



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Jana Čížka a soudců

JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobce: **F. P.**  
sídlem X

zastoupen daňově poradenskou společností UNTAX, s.r.o.  
sídlem U Továren 256/14, Praha 10

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**  
se sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2019, č. j. 43673/19/5300-22442-706033,

**takto:**

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá nárok na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 16. 2. 2018 platební výměry za zdaňovací období únor a březen 2015, kterými žalobci za uvedená zdaňovací období vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 48 244 Kč, resp. 104 206 Kč (dále všechny výměry společně též „platební výměry“). Správce daně odepřel

žalobci nárok na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že neprokázal přijetí plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech.

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 10. 2019, č. j. 43673/19/5300-22442-706033 (dále jen „napadené rozhodnutí“) podle 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce a platební výměry potvrdil.
3. Učinil tak však proto, že dospěl k závěru, že zdanitelná plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Posuzované transakce se týkaly dodání hutního materiálu. Žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí popsal řetězec obchodních vztahů následovně (soud pro přehlednost přebírá označení zapojených společností z napadeného rozhodnutí a ohledně jejich plné identifikace na něj odkazuje; kromě slovenské společnosti NADAKO jde o tuzemské subjekty):  
*Antrim* → *Ballarat* → žalobce → *NADAKO* (SK)
4. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobce žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) doručenou k soudu dne 27. 12. 2019.

#### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

5. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky kladené na ni zákonem. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední.

#### **Skutečnosti vyplývají ze správního spisu**

6. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce v daňových přiznáních za únor a březen 2015 vykázal na ř. 20 dodání do jiného členského státu v hodnotě 1 612 740 Kč, resp. 2 299 150 Kč a odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců na ř. 40 v základu daně 3 399 045 Kč, resp. 2 471 462 Kč, tj. ve výši 713 800 Kč, resp. 519 007 Kč.
7. Z důvodů „nízkého koeficientu ziskovosti“ zahájil správce daně výzvou ze dne 23. 4. 2015 postup k odstranění pochybností mimo jiné ve věci dodání zboží od společnosti Ballarat, neboť ta měla sídlo na virtuální adrese, kde sídlí mnoho dalších společností, a neměla registrovanou provozovnu. Dále správce daně vyslovil pochybnosti ohledně splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu slovenské společnosti NADAKO.
8. Žalobce v podání ze dne 8. 5. 2015 uvedl, proč výzvu považuje za nezákonnou a nepodloženou.
9. Správce daně dne 25. 5. 2015 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období březen 2015 a dne 29. 7. 2015 též za zdaňovací období za únor 2015.
10. Dne 12. 8. 2015 vypovídal svědek N., bývalý jednatel společnosti NADAKO. Omluvil se, že žalobce neupozornil na skutečnost, že od října 2014 už není jednatelem, uvedl však, že disponuje plnou mocí k jednání za společnost. Ta obchoduje převážně se stavebním materiálem, s hutním materiálem teprve od roku 2014. Sídlo je v *officehouse*, sklad má v

Šamoríně, asistentky pracují v kanceláři v Bratislavě. Žalobce kontaktovala společnost NADAKO, neboť sháněla dodavatele pro Maďarsko. Svědek osobně přebíral některé dodávky, potvrzoval přepravní dokumenty a faktury. Ty zasílal buď poštou, nebo předával osobně, pokud měl cestu do Prahy. Hotovostní platby přebíral a osobně vkládal peníze na účet. Společnost NADAKO má jednoho zaměstnance.

11. Jako položka 21 spisu správce daně je zaevidována žádost o mezinárodní výměnu informací ohledně společnosti NADAKO, odeslaná dne 28. 8. 2015, ve které správce daně mimo jiné požádal o prověření skutečností, které uvedl svědek N. Dne 17. 2. 2016 odeslal dožadovaný slovenský finanční orgán odpověď (viz položka 26 spisu správce daně).
12. Dne 24. 3. 2016 vypovídal poprvé svědek M., který pro žalobce vozil materiál jakožto jednatel společnosti ASSIST GROUP s. r. o.
13. Dne 2. 8. 2016 vypravil správce daně předvolání žalobce k jednání ve věci daňové kontroly. Žalobce reagoval omluvou z jednání a stížností proti postupu správce daně, neboť z předvolání nebylo patrné, z jakého důvodu je jeho osobní účast na jednání nutná. Stížnost byla vyhodnocena jako nedůvodná.
14. Dne 4. 10. 2016 správce daně vyzval žalobce, aby odpověděl na otázky a prokázal tvrzení týkající se dodávek od společnosti Ballarat (položka 42 spisu správce daně). Zjistil totiž, že tato společnost sídlí na virtuální adrese, nespolupracuje se správcem daně a z veřejně dostupných zdrojů není patrné, zda vůbec podniká v oboru hutního materiálu. Nemá registrovanou ani provozovnu, což v tomto oboru není obvyklé. Pochybnosti správce daně vznikly i ohledně dopravy materiálu, neboť podle předložených dokladů objednávky, přeprava, dodání a fakturace zboží od dodavatele probíhaly v krátkém časovém úseku 1-2 dnů, což rovněž není s ohledem na druh komodity obvyklé. Navíc z přepravních dokladů nevyplývá adresa nakládky, je uvedeno jen město Rokycany.
15. Žalobce se prostřednictvím zástupce vyjádřil dne 30. 11. 2016. Uvedl, že byl osloven nabídkou hutního materiálu ze strany společnosti Ballarat, která se dozvěděla o tom, že žalobce dodává významné společnosti Halex. Uvedl adresu rokycanského skladu společnosti Ballarat, kde žalobce hutní materiál na vlastní oči viděl. Rychlý sled dopravy žalobce vysvětlil tím, že potřeboval mít materiál brzy v provozovně, aby mohl pokračovat ve výrobě.
16. Dne 25. 3. 2017 doručil správce daně zástupci žalobce výsledek kontrolního zjištění (položka 58 spisu správce daně). Uzavřel v něm, že žalobce neodstranil pochybnosti ohledně faktického dodání zboží a neprokázal, že plnění skutečně probíhala tak, jak je deklarováno na předložených dokladech.
17. Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil dne 9. 5. 2017. Trval na tom, že zboží dodáno bylo, a navrhl k tomu doplnění dokazování týkající se objektu v Rokycanech, opakování výsledku pana Míčka a výsledek jednatele společnosti Ballarat pana V.
18. Dle úředního záznamu (položka 64 spisu správce daně) správce daně provedl na adrese X dne 29. 5. 2017 místní šetření. Správce daně zde zastihl osobu, která uvedla, že je pan V. a že byl jednatelem společnosti Ballarat. O žádném železe nic nevěděl, společnost obchodovala s automobily. Ve skladu byly pouze autovraky, náhradní díly atp. Majitel areálu sdělil, že nájemní smlouva byla uzavřena s panem V. a společnosti vystupující v projednávané věci neznal. Vrátnice v areálu už řadu let nefunguje, a tak nemá přehled o vjezdech vozidel (položka 70 spisu správce daně).

19. Dne 28. 6. 2017 vypovídal před správcem daně znovu pan M., který uvedl, že s ohledem na časový odstup si již nepamatuje na přepravu prováděnou pro žalobce. Jako místo nakládky označil v mapě ulici Čelakovského v Rokycanech. Označil též místo v areálu, kde mu člověk s vysokozdvížným vozíkem materiál nakládal. Materiál vozil z Rokycan přes Borovno a Rožmitál pod Třemšínem do Příbrami.
20. Dne 13. 9. 2017 byl vyslechnut pan V., který byl v minulosti jednatelem společnosti Ballarat a v době výlehu byl jejím likvidátorem (položka 89 spisu správce daně). Nevěděl, zda společnost dodávala žalobci zboží. Společnost se věnovala opravám a renovacím automobilů. Nijak se veřejně neprezentovala. Po nákupu společnosti zmocnil k jednání dvě osoby. Prostory v Rokycanech v únoru a březnu 2015 osobně nevyužíval a nevěděl ani to, zda je využívala společnost. Uvedl, že vysokozdvížný vozík společnost asi neměla. Nemůže vyloučit, že prostor společnost poskytla někomu jinému. Popřel pravost podpisů na daňových dokladech a to, že by je žalobci vystavil. Nevěděl, zda společnost pořídila zboží od společnosti Antrim. Datovou schránku obsluhuje zplnomocněná osoba. Nevěděl ani to, kdo vede účetnictví společnosti. Na otázku, jaké osoby k jednání za společnost zmocnil, svědek odpověděl, že šlo o bratrance, jehož jméno však nechtěl uvést, a druhou osobu, jejíž příjmení si nepamatuje. Žalobce vyjádřil názor, že jediný důvod pro odmítnutí výpovědi je obava z trestního stíhání bratrance jako osoby blízké, což svědek odmítl komentovat. Žalobce se proto dožadoval, aby svědkovi byla uložena pořádková pokuta, správce daně si k uvedenému problému vyhradil pozdější vyjádření.
21. Žalobce následně požadoval zaslání doplněného kontrolního zjištění, aby se mohl seznámit s hodnocením provedených důkazů a připravit se na projednání zprávy o daňové kontrole. Dovolával se zásady součinnosti a měl za to, že jde na rozdíl od „táboření u správce daně“ o nejhospodárnější formu přípravy. Správce daně reagoval zasláním vyjádření doručeným zástupci žalobce dne 6. 11. 2017, ve kterém uvedl, že jeho aktuální stanovisko je ve shodě se závěrem kontrolního zjištění. Zprávu o daňové kontrole již vyhotovil a kontrolní zjištění nelze doplňovat. Stanovil tedy termín projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 11. 2017. Žalobce na to uvedl, že s ohledem na překážky, které mu správce daně klade, se k projednání zprávy o daňové kontrole nedostaví. Proti postupu správce daně též podal stížnost, kterou ředitel sekce správce daně dne 8. 1. 2018 shledal nedůvodnou. Správce daně následně pozval žalobce k novému termínu projednání zprávy o daňové kontrole dne 22. 1. 2018. Žalobce se z něj omluvil a navrhl, aby zpráva byla projednána 21 dní od právní moci rozhodnutí o žalobě proti nezákonnému zásahu, kterou hodlá z důvodů nezaslání doplněného kontrolního zjištění podat (k tomu soud dodává, že tak žalobce skutečně dne 9. 3. 2018 učinil a zdejší soud jeho žalobu dne 21. 8. 2018 rozsudkem č. j. 55 Af 8/2018-48 zamítl). Správce daně dne 8. 2. 2018 žalobci zprávu o daňové kontrole zaslal s ohledem na to, že se mu ani po více než třech měsících nepodařilo sjednat termín jejího projednání. Jednání žalobce považoval správce daně za obstrukční a k zaslání přistoupil na základě § 88 odst. 5 daňového řádu.
22. Zpráva o daňové kontrole setrvala na závěru, že žalobce sice unesl primární důkazní břemeno, přetrvávají však pochybnosti, zda dodavatel s komoditou obchoduje (virtuální sídlo, neupřesněné provozovny), neboť se zabývá nákupem a prodejem automobilů a je zapojen do řetězových podvodů společností obchodujících s ojetými automobily, nespolupracuje se správcem daně a neuhradil daňové povinnosti za posuzovaná období. Pochybnosti vyplývají též z nekonkrétního objasnění navázání obchodní spolupráce, rizikových znaků (platby v hotovosti, neobvykle rychlý průběh transakcí) a nedostatečně

prokázaných okolností dopravy. V závěru zprávy o daňové kontrole se správce daně vyjádřil ke stanoviskům žalobce ke kontrolnímu zjištění a zhodnotil doplněné dokazování. Dle správce daně společnost Ballarat vůbec nenavázala spolupráci a nikdy neobchodovala s deklarováním materiálem a neměla v Rokycanech umístěn sklad, kde by mohla materiál upravovat na délky požadované žalobcem. Uzavřel tedy, že by bylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění jako takových, nebylo prokázáno jejich uskutečnění deklarováním dodavatelem.

23. Správce daně vydal dne 16. 2. 2018 platební výměry, které byly odůvodněny zprávou o daňové kontrole. Žalobce je napadl odvoláním, ve kterém rovněž jako v žalobě namítl mimo jiné neprojednání zprávy o daňové kontrole a ohradil se proti závěru o nesplnění podmínek pro přiznání odpočtu na DPH.
24. Žalovaný dospěl k závěru, že daňová kontrola byla ukončena v rozporu s daňovým řádem. Uložil správci daně zhojit procesní vadu projednáním zprávy o daňové kontrole.
25. Správce daně proto stanovil termín projednání zprávy na 10. 4. 2019. Žalobce dne 8. 4. 2019 namítl marné uplynutí prekluzivní lhůty. Uvedl, že daňová kontrola dosud nebyla ukončena, a tak platební výměry nemohly způsobit prodloužení běhu prekluzivní lhůty. Správce daně tuto argumentaci odmítl a omluvu z jednání nepovažoval za dostatečnou. Stanovil nový termín pro projednání zprávy na den 24. 4. 2019. Den před tímto termínem se žalobce z tohoto termínu omluvil z důvodů kolize s jiným jednáním. Správce daně omluvu akceptoval a stanovil další termín projednání zprávy na 30. 5. 2019. Dne 23. 5. 2019 byla správci daně doručena stížnost proti postupu správce daně a 27. 5. 2019 pak omluva z jednání, neboť do vyřízení stížnosti je dle žalobce projednání zprávy předčasné. Správce daně s ohledem na to, že § 261 daňového řádu mu neukládá vyřídit stížnost do ukončení daňové kontroly, omluvu neakceptoval. Jelikož šlo o druhou nedostatečnou omluvu, postupoval podle § 88 odst. 5 a zprávu o daňové kontrole žalobci (znovu) doručil dne 9. 6. 2019.
26. Žalovaný pak dne 12. 6. 2019 vydal výzvu, ve které po rekapitulaci výsledku svědka V. uvedl, že není pochyb o splnění podmínek nároku na odpočet. Dospěl však k novému závěru, že posuzované transakce byly zasazeny podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl nebo mohl vědět, a popsal jej v zásadě shodně jako v napadeném rozhodnutí. Žalovaný vyzval žalobce k uplatnění obrany proti uvedeným zjištěním.
27. Žalobce požádal o seznámení s některými důkazy a požadoval provedení výsledku jednatele společnosti Antrim pana H. za účelem objasnění vztahů mezi společností Antrim a žalobcem. Požádal též o zopakování výsledku pana V., neboť ten se nemohl vyjadřovat k okolnostem týkající se subjektivní stránky účasti žalobce na podvodu na DPH.
28. Dne 5. 9. 2019 žalovaný žalobce seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení. Uvedl, že s požadovanými důkazy již byl žalobce seznámen v průběhu daňové kontroly. Výsledek jednatele subdodavatelské společnosti Antrim pana H. odmítl provést, neboť nemůže ohledně obezřetnosti žalobce nic podstatného přinést. Již proběhlý výsledek pana V. se týkal i obchodní spolupráce společnosti Ballarat se společností Antrim i žalobcem, a tak ohledně žalobcovy obezřetnosti též nemůže nic přinést.
29. Žalobce se vyjádřil tak, že žalovaný neprokázal existenci podvodu, nepopsal, v čem měl spočívat, a neprokázal, že řetězec se týkal identického zboží. Zpochybnil též, že by tvrzené objektivní okolnosti svědčily o vědomém zapojení do podvodu.

30. Žalovaný dne 21. 10. 2019 vydal napadené rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 27. 10. 2019. Chybějící daň identifikoval u nekontaktní společnosti Antrim (*missing trader*), která sídlí na virtuálním sídle, nemá uvedenou provozovnu, daňové přiznání podala naposledy (právě) za období prvního čtvrtletí 2015, daň ale neuhradila. S finančními orgány nekomunikuje, na výzvy nereaguje. Nepodává daňová přiznání k dani z příjmů a nezakládá účetní závěrky do sbírky listin obchodního rejstříku. Jako *buffer* se chovala společnost Ballarat, která vykazovala nízké daňové povinnosti, které opožděně hradila. Většina vystavených faktur byla pro žalobce. Tato společnost od roku 2012 nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, neměla v obchodním rejstříku založeny účetní závěrky a koncem roku 2018 zanikla. Žalovaný označil za nestandardní, že společnosti Antrim a Ballarat sídlily na stejném virtuálním sídle a neměly nahlášený provozovny. Hutní materiál byl v řetězci v nezměněném stavu přeprodáván v krátkých časových intervalech, úhrada probíhala v hotovosti. Transakce měla krátkodobý charakter. Závěry o vědomém zapojení žalobce žalovaný založil na existenci objektivních okolností, v první řadě že žalobce započal spolupráci s novým neznámým dodavatelem bez historie v oboru, ačkoliv spolupracoval se stabilním dodavatelem, který měl renomé a zkušenosti v oboru, prezentoval veřejně svoji činnost a nabídku, pravidelně zveřejňoval účetní závěrky a platby v jeho případě probíhaly bezhotovostně. Obchod s neznámým dodavatelem žalobce ani nijak smluvně neošetřil a nikdy neobjasnil, na základě jakých okolností se pro nového dodavatele rozhodl. Nejprve uvedl, že mu spolupráci asi doporučila odběratelská společnost Halex, pak že mu Ballarat sama učinila nabídku právě s ohledem na to, že je žalobce dodavatelem společnosti Halex. S dodavatelem nikdy nejednal v jeho sídle, jednání probíhala nejprve se zástupcem dodavatele a další v domě pana V., což však pan V. nepotvrdil. Stejně tak popřel, že by od žalobce kdy přebíral hotovost, jak žalobce tvrdil (platby měly probíhat několikrát měsíčně v jednodenních intervalech). Žalobce tedy neověřil, s kým jedná a komu platí. Podpis na pokladních dokladech neodpovídá podpisu pana V. na protokole o výslechu. Obchodní spolupráce byla omezena na krátké období, ve kterém byla též ukončena spolupráce se slovenským odběratelem NADAKO. Žalobce přijetí žádných opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH ani netvrdil.

### Obsah žaloby

31. Žalobce namítá *překvapivost změny právního posouzení věci žalovaným*. Namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvádí, v čem spočívalo doplnění dokazování v odvolacím řízení, a lze mít za to, že nevyšel najevo žádný nový důkaz nasvědčující zasažení předmětných transakcí daňovým podvodem. Podle názoru žalobce je změna v hodnocení překvapivá, neboť k ní došlo po více než 4 letech probíhajícího řízení, aniž by vyšly najevo skutečnosti, jež nemohly být do té doby známy. Postup žalovaného byl účelový a vedený toliko fiskálním zájmem státu.
32. Má též za to, že *uplynula lhůta pro stanovení daně*, neboť daňová kontrola nebyla v důsledku neprojednání zprávy o daňové kontrole ukončena, platební výměry tak byly vydány před ukončením daňové kontroly, tedy předčasně, a nemohly nastat jejich účinky podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, v důsledku čehož lhůta pro stanovení daně za dotčená zdaňovací období marně uplynula. Napadené rozhodnutí na jednu stranu uvádí, že k zásahu do práv žalobce nedošlo, na druhou stranu pak že byla vada spočívající v neprojednání zprávy v odvolacím řízení odstraněna. Rovněž mezinárodní dožádání za účelem prověření jeho obchodní spolupráce se společností NADAKO s.r.o. nemohlo

vyvolat účinky dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť je vyloučeno, že by toto mezinárodní dožádání mohlo posloužit k prokázání existence žalobcem přijatých plnění. Účelovost mezinárodního dožádání pak žalobce dovozuje z toho, že bylo správcem daně vypraveno až dne 21. 8. 2016, tj. se značným časovým odstupem od zahájení daňové kontroly.

33. Žalobce pak popírá *existenci daňového podvodu a chybějící daně*. Žalovaný totiž neprokázal *příčinnou souvislost* mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu. Je nemyslitelné, aby žalobce byl zodpovědný za neodvedení daně společností Antrim, se kterou nevstoupil do obchodního vztahu, aniž by žalovaný prokázal, že společnost Antrim neodvedla daň z *identických plnění*, z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet; takový závěr by byl nejen rozporný s principem neutrality DPH, ale ve svém důsledku by znamenal i zavedení nepřipustné objektivní odpovědnosti žalobce za neodvedení daně dodavatelem jeho dodavatele. Žalobce má za to, že zjištění žalovaného pro závěr o jeho účasti na daňovém podvodu nedostačující. Brojí proti tomu, že žalovaný *odmítl návrhy na provedení výsledků* pana H. (jednatele společnosti Antrim) a pana V. (jednatele společnosti Ballarat) jako zcela nadbytečné a irelevantní, neboť tyto výpovědi mohly přispět k objasnění pohybu zboží a prokázání neexistence podvodu na DPH. Důvodem odmítnutí nemohla být opožděnost návrhu. Žalovaný nereagoval na argument, že žalobce nakupoval hutní materiál jako surovinu, kterou zpracovával pro odběratele NADAKO. Za *nestandardnosti* svědčící o existenci daňového podvodu nelze považovat virtuální sídlo společností (žalobce ostatně ani o existenci společnosti Antrim nevěděl), nenahlášení provozoven, přeprava zboží v krátkých časových intervalech, hotovostní platby ani krátkodobý charakter spolupráce. Nevysvětlený a důkazy nepodložený je i závěr o existenci chybějící daně u společnosti Antrim, přičemž ještě není zcela vyloučeno, že bude vybrána. Navíc není zřejmé, že daň chybí právě u dotčených transakcí.
34. Žalobce je konečně přesvědčen, že „*vědomostní test*“ je vystavěn na okolnostech, které nemají žádnou příčinnou souvislost s údajným daňovým podvodem, a kterým je pak přikládán význam, který nemají. Okolnosti navázání spolupráce s novým dodavatelem nebyl žalobce povinen prokazovat, navíc z ničeho neplyne, že by taková nová spolupráce měla být riziková. Žalovaný navíc *odmítl provést výsledky jednání*. Písemné smlouvy žalobce neuzavíral, neboť si dodávky pečlivě kontroloval a hradil po převzetí, což mu přinášelo větší jistotu než smlouvy. Žalovaný si též protiřečí, když uvádí, že by ani uzavření smlouvy nezabránilo neodvedení DPH, avšak mohlo by přispět k minimalizaci rizika zapojení do podvodu. Z řečeného důvodu pak nemůže být za objektivní okolnost považována ani hotovostní forma úhrad. Nic zvláštního není ani na časové omezenosti spolupráce, neboť časově omezená byla i poptávka odběratele NADAKO. Na tom, že nakonec žalobce dodal odběrateli více zboží, než bylo původně nasmlouváno, též nic podezřelého není. Pokud pak žalovaný považoval určitou obchodní praxi za nestandardní, měl prokázat, jak probíhá obvyklý obchod.
35. Žalobce navrhl kromě napadeného rozhodnutí zrušit i platební výměry.

#### Další vyjádření účastníků

36. Žalovaný ve *vyjádření k žalobě* předně odkázal na napadené rozhodnutí. K otázce překvapivosti změny právního názoru žalovaný uvedl, že podklady od společnosti Ballarat byly k dispozici již v průběhu daňové kontroly, jak vyplývá ze str. 7 zprávy o daňové kontrole. Tyto podklady byly ve spise založeny před tím, než do něj žalobce nehlédl.

K novému názoru žalovaného měl žalobce dostatek času se vyjádřit a neučinil tak ani po 4 měsících po výzvě. Pokud jde o neprojednání zprávy o daňové kontrole, žalovaný uvedl, že je oprávněn odstraňovat vady v odvolacím řízení, což také učinil. Platební výměry proto nelze považovat za nezákonné a lhůta ke stanovení daně byla zachována. Mezinárodním dožádáním týkajícím se odběratele bylo prokázáno použití zboží k ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný poukázal na judikaturu týkající se nekontaktnosti a chybějící daně. Zjištění uvedená v napadeném rozhodnutí jsou výsledkem snahy správce daně si ověřit, zda byla z dotčených plnění odvedena daň. Pokud jde o vědomost žalobce o účasti na podvodu, žalovaný setrval na názoru, že nebylo jeho povinností posoudit, proč žalobce začal spolupracovat se zcela neznámým dodavatelem. To by měl v rámci prokazování přijatých opatření vysvětlovat žalobce. Odkaz na neuzavření písemných smluv nelze hodnotit samostatně bez ohledu na další objektivní okolnosti. Pokud žalobce nebyl schopen prokázat důvod uzavírání ústních smluv a placení v hotovosti, je nutno tyto okolnosti považovat za nestandardní. Navrhované výsledky správce daně nebyl povinen provést, neboť by nepřinesly nové skutečnosti. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a poukázal na to, že případné zrušení platebních výměrů by znemožnilo pokračování řízení.

37. Žalobce v *replice* uvedl, že změna právního názoru na existenci daňového podvodu v odvolacím řízení je účelová a nelegitimní procesní taktika. Žalovaný změnu názoru nevysvětlil. I ve fázi prověřování splnění hmotněprávních podmínek odpočtu musí finanční orgány seznámit daňový subjekt se skutečnostmi, ze kterých vyplývá případné zapojení do daňového podvodu. Projednáním zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení může být vada zhojena, avšak zpráva projednána vůbec nebyla. Úkon učiněný pouze za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty tyto účinky nemá. Zpochybil tezi o rozsáhlém zasažení systému DPH podvodu a z ní vyplývající závěry o tom, že nekontaktnost postačuje k závěru o chybějící dani. Žalovaný zaměňuje objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do podvodu a rozumná opatření k zabránění takovému zapojení. Pokud jsou opatření nedostatečná, je nutno uvést proč, což žalovaný ani ve vyjádření k žalobě neučinil.
38. Žalovaný v *duplice* doplnil odkaz na judikaturu NSS, podle které obecné příčiny vzniku chybějící daně jsou právě nekontaktnost, nespolupráce a nesolventnost článků řetězce, a podle které finanční orgány nemusí celý podvod rozklíčovat a „napárovat“ chybějící daň s neuznaným nárokem na odpočet, jak předestírá žalobce.
39. Žalobce pak v *triplice* kontroval, že prosazovaný názor je vůči finančním orgánům příliš benevolentní a je v rozporu s principem proporcionality. Ani rozmanitost daňových podvodů nezbavuje finanční orgány povinnosti prokázat skutkové okolnosti. Chybějící daň nemusí být vždy uhrazena jiným plátcem. Setrval na názoru, že žalovanému se nepodařilo prokázat spojení obchodních transakcí s daňovým podvodem. Není navíc pravda, že by byl hutní materiál přeprodáván, žalobce dodával NADAKO zpracované výrobky. To mohlo a mělo být prokázáno výsledkem jednatele společnosti Antrim.

#### Jednání soudu dne 6. 12. 2022

40. Při jednání žalobce zrekapituloval průběh řízení a zopakoval žalobní argumentaci, jak byla rozvedena v dosavadních písemných podáních. Zdůraznil, že finanční orgány systematicky zaměňují účast v obchodním řetězci za účast v podvodném řetězci a vymáhají daň na poctivých, kontaktních a majetných subjektech, místo toho, aby se zaměřily na subjekty

nepoctivé. Žalobce o okolnostech daňového podvodu a roli jednotlivých společností v něm neměl povědomí.

41. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.
42. Soud dokazování neprováděl, neboť navržené důkazy (výslech tehdejších jednatelů společností Antrim a Ballarat, tedy pánů H. a V.) považoval ve shodě se žalovaným nadbytečné. Obecně vzato výslechem svědků před soudem nemohou být odstraněny vady odůvodnění napadeného rozhodnutí, stejně jako takto nelze nahrazovat nedostatečnou aktivitu daňového subjektu v průběhu daňového řízení. Jinými slovy, pokud daňový subjekt výslech k určitým skutečnostem nenavrhoval před finančními orgány, nemůže tak s úspěchem činit před soudem. Naopak pokud takový důkazní návrh v daňovém řízení uplatněn byl, je nutno zkoumat, zda se s ním finanční orgány procesně správným způsobem vypořádaly; pokud by soud dospěl k závěru, že nikoliv, zpravidla by přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí pro nedostatečně zjištěný skutkový stav či procesní vadu podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. V projednávaném případě však soud dospěl k závěru, že ve vztahu k okolnostem, ohledně nichž byly výslechy v daňovém řízení navrženy, nemohly přinést nová podstatná zjištění (k tomu viz dále).

#### Posouzení žaloby soudem

43. Soud předesílá, že některé dílčí žalobní body mají částečně předobraz již v odvolacích námitkách, které žalovaný vypořádal. Pokud žalobce toto vypořádání nikterak nereflektoval, pak negativně předurčil osud příslušných žalobních bodů. Úkolem soudu není poskytovat žalobkyni „jiné“ či „lepší“ vysvětlení, pakliže se jí již dostatečného odůvodnění dostalo v daňovém řízení.
44. Dále soud s ohledem na rozsah podání obou účastníků obsahujících četné odkazy na soudní rozhodnutí připomíná, že podle ustálené judikatury není soud povinen reagovat na každý argument obsažený v žalobě, resp. vypořádat souhrnně veškerou existující judikaturu. Soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, podle kterého „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz také např. rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 11. 1. 2022, č. j. 7 As 247/2021-33).

#### Procesní námitky a prekluze

45. Soud se nejprve zabýval námitkou tvrzené prekluze daně a souvisejícími procesními námitkami týkajícími se postupu správce daně při ukončení daňové kontroly a následného průběhu odvolacího řízení.
46. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 2 písm. b) se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle

odst. 3 byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle odst. 4 písm. f) lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

47. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Podle odst. 5 odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Podle odst. 6 odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
48. Smysl a účel institutu projednání zprávy o daňové kontrole vyjádřil NSS např. v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS. Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. Zdejší soud dodává, že zpráva o daňové kontrole též tvoří podle § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodnění platebních výměrů. Je zřejmé, že postupem finančních orgánů nebyl žalobce na svých právech zkrácen, neboť mu jednak byla zpráva o daňové kontrole zaslána do datové schránky před vydání platebních výměrů, byl proto s jejím obsahem seznámen (výsledek kontrolního zjištění ostatně nedoznal změn, viz přiměřeně též rozsudek ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59, ze kterého vyplývá právo daňového subjektu se opětovně vyjádřit jen k těm částem kontrolního zjištění, které se změnilo), a mohl se tedy proti jejich odůvodnění bránit v rámci odvolání, což ostatně učinil. Možnost zhojit vadu řízení v podobě neprojednání zprávy o daňové kontrole ostatně žalobce nepochybně. Pakliže žalobce hodlal uplatnit jakékoliv dotazy či námitky, které snad nemohl uplatnit v rámci odvolání (ač žádné takové výslovně neuvádí), mohl se zúčastnit projednání zprávy v rámci odvolacího řízení, kterého se z vlastní vůle nezúčastnil. Soud tak neshledává v postupu žalovaného, který zprávu pouze žalobci znovu zaslal podle § 88 odst. 5 daňového řádu, žádné pochybení, i pokud by správce daně skutečně pochybil tím, že k tomuto postupu přistoupil již napoprvé, jak konstatoval žalovaný. Soud zdůrazňuje, že účelem soudního řízení správního není lpění na procesním formalismu, nýbrž ochrana veřejných subjektivních práv účastníků, proto může důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí být pouze taková vada, která má vliv na jeho zákonnost [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. *a contrario*]. Soud v tomto ohledu odkazuje též

na judikaturu citovanou žalovaným, zejména rozsudek ze dne 19. 1. 2017 č. j. 1 Afs 151/2016-39, ve kterém NSS mimo jiné konstatoval, že i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí. V tomto smyslu pak soud rozumí i vyjádřením žalovaného, které žalobce chápe jako rozporná.

49. Jelikož procesní postup finančních orgánů neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neměl vliv ani na běh prekluzivní lhůty. Soud odkazuje podpůrně na rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, body 25-26, ze kterého vyplývá, že ani nezákonnost při zahájení daňové kontroly nemusí diskvalifikovat následný úkon správce daně natolik, aby neměl dopad na běh prekluzivní lhůty. Podobně, jako je tomu u zjištění vzešlých z nezákonně zahájené či vedené daňové kontroly, která lze někdy použít za účelem doměření, nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně. Obdobně, i v posuzovaném případě mohly být okolnosti ukončení daňové kontroly před správcem daně nanejvýš dílčím procesním pochybením, které nemělo žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně vyměřené DPH. Okolnosti (ne)projednání zprávy o daňové kontrole tedy nemají vliv na běh prekluzivní lhůty (ke shodnému závěru dochází též aktuální rozsudek ze dne 22. 11. 2022, č. j. 8 Afs 188/2020-103, bod 17).
50. Pokud jde o vliv mezinárodního dožádání na běh prekluzivní lhůty, soud připomíná, že podle rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, je pro účinky spočívající v přerušení prekluzivní doby potřeba, aby úkon nebyl jen formální, účelově vydaný čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21). V rozsudku ze dne 29. 6. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, v bodu 24, NSS uvedl, že ke stavení prekluzivní doby nestačí, aby byla odeslána jakákoliv žádost o mezinárodní spolupráci, nýbrž je třeba, aby souvisela s daným daňovým řízením, a musí být důvodná. Lze též poukázat na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 56/2014-39, který se sice týkal zásahu do práv daňového subjektu nedůvodným opakováním daňové kontroly, ale obsahuje závěry zobecnitelné pro jakékoliv úkony správce daně: *„(s)právci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přiblížit ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (...) Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. To je zřejmé z povinnosti správce daně.“*
51. Soud v projednávaném případě rozhodně nemá za to, že by dožádání slovenských daňových orgánů ohledně společnosti NADOKO nemělo souvislost s vyměřenou daní. Jak správně uvedl žalovaný, prokázání reálnosti deklarovaných dodání do jiného členského státu mělo zásadní vliv na posouzení splnění hmotněprávních podmínek přiznání nároku na odpočet DPH, tedy použití zboží pro ekonomickou činnost žalobce. Ani pro následné překvalifikování důvodů odepření nároku na odpočet na existenci daňového podvodu nejsou závěry mezinárodního dožádání irelevantní, neboť z nich vyplývá podoba řetězce transakcí. Na věci nic nemění ani to, že snad správce daně k mezinárodnímu dožádání přistoupil dle názoru žalobce s přílišným odstupem od zahájení daňové kontroly. Soud

v uvedeném postupu neshledal žádnou účelovost, naopak má za to, že posloupnost kroků správce daně v daňové kontrole je logická, neboť nejprve musel získat tvrzení žalobce a až následně ověřoval jejich pravdivost v zahraničí.

52. Soud se tedy ztotožňuje s popisem běhu prekluzivní lhůty, jak vyplývá z bodů 87 a 88 napadeného rozhodnutí. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období únor 2015 počala běžet dne 25. 3. 2015 (srov. § 148 odst. 1 daňového řádu), v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu pak počala lhůta pro stanovení daně znovu běžet dne 29. 7. 2015. V důsledku mezinárodního dožádání došlo dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu k stavění lhůty pro stanovení daně, a to ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost, přičemž žádost byla odeslána dne 28. 8. 2015 a odpověď doručena dne 17. 2. 2016, tj. lhůta pro stanovení daně neběžela 173 dnů. Lhůta pro stanovení daně za dotčené zdaňovací období by tak uplynula dne 20. 1. 2019. Vzhledem k tomu, že v důsledku oznámení platebního výměru došlo dle § 148 odst. 2 daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok (platební výměry ze dne 16. 2. 2018 byly žalobci doručeny dne 20. 2. 2018), lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období únor 2015 by tak bez dalšího uplynula dne **20. 1. 2020**. Obdobně pak lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období březen 2015 počala běžet dne 27. 4. 2015 a znovu pak při zahájení daňové kontroly dne 25. 5. 2015. V důsledku mezinárodního dožádání neběžela 173 dnů. Lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období by tedy uplynula dne 18. 11. 2018. Vzhledem k tomu, že v důsledku oznámení platebního výměru došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období březen 2015 by tak uplynula dne **18. 11. 2019**. Napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno a daň tak byla pravomocně vyměřena dne **27. 10. 2019**, tedy v rámci otevřené prekluzivní lhůty.
53. Pokud jde o překvalifikaci důvodu vyměření daně z neprokázání uskutečnění plnění na daňový podvod, je zřejmé, že různé stupně soustavy finanční správy mohou mít (a měly) na věc odlišný pohled. Jakkoliv takovou situaci nelze považovat za ideální a jakkoliv může dlouhé trvání řízení zasáhnout do žalobcových práv, proti takovému zásahu má žalobce jiné právní prostředky obrany. Naopak byly to též finanční orgány, které se po značnou část prekluzivní lhůty ubíraly směrem, který pak žalovaný zavrhl – přičemž soudu nepřísluší hodnotit, zda by uvedená cesta v projednávaném případě nebyla bývala pro ně schůdnější – a riskovaly tak její uplynutí lhůty. Z hlediska přezkumu napadeného rozhodnutí však není rozhodující, co vlastně žalovaného vedlo ke změně náhledu, tedy zda šlo o nově zjištěné okolnosti, nebo – jak uvádí žalovaný a což žalobce dále nerozporuje – o odlišné hodnocení okolností již zjištěných. Podstatné je, zda v souvislosti s uvedenou změnou směru nebyl žalobce zkrácen na právech. V projednávaném případě je relevantní to, že odvolací orgán je povinen dle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58), přičemž z výše provedené rekapitulace řízení jasně vyplývá, že tomuto požadavku žalovaný dostal. Žalobce byl dostatečně seznámen s důvody, které žalovaný považoval za dostatečné pro odepření nároku na odpočet DPH, a byla mu poskytnuta dostatečně dlouhá lhůta k uplatnění procesní obrany.
54. Jelikož soud neshledal dosavadní žalobní body týkající se procesních otázek důvodnými, zabýval se dále v rozsahu uplatněných žalobních bodů otázkami, zda jsou splněny podmínky pro odepření nároku na DPH a zda vyplývají z dostatečně zjištěného skutkového stavu.

*Obecná východiska odepření nároku na odpočet DPH*

55. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“) je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Formální podmínky pro uplatnění nároku stanoví § 73 zákona o DPH.
56. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu tedy je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně účetnictvím, popřípadě dalšími doklady, důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232). Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky SDEU ze dne 25. 10. 2001, C-78/00, *Komise v. Itálie*, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, C-25/07, *Sosnowska*, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, C-274/10, *Komise v. Maďarsko*, bod 42). Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, výše rozsudek ze dne, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, C-414/10, *Véleclair*, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*).
57. Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice [směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady č. 2013/61/EU (dále jen „směrnice o DPH“)], neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém

podvodu (viz rozsudky ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos plc a další*, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (*Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, C-101/16, *Paper Consult*, bod 51).

58. Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsaných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, bod 24). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).

#### *Daňový podvod a chybějící daň*

59. Soud k prvnímu kroku výše uvedeného testu připomíná, že judikatura SDEU podvodem na DPH označuje zejména situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, a rozsudky *Axel Kittel a Recolta Recycling*, či *Mahagében kft a Péter Dávid*, a další].
60. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být tedy v první řadě jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Odepření nároku na odpočet daně představuje výjimku z pravidla, že plátce daně má nárok na její odpočet. Daňové orgány by tedy s touto možností měly nakládat obezřetně a přistoupit k ní pouze a výhradně za situací, které vykazují jasné znaky podvodného jednání (rozsudky NSS ze dne ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60,

č. 3705/2018 Sb. NSS; věc *Výrtych*, a ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29). Lze doplnit, že slovní spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“ je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě není možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).

61. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty, které osvědčují výhradně existenci podvodu na DPH, nebo to, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Některé okolnosti mohou mít relevanci pro více kroků testu popsaneho výše (viz rozsudky NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41). Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; viz rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).
62. Jako konstatoval NSS v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, *„důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. ‚chybějící daň‘, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné.“* V projednávaném případě je nicméně zřejmé, že konstatování chybějící daně předčasné není. Napadené rozhodnutí uvádí, že daňový subjekt Antrim nekontaktní je a má nedoplatek na DPH za posuzované období. Tento závěr vyplývá ze sdělení Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 10. 6. 2016 (viz položka 35 spisu správce daně), který byl převzat do zprávy o daňové kontrole (str. 10). Přitom není podstatné, zda daň chybí právě ze zboží dodaného přes společnost Ballarat žalobci, neboť jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 34-35, *„[p]odvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném navýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přiznání porřízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění. Při výkladu krajského soudu, by takové podvodné jednání nemělo nikdy za následek odepršení nároku na odpočet v řetězci, a to bez ohledu na to, zda o tomto jednání plátce, který nárokuje odpočet z mnohonásobně navýšené ceny plnění, věděl nebo mohl vědět. Podvodné jednání by se totiž týkalo jiných (fiktivních či nadhodnocených) plnění, nikoli přímo plnění, které bylo ‚přeprodáváno‘ v daném řetězci tj. slovy krajského soudu by se podvodné jednání týkalo*

*„obchodů s banány nikoli s dřevem“.* Přeneseno na projednávanou věc, podvodem na DPH nemusí být zasazena přímo transakce mezi společnostmi Antrim, Ballarat a žalobcem. Obdobně ani daňový únik (chybějící daň) nemusí mít své kořeny čistě v „přeprodeji“ daného plnění (příčemž není podstatné, zda žalobce zboží dále před dodáním odběrateli NADOKO upravoval, či nikoliv, a tak ani případné výslovné nevypořádání takového tvrzení nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí). Jakkoli byla chybějící daň doměřena u subdodavatele žalobce, nemusí se daňový únik projevit přímo u plnění, které bylo nakoupeno v řetězci s žalobcem, neboť společnost Antrim se podvodného jednání mohla dopustit různými způsoby na vstupu. S ohledem na nespolečenský vztah této společnosti je v daném případě zřejmé, že přesně vyčíslit a identifikovat konkrétní plnění, ohledně kterého je daň neodvedená, nebude s největší pravděpodobností nikdy možné. Pokud by to mělo být překážkou odepření nároku na odpočet, bylo by tím zcela paralyzováno postihování daňových podvodů. Pro odmítnutí nároku na odpočet tedy postačí, pokud žalobce věděl či mohl vědět (k tomu dále), že se přijetím plnění od Ballarat účastní řetězce, který je zasazen podvodem na DPH. Soud k tomu dodává, že za těchto okolností skutečně byl navrhovaný výsledek jednatele subdodavatelské společnosti Antrim ve vztahu k prvnímu kroku testu irelevantní, neboť nemohl jakkoliv vyvrátit závěr o narušení neutrality daně u společnosti Antrim (viz body 75-79 napadeného rozhodnutí), byť zmínky žalovaného o opožděnosti těchto návrhů nemusely být zcela na místě.

63. Jak je naznačeno výše, k „prokázání“ existence podvodu musí finanční orgány uvést „podezřelé okolnosti“, které žalovaný stručně snesl v bodu 51 napadeného rozhodnutí. Jde zejména o virtuální sídlo dodavatelské a subdodavatelské společnosti na stejné adrese, nenahlášení provozoven, pře prodej zboží v krátkých časových intervalech, hotovostní platby a krátkodobý charakter spolupráce, která byla ukončena v návaznosti na daňová řízení.
64. K okolnosti týkající se sídla společnosti na tzv. virtuální adrese poukazuje soud např. na rozsudek ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, v němž NSS označil užívání virtuálních sídel za známý jev v obchodním styku, který sám o sobě nemusí budít podezření o existenci podvodu na DPH (srov. též rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47). Se žalobcem lze souhlasit, že virtuální sídlo dodavatele samo o sobě o existenci daňového podvodu nesvědčí. To ovšem neznamená, že podpůrně nedoplňuje závěr opřený o jiné okolnosti (rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, či ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41). V daném případě je podstatné, že obě dodavatelské společnosti měly sídlo na stejné adrese, a tak lze usuzovat na jistou spojitost mezi nimi a účelovost řetězce transakcí.
65. Stejně tak soud má za to, že samotné nenahlášení provozovny nemusí samo o sobě svědčit o existenci daňového podvodu. Nicméně s ohledem na charakter zboží (z dokazování vyplývá, že bylo nutno jej nakládat vysokozdvížným vozíkem) a jeho deklarované množství lze za standardních okolností předpokládat, že je k obchodu s ním zpravidla provozovna potřeba. Jde tedy o další nepřímou indicii, byť nízké vypovídací hodnoty. Totéž platí o indiciích dalších. Zejména platby v hotovosti v jednotlivých dnech za situace, kdy bylo jinému zavedenému dodavateli placeno bezhotovostně, rovněž může mít logické vysvětlení, nicméně vrhá na transakci další stín pochybností. Jak již bylo výše uvedeno, není podstatné, zda žalobce zboží upravoval, pokud tomu tak však bylo, je také neobvykle krátká prodleva mezi transakcemi o to překvapivější.

66. Ačkoliv je výše uvedený výčet nestandardností v napadeném rozhodnutí velmi stručný, lze jej ve spojení s dále uvedenými objektivními okolnostmi (neboť, jak je uvedeno výše, některé okolnosti mohou vstupovat do více kroků testu) považovat v daném případě ve vzájemném souhrnu ještě za dostatečný k přijetí závěru o existenci daňového podvodu.
67. Soud dodává, že jelikož je konstatování nestandardností součástí prvního kroku výše naznačeného testu, nevyžaduje se znalost žalobce o jejich existenci v době uzavírání transakcí. Není proto podstatné, že žalobce nic nevěděl o poměrech společnosti Antrim či o její existenci.

*Vědomostní test – existence objektivních okolností a přijetí rozumných opatření*

68. Z judikatury SDEU vyplývá, že pro odepření nároku na odpočet DPH musí být z objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Je tak na správci daně, aby dostatečným způsobem prokázali, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet, je součástí takového podvodu.
69. V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněné nárokování odpočtu na DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, či bod 69 rozsudku *Vyrtych*). Z ničeho však neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který tvrdí nadměrný odpočet na DPH, se subjektem, který DPH neodvedl. Zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým způsobem (např. personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).
70. Za objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o zapojení do podvodného řetězce napadené rozhodnutí v bodech 55-59 a 80-86 označuje nejasné okolnosti navázání nového obchodního vztahu bez obchodní historie v oboru, ačkoliv spolupracoval s dlouhodobým osvědčeným dodavatelem, absenci uzavření písemné smlouvy a provádění plateb v hotovosti a krátkodobý charakter obchodu.
71. Soud souhlasí s tím, že je na pováženou, pokud existuje tak markantní rozdíl mezi kredibilitou stávajícího dodavatele (s historií a prezentací v oboru, se kterým se transakce provádějí přes bankovní účty) a novým dodavatelem, který se oficiálně zabývá renovací a prodejem ojetých automobilů, s daným oborem nemá nic společného, se kterým se

obchoduje pouze po omezený časový úsek a v hotovosti bez písemných smluv a jiné evidence. Účast takové společnosti bez známé obchodní historie s danou komoditou a bez zjevných materiálních kapacit pro obchod s ní měla u poctivého obchodníka vzbudit pochybnosti o tom, v čem vlastně spočívá komparativní výhoda takového dodavatele oproti jiným subjektům, které by se stejnou komoditou mohly též obchodovat. Tento závěr ostatně odpovídá judikatuře NSS týkající se tzv. karuselových podvodů, z níž vyplývá, že čím více se určitý obchod vymyká běžné činnosti daňového subjektu, tím spíše je spravedlivé po něm požadovat, aby vynaložil vyšší úsilí ohledně toho, zda se neúčastní daňového podvodu (rozsudek ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53). Jakkoliv nebylo povinností žalobce tvrdit okolnosti navázání spolupráce, jeho pasivita způsobila, že správce daně nemohl ověřit jím tvrzený důvod jako legitimní, a tak nelze žalovanému vytýkat závěr, že se tyto nevysvětlené okolnosti jeví podezřelými a nelogickými. Tato pasivita rozhodně nemohla být zhojena navržením výslechu jednatele subdodavatele a dodavatele žalobce, pakliže žalobce neuvedl konkrétní skutečnosti, které by chtěl tímto výsledkem prokázat či vysvětlit.

72. K tomu pak jako objektivní okolnost přistupuje žalovaným zmíněná absence v podstatě jakékoliv listinné dokumentace. Soud se ztotožňuje v obecnosti se závěry rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 10/2018-48, bod 31, citovaného žalovaným, tedy že uzavření písemných smluv snižuje podnikatelské riziko a že ani sjednání úhrady zboží až po dodání odběrateli jej zcela neeliminuje. Soud uznává, že zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“) nepředepisuje pro uzavření kupní smlouvy na uvedené zboží písemnou formu a obsahuje též dostatečnou úpravu práv z vadného plnění (srov. § 2099 a násl. o. z.). Skutečně tedy postačuje sjednat podstatné náležitosti obchodu ústně. To však nic nemění na tom, že takový postup je zejména z důkazních důvodů v případě sporu rizikový. Spor ohledně kvality či dodání se může projevit i později a o. z. je v tomto ohledu poměrně přísný na prokazování stavu zboží při převzetí a s neuplatněním zjevných vad bez zbytečného odkladu spojuje zánik práv (srov. § 2104, § 2111 a § 2112 o. z.). To platí tím spíše, že ohledně daných dodávek vznikly pochybnosti stran provedení plateb, neboť jednatel dodavatele pan V. popřel pravost svých podpisů na pokladních dokladech a správce daně mu přisvědčil v tom smyslu, že neodpovídají podpisu na dostupných protokolech. Jakkoliv tedy samotné neuzavírání písemné smlouvy objektivní okolností není, s ohledem na výše uvedené obecné úvahy o rizikovosti takového postupu při zohlednění vysoké hodnoty dotčeného zboží ve spojení s ostatními objektivními okolnostmi je soud přesvědčen, že dodání zboží bylo druhořadé a skutečným smyslem transakcí bylo získání neoprávněné daňové výhody. V tomto smyslu je pak nutno chápat vyjádření žalovaného, že by ani uzavření smlouvy či bezhotovostní platby nemusely zabránit účasti na podvodu, nicméně mohly by zabránit přijetí závěru o nestandardnosti daných transakcí či o okolnostech svědčící o vědomém zapojení do něj.
73. Žalobce též napadá vypořádání odvolací námitky, že omezená spolupráce plynula z množstevně omezeného kontraktu, který se naplnil. Žalovaný v bodě 86 napadeného rozhodnutí kontroval, že žalobce dodal více zboží, než dle smlouvy dodat měl. Tento závěr sice dle soudu není zcela precizně vysvětlen, nicméně jej lze chápat jako zpochybnění věrohodnosti žalobcovy argumentace. Pakliže bylo možno prokázat uzavření rámcové smlouvy s fakturačním limitem 3 000 000 Kč, jistě bylo v žalobcových možnostech předložit i případné dodatky či alespoň záznamy o komunikaci o navýšení tohoto limitu, jejichž existenci by bylo možné v případě dodávek přesahující původní limit předpokládat. Soud nicméně dodává, že i bez této objektivní okolnosti závěr o vědomém zapojení žalobce

obstojí zejména s ohledem na výše uvedené okolnosti navázání spolupráce a nesrovnalosti ohledně osoby, s kým bylo vlastně jednáno a komu bylo placeno.

74. Za těchto okolností se finanční orgány a ani soud nemusely zabývat praxí v konkrétním oboru podle rozsudku *Vyrtych*, čehož se domáhal žalobce. Jinými slovy, i kdyby skutečně v oboru panovala praxe realizovat obchody bez dostatečné smluvní dokumentace a jen s hotovostními platbami, na její rizikovosti by to nic nezměnilo. Bylo však zjištěno, že žalobce dodržoval rozdílné praxe u různých dodavatelů, neboť se svým stabilním dodavatelem smlouvu uzavřenou měl a za dodávky platil bezhotovostně. Lze tedy uzavřít, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH věděl či vědět měl.
75. Pakliže žalobce v replice vytýkal žalovanému, že nespécifikoval nedostatečnost přijatých opatření, uvádí soud, že tato námitka nemá předobraz v žalobních bodech, a je tedy opožděná. Soud přesto nad rámec nutného odůvodnění připomíná, že ve třetím kroku algoritmu posuzování daňového podvodu se zkoumá, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (subjektivní okolnosti). Co se týče rozložení důkazního břemene, správce daně musí prokázat skutečnosti svědčící o existenci podvodu a objektivní okolnosti, na jejichž základě si měl být daňový subjekt vědom účasti na daňovém podvodu. Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42 a v něm citovanou judikaturu, či rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44). Dle výše citované judikatury není povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66).
76. Soud doplňuje, že neshledal pochybení ani v neprovedení, resp. nezopakování výsledků jednání dodavatelských společností. Ačkoliv lze mít výhrady ke způsobu, jak se správce daně postavil k tomu, že svědek V. odmítl uvést totožnost osob, kterým svěřil oprávnění jednat za společnost, žalobce odpovídající námitku oproti vyjádření ze dne 30. 9. 2019 v žalobě nezopakoval. Výslech obou jednatelů navrhoval žalobce v podání ze dne 19. 8. 2019. Oba výsledky se měly týkat *subjektivní stránky účasti žalobce na případném daňovém podvodu*. Žalobce však nikterak neupřesnil, co konkrétně by měly výsledky prokázat, přičemž výslech svědka V. proveden již byl, byť za rozdílného stavu, kdy ještě nebylo „na stole“ prokazování či vyvracení daňového podvodu. Žalobce však neuvedl konkrétní okolnosti, které tehdy nebyly dostatečně objasněny či které bylo v souvislosti s novou situací objasňovat nutno nově. V této souvislosti soud dodává, že je to žalobce, kdo má případně prokazovat existenci přijetí opatření k zabránění účasti na podvodu, popř. kdo, brojí-li proti dosavadním zjištěním žalovaného, se kterými byl seznámen, má označovat, co hodlá svými důkazními návrhy prokazovat. Vzhledem k tomu, že žalobce sám tvrdí, že o společnosti Antrim nic nevěděl, těžko mohla výpověď jejího jednatele cokoliv o subjektivní stránce žalobce přinést. Za těchto okolností lze považovat argumentaci žalovaného v bodech 75-79 a 85 napadeného rozhodnutí, kterými odůvodnil neprovedení výsledků, za více než dostatečnou.

#### *Skutkové a příčinné souvislosti*

77. Ve smyslu rozsudku *Vyrtych* a žalobcem citovaného rozsudku NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, pak nelze tvrdit, že by se výše uvedené nestandardnosti či objektivní okolnosti netýkaly obchodů vztahujících se k žalobci.

78. Jak soud již uvedl výše, žalovaný dostatečným způsobem prokázal existenci daňového podvodu a objektivní okolnosti svědčící o tom, že o zapojení do něj žalobce věděl nebo měl vědět, žalobce naopak neprokázal přijetí dostatečných opatření. Výše naznačený test pro možnost odepření nároku na odpočet DPH tedy byl naplněn. Z rozsudku *Vyrtych* neplyne další krok testu nad rámec uvedeného: pakliže žalobce věděl či měl vědět, že je řetězec transakcí podvodný (2. krok testu) a zapojil se do něj, aniž by přijal opatření, aby účasti na podvodu zabránil (3. krok testu), pak nelze než uzavřít, že jeho záměrem za těchto okolností přesto bylo čerpat odpočet DPH a podstoupit riziko, že jí bude v případě odhalení tento odpočet odepřen.
79. Ačkoliv byla chybějící daň zjištěna u subjektu, který s žalobcem bezprostředně neobchodoval, dostatečné množství objektivních okolností se vztahuje přímo k dodavatelské společnosti Ballarat. V bodě 69 rozsudku *Vyrtych* NSS uvedl, že nelze po daňovém subjektu „*který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely.*“ To ovšem finanční orgány po žalobci nežádaly. Naopak v souladu s následující pasáží citovaného rozsudku je zcela na místě takový požadavek tam, „*kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu).* V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“ (zvýrazněno zdejším soudem). Zvýrazněné prvky skutečně v daném případě hrály významnou roli, jak je uvedeno výše. Soud tedy uzavírá, že shledal dostatečnou souvislost mezi zapojením žalobce do řetězce a daňovým podvodem pro to, aby obstály závěry žalovaného o důvodech odepření nároku na odpočet DPH.

#### Závěr a náklady řízení

80. S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že neshledal existenci žádných vad, ke kterým by měl povinnost přihlídnout z úřední povinnosti, soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
81. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který byl ve věci neúspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 6. prosince 2022

**Mgr. Jan Čížek, v. r.**  
předseda senátu