či provozovna. Nevěděla, kdo byl jednatelem společnosti v lednu 2017. Stejně jako u společnosti ŠK-Bene neuvedla seznam odběratelů a dodavatelů této společnosti. Objednávky mezi GCP a žalobcem probíhaly ústně nebo emailem, přičemž jednala s panem A. Ten vystavoval všechny doklady a ona je pouze podepisovala. Platby probíhaly v hotovosti stejně jako u společnosti ŠK-Bene.

112. Žalovaný detailně v bodech 135-156 napadeného rozhodnutí popsal všechny skutečnosti vztahující se ke společnosti ŠK-Bene a v bodech 157-162 vztahující se ke společnosti GCP. Na základě některých skutečností by sice jednotlivě nebylo možno bez dalšího usuzovat, že k dodání zboží na Slovensko fakticky nedošlo. Řada pochybností nicméně vzbuzuje vážné obavy a v souhrnu s těmi méně závažnými dokresluje celou situaci, která založila důvodné pochybnosti správce daně, že podmínky pro přiznání osvobození nebyly naplněny.
113. Soud úvodem uvádí, že souhlasí se žalovaným i správcem daně, že žalobce naplnění podmínek pro uplatnění osvobození dle § 64 ZDPH neprokázal.
114. Žalovaný v bodech 164-174 rozhodnutí detailně hodnotil, zda došlo ke splnění hmotněprávních podmínek zakotvených v ustanovení § 64 ZDPH. Není pravdou, že by zpochybňoval existenci předmětného zboží, respektive vlastnictví předmětného zboží žalobcem. První podmínku pro uplatnění osvobození považoval žalovaný i správce daně za splněnou (viz bod 164 napadeného rozhodnutí).
115. Konstatoval však, že druhá podmínka – přepravení zboží do jiného členského státu – splněna nebyla (viz bod 170). Předložené důkazní prostředky totiž podle žalovaného neprokázaly faktickou přepravu zboží na Slovensko. Pochybnosti vztahující se k podpisům paní B. na CMR listech byly v rámci odvolacího řízení odstraněny, neboť paní B. je prohlášena za vlastní. Přetrvávaly však pochyby o hodnověrnosti předložených CMR listů, neboť ty byly podepsány vždy paní B., přestože svědkyně vypověděla, že zboží přebírala ona či jí pověřený člověk, případně její dcera. Podpisy jiných osob se však na CMR listech nevyskytovaly. Ze svědecké výpovědi paní B. dále vyplynulo, že se předávky zboží většinou osobně účastnila. Nebylo však prokázáno, kam bylo zboží převáženo. Jediná osoba, která potvrdila převzetí a přepravu zboží se totiž nacházela v České republice, ačkoliv zboží mělo mířit na Slovensko. Jiné důkazní prostředky jako např. předávací protokoly, smlouvy s odběrateli, fotografie či jiné dokumenty z nakládky či vykládky žalobce nepředložil (viz bod 170 rozhodnutí). Za situace, kdy ani mezinárodním dožádáním nebylo přijetí plnění odběrateli prokázáno, je závěr žalovaného o neprokázání dodání do jiného členského státu plně oprávněný.
116. Společnost ŠK-Bene nevykázala v daňových přiznáních pořízení zboží od žalobce. Hodnota zboží vykázaná v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, neodpovídá hodnotě uskutečněných plnění deklarovaných žalobcem. Daňové přiznání za 1. čtvrtletí 2017 nebylo společností ŠK-Bene vůbec podáno. Dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2016 a daňové přiznání za zdaňovací období leden 2017, oboje datované ke dni 8. 10. 2018, předložil žalobce jako důkaz v rámci odvolacího řízení. K tomu se žalovaný vyjádřil v bodě 156 napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že z daných daňových přiznání není zřejmé, zda byla tato přiznání společností ŠK-Bene skutečně podána. Ze správního spisu navíc vyplývá, že paní B. v době žalobcem tvrzeného podání daňových přiznání společností ŠK-Bene již nebyla jednatelkou této společnosti, neboť tato společnost dne 24. 10. 2017 zanikla a sloučila se se společností SIMUL BB s.r.o. Navíc

žalobce ani paní B. nepředložili plnou moc, která by paní B. umožňovala jednat za společnost ŠK-Bene. V rámci odvolacího řízení bylo žalobci doručeno taktéž mezinárodní dožádání, které bylo do daňového řízení žalobce převzato z daňového řízení jiného daňového subjektu nacházejícího se ve stejné pozici vůči společnosti ŠK-Bene jako žalobce. Odpověď slovenského správce daně byla odeslána dne 24. 2. 2020. Slovenský správce daně v této listině uvedl, že společnost ŠK-Bene dne 24. 10. 2017 zanikla a sloučila se se společností Simul BB. Tato nástupnická společnost se však na adrese svého sídla nenachází (adresát neznámý). Za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 v dodatečném daňovém přiznání vykázala pořízení zboží v tuzemsku v hodnotě 34 742,50 EUR, daň 6 948,50 EUR, a za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 daňové přiznání nepodala. Z důvodu nesoučinnosti společnosti Simul BB se svým správcem daně se požadované údaje nepodařilo ověřit. V příloze odpovědi slovenského správce daně byl podpisový vzor M. Z. a A. B. Z důvodu nekonstantnosti společnosti ŠK-Bene tak uskutečnění rozhodných transakcí nebylo možné ověřit.

117. Ve vztahu ke společnosti GCP z mezinárodního dožádání vyplynulo, že tato společnost v předmětném zdaňovacím období vůbec nevykonávala činnost. Proběhnutí dané transakce je tak vůči odběrateli GCP přímo vyloučeno. Ani vůči této společnosti nebyla žalobcem ani paní B. předložena plná moc umožňující jednat paní B. za tuto společnost. K tomu žalovaný navíc v bodě 161 napadeného rozhodnutí uvedl, že pokud by paní B. získala plnou moc zprostředkovaně, musel by taktéž daný zprostředkovatel disponovat plnou mocí.
118. Žalobce se mylí rovněž k tom, že došlo k nezákonnému získání důkazního prostředku spočívajícího ve výslechu svědků paní L. a pana B. Podle soudu sdělení jednatelů společnosti GCP získané slovenským správcem daně v rámci mezinárodního dožádání, nepředstavuje výslech svědků, kterého by se daňový subjekt mohl účastnit. Paní L. a pan B. pouze slovenskému správci daně potvrdili pravdivost skutečností vyplývajících z daňových přiznání této společnosti, konkrétně to, že společnost žádnou činnost v daném zdaňovacím období nevykonávala. Ani fakt, že tyto osoby popřely pravost dokladů vystavených žalobcem, nelze považovat za provedení výslechu svědků. Mimo to je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že závěr o nedodání zboží do jiného členského státu nebyl vystaven na informacích poskytnutých jednateli společnosti GCP získaných mezinárodním dožádáním, ale na neprokázání přepravy zboží na Slovensko, což žalovaný dovedl na základě zcela jiných skutkových zjištění. Lze rovněž poukázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2021, č. j. 1 Afs 44/2020-62, bod 40, podle něhož výsledek mezinárodní výměny informací není přímým důkazním prostředkem, představuje však významný soubor nepřímých důkazů a indicií, který ve spojení s dalšími důkazy může určitý závěr správce daně podpořit. Vycházet lze nadto rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu, která nepřipouští výslech členů statutárních orgánů jako svědků (viz rozsudek ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541).
119. Soud se neztotožnil ani s námitkami zpochybňujícími použitelnost mezinárodního dožádání. Správce daně odeslal dne 15. 11. 2017 žádost o mezinárodní spolupráci na Slovensko a požadoval informace vztahující se ke společnosti GCP. Od slovenského správce daně obdržel odpověď dne 9. 5. 2018 (tj. zhruba za půl roku). Je tak zřejmé, že výsledky mezinárodní spolupráce nelze očekávat obratem a je nutné počítat s delším časovým intervalem nezbytným pro prověření zjišťovaných skutečností. Není povinností správce daně opakovat mezinárodní dožádání poté, co obstará důkazní prostředky

v tuzemsku a konfrontovat s nimi slovenského správce daně. Povinnost zhodnotit důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů je povinností tuzemského správce daně. V nynějším případě se soud shoduje se žalovaným, že následná potřeba doplnit od slovenského správce daně další informace v řízení nevyvstala. Z informací poskytnutých slovenským správcem daně bylo zjištěno, že společnost GCP k předmětnému zdaňovacímu období nepodala žádné daňové přiznání, doklady vztahující se k obchodu se žalobcem nebyly součástí jejího účetnictví a jednatele této společnosti uvedli, že společnost v 1. čtvrtletí 2017 žádnou činnost nevykonávala. Závěry mezinárodního dožádání tedy vyzněly zcela jasně v tom smyslu, že společnost GCP od žalobce v předmětném zdaňovacím období žádné plnění neodebrala. Na tom nic nemění ani skutečnost, že daňová kontrola byla ukončena 18. 12. 2018, tj. více než rok po odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci.

120. K prokázání dodání do jiného členského státu navrhl žalobce výslech svědkyně B. Ta v rámci své svědecké výpovědi potvrdila uskutečnění plnění uvedených na daňových dokladech i pravost svých podpisů na nich. Její výpověď však žalovaný vyhodnotil jako neurčitou, nedůvěryhodnou a neschopnou stát se důkazem ve prospěch tvrzení žalobce o tom, že jím deklarované plnění bylo opravdu realizováno. O skutkovém stavu totiž i po provedení výpovědi přetrvaly pochybnosti. Tvrzení odběratelů podle mezinárodní výměny informací v příslušných obdobích podnikatelskou činnost nevyvíjeli (GCP), resp. vykazovaná plnění nekorespondovala s jejich daňovými přiznáními (ŠK-Bene). Navíc svědkyně (ani žalobce) nebyla schopná doložit plnou moc prokazující její oprávnění jednat za odběratele a odmítla uvést obchodní partnery. Část jejich tvrzení byla zcela nekonkrétní, částečně odporovala předloženým daňovým dokladům (CMR listy podepsané paní B, přestože tvrdila, že zboží přebíraly i jiné osoby). Navíc k převzetí zboží mělo dojít v tuzemsku a uskutečnění vývozu nebylo potvrzeno. Ani tímto důkazním prostředkem tak nemohlo být dodání zboží do jiného členského státu prokázáno. V podrobnostech soud odkazuje na bod 153 rozhodnutí, kde žalovaný podrobně hodnotil výpověď svědkyně.
121. Žalobce namítal, že provedená svědecká výpověď paní B. se mýjela s meritem věci, přičemž podstatná část této výpovědi se týkala ekonomické činnosti společnosti Simul BB, nikoliv jeho odběratelů. Z protokolu o výslechu paní B. ze dne 24. 7. 2019, č. j. 1402220/19/2809-60562-608372, je zřejmé, že otázky žalovaného směřovaly vůči společnosti ŠK-Bene, která zanikla dne 24. 10. 2017 a sloučila se se společností Simul BB, dále vůči společnosti GCP a v závěru vůči společnosti SHIVA INTERNATIONAL. Žalobci bylo umožněno dle § 96 odst. 5 daňového řádu klást svědkyni otázky, čehož zástupce žalobce využil. Pokud měl zástupce žalobce za to, že měly být položeny i jiné otázky, které by snad mohly přispět k prokázání dodání předmětných plnění do jiného členského státu, mohl je v průběhu výpovědi svědkyni položit. Na tom nic nemění ani požadavek zástupce žalobce zapsaný do protokolu o výslechu, že „žádá správce daně, aby v případě, že mu některé odpovědi přijdou nejasné nesrozumitelné nebo obecné, tak aby se tohoto svědka doplňujícími dotazy ptal dále“. Ze strany žalovaného nebylo nijak zamezováno možnosti kladení otázek, o čemž svědčí i výše identifikovaný protokol o výslechu paní B. Neprovedení svědecké výpovědi paní B. správcem daně žalovaný v odvolacím řízení napravil, přičemž ve způsobu provedení této svědecké výpovědi soud neshledal pochybení.
122. Soud nesdílí výtku nedostatečně zjištěného skutkového stavu v důsledku neprovedení mezinárodního dožádání za účelem zjištění vlastníků registračních značek automobilů,

jimiž měla být přeprava zboží na Slovensko provedena. Navrhovaným způsobem by sice bylo možné zjistit vlastníka či provozovatele vozidla, nikoliv však samotné uskutečnění přepravy zboží na Slovensko či konkrétního řidiče, který měl přepravu zboží provést. Je nutno zopakovat, že důkazní břemeno ohledně prokázání přepravy zboží do jiného členského státu tížilo primárně žalobkyni. Pokud jej neunesla a neobstarala si dostatečné důkazy, nelze nedostatky skutkových zjištění přenášet na žalovaného či správce daně a požadovat po nich, aby její liknavost napravovali využitím institutu mezinárodního dožádání.

123. Nepřípadná je rovněž argumentace zpochybňující závěry žalovaného obsažené v bodě 165 ohledně návěsu. Žalovaný v dané pasáži rozhodnutí pouze konstatoval, že vzhledem k uvedení jedné registrační značky v CMR listech lze předpokládat, že zboží bylo přepravováno vozidlem bez návěsu. Takový závěr se nijak nepřičí tvrzení žalobce, že se obsah přepravovaného zboží vejde do osobního automobilu. Navíc žalovaný nemá povinnost rozpoznat na základě daňových dokladů rozsah přepraveného zboží a hodnotit, jakým vozidlem mělo být přepravováno. Je to naopak žalobce, kdo je povinen prokázat vyvezení zboží z území České republiky (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).
124. Vzhledem k výše uvedeným nesrovnalostem v předložených důkazech žalovaný oprávněně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přepravu zboží do jiného členského státu a nesplnil tak druhou hmotněprávní podmínku zakotvenou v § 64 odst. 1 písm. b) ZDPH.
125. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že třetí podmínku, tedy dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, hodnotil žalovaný pouze z důvodu komplexnosti případu. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že by žalovaný v bodech 171 – 174 popřel své závěry o nesplnění druhé hmotněprávní podmínky, pokud přistoupil i k hodnocení podmínky třetí. Není pochyb o tom, že stěžejním pro závěr o nenaplnění podmínek pro osvobození od daně bylo neprokázání přepravy zboží do jiného členského státu.
126. Neobstojí ani námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaným. V posuzované věci se správní orgány obou stupňů pokoušely náležitě zjistit skutkový stav věci při vědomí, že důkazní břemeno tíží žalobce. Správní orgány vznesly dostatečně určité pochybnosti o uskutečnění přepravy do jiného členského státu, proto bylo na žalobci, aby i jinými doklady než fakturami a CMR listy prokázal, že k vývozu zboží na Slovensko skutečně došlo. Soud odmítá tvrzení žalobce, že by žalovaný „překrucoval“ zjištěné skutečnosti. Bylo v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil podklady, které relevantním způsobem potvrdí, že zboží do jiného členského státu skutečně bylo přepraveno (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 a č. j. 7 Afs 320/2018 - 42). Žalobcem předložené daňové doklady byly oprávněně vyhodnoceny pouze jako doklady formální, nezpůsobivé prokázat faktický průběh předmětných plnění.
127. Pokud by daňový subjekt osvědčil svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu (ta bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokáží zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (zejména rozsudek ve věci *Teleos*, na který následně navázala i judikatura Nejvyššího správního soudu). Proto se

orgány finanční správy zabývaly i tím, zda žalobce byl či nebyl v dobré víře stran faktického uskutečnění dodání zboží. Dospěly k závěru, že nikoliv (viz body 175-182 napadeného rozhodnutí). Soud se s jejich hodnocením ztotožňuje. Z kontextu celého případu lze dovodit, že žalobce přinejmenším nebyl dostatečně obezřetný a nezajistil si patřičné důkazy svědčící o skutečném vývozu zboží do jiného členského státu. Nemůže se proto dovolávat dobré víry. Není pravdou, že by orgány finanční správy při posuzování průměrné obezřetnosti kladly na žalobce nepřiměřené nároky. Správce daně a žalovaný vyžadovali, aby žalobce s ohledem na pochybnosti, které vyvstaly v souvislosti s přepravou zboží, postupoval s průměrnou mírou obezřetnosti a učinil další kroky k ověření skutečného dodání zboží na Slovensko. Pokud totiž hodlal uplatnit osvobození od daně s nárokem na odpočet dle § 64 zákona o DPH, byl povinen takové tvrzení i prokázat.

128. Nesrovnalosti panovaly rovněž ohledně vyjádření pana A. a paní B. o povaze jejich vzájemných vztahů. Pan A. v podání ze dne 27. 10. 2017 (součástí správního spisu pod pořadovým číslem 17) na otázku týkající se paní B. uvedl, že mu z otázky správce daně není zřejmé, jak ji má popsat (zda dle rysů charakterových nebo fyzických). Tvrdil, že odpověď není objektivně možná, neboť osoba mohla v mezidobí změnit jak svůj vzhled, tak povahové rysy. Oproti tomu paní B. v rámci své svědecké výpovědi uvedla, že zná pana A. osobně přes 10 let, včetně jeho rodiny. I předmětný rozpor přispívá k podezření o nestandardnosti obchodních vztahů žalobce s jeho odběrateli zastupovanými paní B.
129. Pominout nelze ani fakt, že plná moc umožňující paní B. jednat za společnost ŠK-Bene či společnost GCP nebyla ze strany žalobce ani paní B. předložena. Samotné tvrzení žalobce, že paní B. jednala na základě plné moci, nebylo způsobilé prokázat uskutečnění přepravy do jiného členského státu. Není pochyb o tom, že žalobce měl možnost si zmocnění paní B. u daných společností ověřit, což neučinil. I v kontextu objemu předmětných plnění by takový postup považoval soud za adekvátní. Nestandardní je rovněž, že nedošlo k uzavření písemných smluv zakotvujících práva a povinnosti jednotlivých stran. Žalobce nijak neověřoval faktický vývoz zboží na Slovensko. Pouhé prověření odběratelů v obchodním rejstříku a rejstříku plátců DPH nelze považovat za obezřetné jednání, ze kterého by bylo možné dospět k závěru o dobré víře žalobce. Žalovaný tak oprávněně v bodě 181 konstatoval, že žalobce nemohl být v dobré víře, že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti nároku na osvobození předmětných plnění od daně.
130. Soud tak ve shodě se závěry žalovaného uzavírá, že správní orgány dostatečným způsobem specifikovaly pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu, které žalobce předloženými důkazy nevyvrátil, a neunesl tak důkazní břemeno ohledně oprávněnosti nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

131. Námitka není důvodná.

#### V. Závěr a náklady řízení

132. Na základě výše uvedených skutečností soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
133. 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. 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. Soud proto rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### **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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. září 2022

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu