



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

žalobkyně: **Ronovemix Group s.r.o.**, IČO: 24314650
sídlem Příkop 838/6, Zábřovice, Brno
zastoupena advokátem JUDr. Antonínem Janákem
sídlem T. G. Masaryka 142, Příbram

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2019, č. j. 36556/19/5300-22441-712084,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) vydal na základě výsledků daňové kontroly provedené dožádaným Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále též „dožádaný správce daně“) dne 22. 6. 2018 dodatečné platební výměry za zdaňovací období červen a říjen 2014 a leden a říjen 2015 (dále též „výměry z 22. 6. 2018“), kterými žalobkyni (dále uváděna též pod dřívější firmou PACK PLAST s.r.o.) za uvedená zdaňovací období doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 209 300 Kč, resp. 168 178 Kč,

167 643 Kč a 53 776 Kč a současně jí předešal penále. Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že některá zdanitelná plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět.

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 9. 2019, č. j. 36556/19/5300-22441-712084 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil výměry z 22. 6. 2018.
3. Posuzované transakce se týkaly dodání strečových folií a zboží označeného jako EVA PA-536. Žalovaný popsal řetězec obchodních vztahů (viz body 38-40 napadeného rozhodnutí) v jednotlivých obdobích následovně (soud pro přehlednost přebírá označení zapojených společností z napadeného rozhodnutí a ohledně jejich plné identifikace na něj odkazuje; kromě slovenské společnosti FOL-KONTAKT se jedná o tuzemské subjekty):

BR Constructivo → BAU FORM → žalobkyně → AMPARA

BR Constructivo → BAU FORM → žalobkyně → tuzemští odběratelé nebo FOL-KONTAKT (SK)

Dubecek → Lakromo → BAU FORM → žalobkyně → tuzemští odběratelé

4. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)
5. Pro přehlednost soud jednotlivé žalobní body a vyjádření účastníků k nim uvádí níže v rámci posouzení žaloby.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

6. 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 i z moci úřední.
7. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně s takovým postupem vyslovila souhlas a žalovaný udělil souhlas *implicitě*, neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělil, že s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Skutečnosti vyplývají ze správního spisu

8. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně v daňových přiznáních za červen a říjen 2014 a leden a říjen 2015 uplatnila odpočet DPH ve výši 209 299,60 Kč, resp. 168 177, 94 Kč, 167 643,08 Kč a 53 775,71 Kč.
9. Správce daně dne 25. 5. 2015 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období březen 2015 a dožádal k jejímu provedení dožádaného správce daně. Dne 24. 9. 2015 zahájil správce daně postup k odstranění pochybností o správnosti daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2015, neboť v tomto období došlo k razantnímu nárůstu přijatých plnění oproti předchozím obdobím, přičemž mělo dojít k pořízení zboží z JČS a v rámci automatizovaného systému výměny informací bylo zjištěno, že mezi žalobkyní uvedenými údaji a údaji v systému jsou nesrovnalosti. V rámci postupu nebyly odstraněny pochybnosti, o čemž byla žalobkyně vyrozuměna dne 10. 2. 2016, kdy dožádaný správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH za období leden 2014 až únor 2015, duben 2015 až červen 2015 a srpen 2015 až prosinec 2015.

10. Dne 3. 3. 2016 byl vyslechnut svědek pan Bartoš, jednatel dodavatelské společnosti BAU FORM. Uvedl, že tato společnost se zabývala stavební činností, neměla vlastní prostory ani zaměstnance. Vždy jednal s jednatelem žalobkyně panem P. Žalobkyně mu byla doporučena jako spolehlivý solventní odběratel granulátu „společným známým“, jehož jméno dle svědka „tady asi není potřeba“ uvádět. Žalobkyně byla druhým odběratelem tohoto sortimentu, prvním byla společnost AMPARA. Dodávky byly hrazeny po převzetí žalobkyní. Se společností AMPARA měli uzavřenou smlouvu, avšak nevěděl, jak to bylo s žalobkyní. Ceny se aktualizovaly týdně dle burzy. Dopravu k žalobkyni zajišťoval subdodavatel, společnost BR Constructivo. O ní se dozvěděl od holandské společnost Brestplast, kterou mu doporučili „lidi z oboru“, uvedení jejich jmen však „neviděl jako potřebné“. Zkoušeli oslovit i jiné dodavatele, ale nikde neuspěli. Cenové nabídky se řešily telefonicky, stejně jako potvrzení přijetí zboží v Oseku u Komárova. Žádné reklamace nikdy nebyly. Společnost BAU FORM se neprezentovala, že obchoduje z granulátem. Počátkem roku 2015 založil svědek jinou společnost (MING ENTERPRISES) a BAU FORM se měla zabývat už jen stavební činností. Nová společnost by převzala zákazníky (společnost AMPARA a žalobkyni), k tomu ale nedošlo, neboť finanční úřad zadržel společnosti BAU FORM hodně peněz. Totéž se přihodilo i společnosti BR Constructivo. Jako náhradního prostředníka Brestplast poskytl společnost Lakromo.
11. Dne 19. 10. 2016 byl v jiném daňovém řízení vyslechnut pan B., který byl na základě generální plné moci zástupcem společnosti BR Constructivo. Uvedl, že zatímco on se zabýval obchodem s drogistickým zbožím, obchod s plastem zajišťoval pan V. s panem L. Vše se konalo v kanceláři MING ENTERPRISES. S panem L. se seznámil přes pana B.
12. Dožádaný správce daně v průběhu daňové kontroly nashromáždil značné množství účetních a přepravních dokladů (CMR) a informace o mnoha subjektech v rámci mezinárodního dožádání (výměny informací dle nařízení 904/2010/EU).
13. Dne 20. 7. 2017 dožádaný správce daně vyzval žalobkyni k prokázání – stručně řečeno – toho, jak získala informace o tom, že společnost BAU FORM obchoduje s foliemi, jak vybrala právě ji, jak probíhala jednání a jaké byly sjednány podmínky a jak tohoto dodavatele prověřovala, a dále aby prokázala objednávky jednotlivých dodávek, okolnosti jejich dodání a převzetí, a přijetí opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.
14. Žalobkyně na výzvu reagovala dne 8. 8. 2017 způsobem, který je popsán v napadeném rozhodnutí (soud podstatně pasáže rekapituluje níže). Dále předložila různé přepravní doklady (CMR).
15. Dne 8. 3. 2018 seznámil dožádaný správce daně žalobkyni s kontrolním zjištěním. Žalobkyně se k němu obsáhle vyjádřila dne 30. 4. 2018. Dožádaný správce daně však kontrolní zjištění nezměnil a dne 11. 6. 2018 s žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole, která obsahovala závěr o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH.
16. Správce daně následně vydal výměry z 22. 6. 2018. Dne 25. 6. 2018 správce daně též vydal dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor, duben, květen, červen a srpen 2015, kterými žalobkyně
17. V jediném odvolání proti všem výše uvedeným platebním výměrům žalobkyně zapojení do daňového podvodu odmítla.
18. Dne 6. 9. 2019 doručil žalovaný napadené rozhodnutí, kterým její odvolání zamítl v rozsahu výměrů z 22. 6. 2018.

19. Soud dodává, že dne 20. 12. 2019 žalovaný žalobkyni doručil rozhodnutí ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52562/19/5300-22441-712084, kterým odvolání zamítl i v rozsahu výměrů z 25. 6. 2018.

Posouzení žaloby soudem

Obecná východiska

20. Soud předesílá, že některé dílčí žalobní body mají předobraz již v odvolacích námitkách, které žalovaný vypořádal. Pokud žalobkyně toto vypořádání nikterak nereflektovala, pak negativně předurčila osud příslušných žalobních bodů. Úkolem soudu není poskytovat žalobkyni „jiné“ či „lepší“ vysvětlení, pakliže se jí již dostatečného odůvodnění dostalo v daňovém řízení.
21. 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.
22. 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, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, 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, *Véleclair*, C-414/10, 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*).
23. 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, 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, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, 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

účastníci 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, *Teleos plc a další*, C-409/04, 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 ujistění 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, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

24. 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

25. Žalobkyně žalobou zpochybnila prokázání samotné existence daňového podvodu. Uvedla, že zboží řádně zaplatila a použila jej ke své ekonomické činnosti, navíc šlo pouze o drobný výsek z desítek dalších běžných obchodů. Namítla, že neodvedení daně společnostmi BR Constructivo a D. samo o sobě neprokazuje podvod. Relevantní je pouze společnost BAU FORM, neboť o existenci ostatních společností žalobkyně ani nevěděla. Nestandardnosti popsané žalovaným (virtuální sídlo, absence zaměstnanců a prezentace činnosti v jiném oboru, než jehož se dodávky zboží týkaly) se týkají většiny společností. Nestandardnost nelze spatřovat v personálním propojení mezi žalobkyní a odběratelskou společností FOL-KONTAKT v osobě jednatele. Nic neobvyklého není ani na známosti pánů B. a B., pakliže tyto osoby spolu obchodují ve stejném odvětví. Nestandardní není ani nahrazení jednoho dodavatele druhým, delegace obchodní aktivity na zástupce v podobě pana L. ani

konání obchodních schůzek v kavárně. Žalobkyně má za to, že mohlo dojít k neodvedení daně, žalovaný však neprokázal, že by šlo o úmyslný podvod na DPH.

26. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že není rozhodné, zda bylo za zboží zapláceno. Skutečnost, že šlo jen o drobný výsek žalobkyniny ekonomické činnosti, nemá vliv na závěry o existenci daňového podvodu. Ten prokazují skutečnosti uvedené v bodech 42-50 napadeného rozhodnutí, nikoliv jen neodvedení daně. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, který korigoval předchozí judikaturu v tom smyslu, že pro prokázání existence daňového podvodu není podstatné, zda žalobkyně věděla o nestandardnostech v řetězci – to je posuzováno až ve vztahu k sousedním článkům řetězce v rámci vědomostního testu. Personální propojenost jednotlivých společností zapojených v řetězcích transakcí (v největší míře v případě osoby pana L.) vyvolává pochybnosti ohledně účelového poskládání společností do dodavatelských řetězců. Vyplyývá z něj jednoznačná možnost zkrácení dodavatelského řetězce vynecháním některých společností, což by při ovládnutí řetězce nabídkou a poptávkou bylo možno očekávat. Zjištěné nestandardnosti se jeví jako tím více podezřelé, čím více jich je ve zjištěném řetězci kumulováno a existence chybějící daně nemůže být v posuzované věci přičtena náhodnému selhání osob identifikovaných správcem daně jako tzv. *missing trader*.
27. Žalobkyně v replice dodala, že žalovaný stále neuvedl, v čem nestandardnost uvedených skutečností spočívá. Jeho hodnocení je subjektivní a nepodložené. Ohledně společnosti BAU FORM neměla důvod pochybovat o tom, zda se nezapojila do obchodu stíženého podvodem na DPH. Poznámky týkající se zaplacení zboží žalobkyně uvedla toliko pro ilustraci toho, že nešlo o fiktivní obchody.
28. 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].
29. 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 plátcé daně má nárok na její odpočet. Daňové orgány by tedy s touto možností měly nakládat obezřetně a přistoupit k ní pouze a výhradně za situace, 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).

30. 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 popsaného 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).
31. Soud je přesvědčen, že daňové orgány povinnosti prokázat existenci daňového podvodu dostaly. Souhlasí s žalobkyní v tom smyslu, že neodvedení daně společnostmi BR Constructivo a Dubecek samo o sobě neprokazuje existenci daňového podvodu, identifikuje však chybějící daň, jejíž přítomnost musí být v každém daňovém podvodu prokázána. Uvedené společnosti dle finančních orgánů v řetězci vystupovaly jako *missing traders*. Nelze však souhlasit s žalobkyní v tom, že by při posuzování existence podvodu byla relevantní pouze dodavatelská společnost BAU FORM, neboť je nutno zkoumat neutralitu daně v celém řetězci, a to i když žalobkyně neměla jeho celou podobu pod kontrolou. V tomto kroku výše popsaného testu není vyžadována vědomost o všech okolnostech, ty ostatně finanční orgány rozplétají *ex post* za pomoci nejrůznějších nástrojů, které daňový subjekt pochopitelně nemůže mít k dispozici. Některé indicie svědčící o existenci daňového podvodu ostatně mohou nejen vyplynout, ale i nastat až poté, co dojde k realizaci podvodem zasažených transakcí.
32. Jak je naznačeno výše, k „prokázání“ existence podvodu musí finanční orgány uvést „podezřelé okolnosti“, které žalovaný snesl zejména v bodech 42-48 napadeného rozhodnutí. Předně dodavatelská společnost BAU FORM se nezdržovala na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku, následně se přesunula na virtuální sídlo. V posuzovaném období let 2014 a 2015 neměla žádné zaměstnance a prezentovala toliko stavební činnost, nikoliv obchod s plasty. V roce 2016 pak došlo k výraznému útlumu (v zásadě) zastavení činnosti, minimálně pokud jde o výši obrátu. Předcházející prvky řetězce BR Constructivo, Lakromo a Dubecek měly za jednatele cizí státní příslušníky, jejichž adresa pobytu není finančním orgánům známa, neměly nemovitý majetek či motorová vozidla, zaměstnance, webové prezentace, nezveřejňovaly účetní závěrky atd., neměly žádnou historii obchodu s posuzovaným zbožím a následně nepřiznávaly daň.
33. 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). Co se týče nezveřejňování účetních závěrek, aniž by soud jakkoli zlehčoval porušování této povinnosti vyplývající z § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jde též o zcela běžný jev přítomný u velkého množství společností. Jak vyplývá z veřejně dostupných informací, účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku pravidelně nezveřejňují více než dvě třetiny společností. Posuzováno samostatně tedy nejde o žádnou nestandardnost dokládající podvodné jednání (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, bod 26).

34. Se žalobkyní tedy lze souhlasit, že doplňující okolnosti jako je virtuální sídlo dodavatele a nezveřejňování účetních závěrek, samy o sobě o existenci daňového podvodu nesvědčí. To ovšem nic nemění na tom, že podpůrně doplňují závěr opřený o řadu jiných okolností (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). Uvedené je umocněno zjištěními o personální propojenosti. Žalovaný popsal vztahy mezi jednatelem žalobkyně a jedním z jeho odběratelů FOL-KONTAT a dále mezi jednatelem žalobkyně dodavatele BAU FORM (pan Bartoš) a jejího subdodavatele BR Constructivo (pan B.), kteří spolu sdíleli kancelář ve společnosti MING ENTERPRISES, ve které též oba figurovali. Jakkoliv uvedené rovněž samo o sobě nemusí svědčit o protiprávní činnosti, je na pováženou, že v celém řetězci figurují osoby, které se mohou dostávat do střetu s pravidly o střetu zájmů zakotvenými § 54 a 55 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů, což nelze vysvětlovat jen tím, že je běžné, že se osoby podnikající ve stejném odvětví znají.
35. Nahrazení jednoho dodavatele druhým (společnost Lakromo místo společnosti BR Constructivo) soud ve shodě s napadeným rozhodnutím (bod 46) považuje v kontextu daného případu za nestandardní zejména proto, že původní i nový dodavatel vykazovali výše popsané podezřelé indicie.
36. Delegation obchodní aktivity na zástupce v podobě pana L. ani konání obchodních schůzek v kavárně by též nemuselo nic znamenat, pokud by ovšem soud pominul další okolnosti uvedené zejména v bodě 47 napadeného rozhodnutí, tedy že existovaly rozpory mezi vyjádřeními některých svědků o tom, kdo vlastně oslovil koho a s kým byla vedena jednání. Nelogickým se však jeví zapojení pana L. téměř do všech prvků výše popsaného řetězce. Uvedené tedy vrhá v souhrnu silný stín pochybností na uvedené transakce a podporuje závěr, že standardní obchodní jednání neprobíhala, neboť transakce byly prováděny se záměrem narušit neutralitu daně. Jak vyplývá z judikatury, zjištěné skutečnosti je třeba hodnotit souhrnně, nikoli selektivně a izolovaně, jak to činí žalobkyně (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50).
37. Tento žalobní bod tedy není důvodný.

Vědomostní test – existence objektivních okolností

38. Žalobkyně dále zpochybnila, že by finanční orgány prokázaly existenci objektivních okolností svědčících o tom, že o existenci případného podvodu věděla nebo měla vědět. Úvaha žalovaného, že navázání spolupráce v novém oboru prostřednictvím pana L. svědčí o neobvyklosti, je vadná. Rozšiřování obchodních aktivit je zcela běžné. V obchodu s tímto typem zboží není rozhodující, zda má dodavatel „kamennou provozovnu“, webové stránky, sklady a vozidla, ale zda disponuje komerčně využitelnými informacemi. Sklady a auta si může zajistit externě. Ani výše zmíněná personální propojenost není objektivní okolností svědčící o vědomém zapojení do podvodu. Uzavírání smluv s dodavateli není v tomto oboru obvyklé, v Německu je ústní dohoda na úrovni smlouvy a totéž platí i v českém právu. Vše se objednává a potvrzuje ústně či telefonicky, následně se potvrzuje e-mailem. Reklamační podmínky není potřeba sjednávat a není to u tohoto typu zboží ani obvyklé, k reklamacím totiž v podstatě nedochází. Žalobkyně měla transakci zajištěnou prostřednictvím sjednání platby až po dodání. V tomto směru odkázala žalobkyně na rozsudek *Vyrtych*, ve kterém se NSS zabýval otázkou hodnocení běžné obchodní praxe.
39. Dle žalovaného žalobkyně jednotlivé podezřelé objektivní okolnosti bagatelizuje. Na transakce je nutno nahlížet i v kontextu personální propojenosti žalobkyně a slovenské společnosti FOL-KONTAKT, která byla jedním z odběratelů. Právě zařazením žalobkyně do řetězce transakcí totiž v takovém případě vzniká nárok na odpočet daně na vstupu, který není na výstupu eliminován daňovou povinností. K odkazovanému rozsudku *Vyrtych* žalovaný uvedl, že vlastní verzi o obvyklosti praxe žalobkyně předešlela výlučně ve vztahu k ošetření obchodů písemnými smlouvami na německém trhu, ačkoliv posuzovány jsou v této věci transakce tuzemské. Úvahy žalovaného v bodě 56 napadeného rozhodnutí jsou však obecně platné a neomezují se na určitý segment trhu, ať už geograficky nebo ve vztahu k určité komoditě. Specifický význam pak tato skutečnost nabývá v kontextu zahájení obchodní spolupráce s novým obchodním partnerem.
40. Žalobkyně reagovala v replice tím, že se výčtem objektivních okolností žalovaný snaží „kriminalizovat“ takové obchodní postupy a zvyklosti, které jsou samy o sobě přípustné a v některých obchodních kruzích zcela běžné. Snaha žalovaného dostat obchodní praxi do jednoho povoleného *mustru* je podle žalobkyně *nepřípustným zglajchšaltováním podnikatelské svobody*.
41. 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 správcích daně, aby dostačujícím 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.
42. 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 jednájí 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, prokázali správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spletítm způsobem (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).

43. Napadené rozhodnutí v bodech 53-58 za objektivní okolnosti označuje okolnosti navázání spolupráce s dodavatelem BAU FORM. Podle žalovaného není běžné, aby důvodem pro navázání obchodní spolupráce s dosud neznámým obchodním partnerem bylo pouhé zjištění, že neznámá společnost hledá další podnikatelské aktivity, když se navíc ani neprezentuje jako obchodník s danou komoditou. Nestandardně působí i průběh obchodů, neboť veškerá jednání se uskutečňovala v kavárnách a žalobkyně nikdy nebyla v sídle dodavatele BAU FORM, který nemá žádnou provozovnu ani historii obchodu v oboru. Žalovaný poukázal též na výše uvedenou personální propojenost v osobě pana L., který nejen že zprostředkoval obchody pro žalobkyni, ale figuroval i u dalších společností v řetězci (BAU FORM, BR Constructiovo, Lakromo, Dubecek a AMPARA) a zajišťoval i přepravu zboží.
44. Soud chápe, že rozšiřování obchodních aktivit mimo dosavadní obor je zcela legitimní podnikatelskou strategií. Je jisté možné se při tom spolehnout na prostředníka. Je však vskutku na pováženu, pokud se k rozšiřování portfolia společnost rozhodne z popudu budoucího dodavatele, který se též daným oborem dle dostupných zdrojů vůbec nezabývá. Za takových okolností by bylo logické se na možný nový segment podnikání úzce zaměřit, pečlivě kontrolovat nové obchodní partnery a zajímat se o jejich historii, reference a prezentaci, a nikoliv slepě důvěřovat prostředníkovi, zvláště pak je-li aktivní u více prvků dodavatelského i odběratelského řetězce, což by za standardních okolností mělo vyvolávat pochybnosti o tom, zda tento prostředník nebude v rámci obchodu sledovat vlastní zájmy a nebude mít tendenci celý řetězec za účelem zvýšení vlastního profitu zkrátit. Daňový subjekt obecně nemá povinnost prověřovat materiální zázemí dodavatele, které lze obstarat i externě (skladové prostory, vozový park apod.), avšak účast stavební společnosti bez známé obchodní historie s danou komoditou a bez zjevných materiálních kapacit pro obchod s ní měla u poctivého obchodníka vznést pochybnosti o tom, v čem vlastně spočívá komparativní výhoda takového dodavatele oproti jiným subjektům, které by se stejnou komoditou mohly 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). 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. Opakuje-li žalobkyně odvolací argumentaci (srov. bod 79 napadeného rozhodnutí) ohledně podnikatelské praxe v Německu a nadbytečnosti sjednávání reklamačních podmínek, přisvědčuje jí soud v tom, že ani v České republice 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 ostatně 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 nebyly finančním orgánům předloženy objednávky ani dodací listy a přepravní doklady CMR obsahovaly chybné či neúplné údaje (viz str. 87 zprávy o daňové kontrole). Jakkoliv tedy samotné neuzavírání písemné smlouvy objektivní okolností není, s ohledem na výše uvedené obecné úvahy o rizikovosti takového postupu ve spojení s ostatními objektivními okolnostmi je i soud přesvědčen, že dodání zboží bylo druhořadé a skutečným smyslem transakcí bylo získání neoprávněné daňové výhody.

45. Za těchto okolností se finanční orgány a ani soud nemusely zabývat praxí v konkrétním oboru v Německu či v České republice. Lze tedy uzavřít, že žalobkyně věděla či měla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH a žalobní bod není důvodný.

Vědomostní test – přijetí rozumných opatření

46. Žalobkyně má dále za to, že prokázala přijetí rozumných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Při výběru dodavatele BAU FORM si personální a materiální zabezpečení ověřovat nemusela, protože není v tomto typu obchodu podstatné, stejně jako není obvyklé vyžadovat písemné smlouvy. Jak již žalobkyně uváděla v odvolání, dodavatele si ověřila dle vnitřní směrnice a nezjistila žádné indicie o nespolehlivosti. Opakuje, že finanční orgány účelově interpretují dokument o kontrole spolehlivosti dodavatele BAU FORM z 30. 3. 2015 tak, že k ověřování nedocházelo dříve, což však není pravda. Zboží od BAU FORM nakupovala v dobré víře, o jeho dodavatelích nic nevěděla. S ohledem na globalizaci a možnosti internetu rozhodně nebylo její povinností se s dodavatelem scházet v jeho sídle. Lze po ní požadovat jen rozumná opatření a tuto povinnost nelze dle rozsudku NSS ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt.
47. Žalovaný uvedl, že žalobkyně se snaží sugerovat, že nepřijetí jakýchkoliv opatření je zcela obvyklé. Žalobkyní předložený dokument ze dne 30. 3. 2015 ohledně předchozích kontrol nic neprokazoval, ačkoliv v tomto ohledu tíží důkazní břemeno žalobkyni. Pokud žalobkyně plně spoléhala na doporučení pana L., který zajišťoval nejen obchody žalobkynina dodavatele, nýbrž i obchody jejích dodavatelů (viz bod 44 napadeného rozhodnutí), nelze takovou důvěru dle žalovaného považovat za projev byť i jen minimální obezřetnosti.
48. Žalobkyně v replice setrvala na názoru, že žalovaný hodnotí zpětně situaci, která mu přijde ze současného pohledu zcela jasná, a klade na ni nespécifikované nároky ohledně obezřetného výběru obchodních partnerů.

49. Soud 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). Soud zdůrazňuje, že daňovým subjektem přijatá opatření mají vést k zabránění jeho účasti na podvodu – v zásadě tak půjde o taková opatření, která daňový subjekt bude činit před svým zapojením do obchodní transakce (prověření obchodního partnera, hodnocení podmínek, za kterých transakce probíhá, atp.). Ve chvíli, kdy již obchodní řetězec naplní veškeré znaky řetězce podvodného, bude snaha o činení jakýchkoli opatření zpravidla irelevantní, neboť zapojení do podvodu, který již fakticky nastal, nebude možno zabránit.
50. Napadené rozhodnutí na str. 60-63 uvádí, že žalobkyně žádná opatření neučinila. Nebyla obezřetná při výběru dodavatele, neboť vycházela jen z doporučení zprostředkovatele. Nenavštívila sídlo dodavatele a nejen že neuzavřela písemné smlouvy, ale ani si nezajistila jinou písemnou dokumentaci, jako jsou objednávky či dodací listy. K předloženým výpisům společnosti BAU FORM z registru plátců ze dne 30. 3. 2015 a obchodního rejstříku ze dne 13. 6. 2014 žalovaný uvedl, že jde o nezbytné opatření, nikoliv však dostatečné prověření, které navíc proběhlo (pokud jde o registr plátců) až po zahájení transakcí.
51. Pokud žalobkyně opakuje odvolací námitku ohledně významu výše jmenovaných výpisů a skutkových zjištění z nich plynoucích, nezbytvá soudu než souhlasit s odůvodněním uvedeným v bodě 81 napadeného rozhodnutí, podle kterého je to žalobkyně, koho tíží důkazní břemeno ohledně přijetí opatření, a tak bylo na ní obstarat si případné doklady o prověřování dodavatele před zahájením spolupráce, pokud k němu došlo.
52. Žalobkyně nenamítá, že by nad rámec získání uvedených výpisů provedla jakákoliv jiná opatření. Jakkoliv skutečně není dle názoru soudu její povinností s ohledem na povahu posuzovaných transakcí prověřovat personální a materiální zabezpečení dodavatele či jej navštěvovat v jeho sídle, nezpůsobuje tato výtku ze strany žalovaného nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť není jeho povinností za žalobkyni domýšlet, jaká opatření měla činit. Ze stejného důvodu pak není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí ani opakovaná zmínka žalovaného, že neuzavírala smlouvy v písemné podobě, což je spíše objektivní okolností svědčící o vědomém zapojení do podvodu na DPH (2. krom algoritmu) než opatření, které by bylo způsobitelné mu předejít (3. krok algoritmu). Žalovanému je tedy nutno dát za pravdu v tom, že chování žalobkyně v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné. S ohledem na finanční objem uskutečněných plnění (nejednalo se o zanedbatelné částky v řádech jednotek tisíců korun, kterou NSS považoval např. v rozsudku ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50 za „zanedbatelnou“) a výše zmíněné objektivní okolnosti (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019-108) nepřijala taková opatření, která by po ní bylo možné rozumně požadovat.

Lze jí v obecné rovině přisvědčit, že podle judikatury NSS i SDEU (srov. rozsudek ve věci *Mahagében*) nelze u daňových subjektů požadovat přehnaně „proaktivní“ přístup, při kterém by samy u svých partnerů měly aktivně vyhledávat okolnosti svědčící o možném podvodu, a v konečném důsledku tak nahrazovaly činnost daňových orgánů. Přesto je však třeba po daňových subjektech vstupujících do obchodních vztahů vyžadovat, aby zachovaly náležitou míru obezřetnosti a učinily taková opatření, jejichž povaha a rozsah bude záviset na konkrétních okolnostech případu. V případě žalobkyně však chybí jakákoliv opatření, která by po ní bylo možno rozumně považovat. Těžko tak lze namítat, že po ní byla požadována nepřiměřená opatření, pokud (nad rámec zcela základního ověření výše uvedených výpisů) neučinila žádná, resp. přijetí odpovídajících opatření neprokázala.

53. Žalobní bod není důvodný.

Neodvedení daně u subdodavatelů

54. Žalobkyně v žalobě shrnula, že u čtyř posuzovaných transakcí nemohla identifikovat jakékoliv nestandardnosti svědčící o její vědomé účasti na podvodu. Dodavatel BAU FORM nijak nenarušil neutralitu daně, a nelze tak ve smyslu judikatury ESLP (rozsudky ve věcech *Optigen Ltd a Mahagében*) dovést, že o podvodu u jeho subdodavatelů věděla nebo měla vědět. Navíc finanční orgány ignorovaly skutečnosti a důkazy, které svědčily v její prospěch, a některým skutečností přisuzovaly nesprávné hodnocení (neuvedla však jaké), v této souvislosti citovala z rozsudku *Vyrtych*.
55. Žalovaný ve vyjádření k žalobě připomněl, že postihovat lze i účast na daňovém podvodu plynoucí z nedbalosti. Žalobkyně však o vlastní účasti v podvodu na DPH věděla, resp. vědět musela. Není nutné, aby neutralitu daně narušila právě společnost v řetězci transakcí předcházející žalobkyni, tedy společnost BAU FORM, jinak by bylo znemožněno odepřít nároku na odpočet všem dalším subjektům zapojeným v řetězci transakcí. Rozsudek *Vyrtych* na věc dle žalovaného nedopadá. Žalovaný si není vědom jakéhokoliv důkazu svědčícího ve prospěch žalobkyně, který by byl pomínut. Ostatně žalovaný v posuzované věci částečně korigoval závěr správce daně o přeprodávání zboží v kruhu.
56. Žalobkyně má za to, že závěrem citovaného rozsudku *Vyrtych* je důkazní břemeno na straně správce daně při prokazování, že záměrem daňového subjektu bylo čerpat odpočet DPH, i když si byl nebo mohl být vědom toho, že se účastní podvodu na dani. Žalobkyně má za to, že je žalovaný neunesl.
57. Jak soud již uvedl výše, žalovaný dostatečným způsobem prokázal existenci daňového podvodu a objektivní okolnosti svědčící o tom, že o zapojení do něj žalobkyně věděla nebo měla vědět, žalobkyně naopak neprokázala 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 žalobkyně věděla či měla vědět, že je řetězec transakcí podvodný (2. krok testu) a zapojila se do něj, aniž by přijala opatření, aby účasti na podvodu zabránila (3. krok testu), pak nelze než uzavřít, že jejím záměrem za těchto okolností přesto bylo čerpat odpočet DPH a podstoupit riziko, že jí bude v případě odhalení tento odpočet odepřen.
58. Ačkoliv byla chybějící daň zjištěna u subjektu, který s žalobkyní bezprostředně neobchodoval, dostatečné množství objektivních okolností se vztahuje přímo k dodavatelské společnosti BAU FORM, přičemž se vyskytly již u prvního vzájemného

obchodu (žalobkyně nikterak konkrétně neuvádí, že by tomu tak nebylo), a lze je tedy vztáhnout i na obchody následující. V bodě 69 rozsudku *Vyrtych* NSS uvedl, že nelze po daňovém subjektu „*kteřý 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 žalobkyni 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 (rizikovitost 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 zdejší soudem). Zvýrazněné prvky skutečně v daném případě hrály významnou roli, jak je uvedeno výše.

59. Soud uznává, že ač znakem podvodu je, že *jeden z účastníků DPH neodvede a další si ji odečte*, čímž dochází k narušení daňové neutrality, nelze *stricto sensu* za „*jednoho*“ a „*dalšího*“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů. Vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (rozsudek *Vyrtych*, bod 69).
60. V daném případě však v žádném případě nejde o postih subjektu, který je od „*zlého*“ článku řetězce (*missing tradera*) vzdálen a nemá s ním nic společného. Jako zcela klíčová se jeví personální propojenost v osobě zprostředkovatele pana L., který působil jak u subdodavatelských společností, u kterých byla zjištěna chybějící daň, tak u dodavatele BAU FORM, tak u žalobkyně i jejích odběratelů (viz bod 44 napadeného rozhodnutí a str. 87-88 zprávy o daňové kontrole). Toto působení zprostředkovatele se vymyká ekonomické logice a racionálnímu uspořádání obchodních vztahů a žalobkyně o něm mohla a měla vědět. Žalobkyně pak svou účastí v řetězci umožnila, že k transakcím vedoucím ke vzniku chybějící daně došlo.
61. Pokud žalobkyně měla za to, že finanční orgány opomněly některé skutečnosti a důkazy, které svědčily v její prospěch, a některým skutečnostem přisuzovaly nesprávné hodnocení, aniž by uvedla konkrétní příklady, soud může jen ve stejné míře obecnosti konstatovat, že uvedenému nic nenasvědčuje. Není přitom úkolem soudu dohledávat taková případná pochybení, a suplovat tak roli žalobkynina advokáta.
62. Žalobní bod není důvodný.

Nepřezkoumatelnost

63. Žalobkyně závěrem žaloby poukázala na to, že napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné. Žalovaný při posuzování objektivních okolností odkazoval na závěry daňové kontroly, která se však vztahovala též k jiným zdaňovacím obdobím a jiným transakcím. Pokud má být vědomostní test prokázán za pomoci jiných než posuzovaných transakcí, měl je žalovaný konkrétně uvést. V případě transakce z června 2014 šlo o první obchod se společností BAU FORM, navazující obchody nevykazovaly nic podezřelého.

Odkázala na bod 71 napadeného rozhodnutí, dle kterého u posuzovaných transakcí nebyly objektivní okolnosti prokázány, přesto žalovaný dospěl k závěru o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu. Napadené rozhodnutí má žalobkyně za předčasné, neboť odepření nároku na odpočet opírá o důkazy a závěry řízení týkajících se jiných zdaňovacích období, ve kterém ještě žalovaný v době vydání napadeného rozhodnutí nerozhodl. Poukázala v tom kontextu na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46.

64. Žalovaný se vyjádřil tak, že odkazované skutečnosti ve zprávě o daňové kontrole byly zjištěny ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím (srov. odkazy v bodech 53 a 56 žalobou napadeného rozhodnutí), tedy i k těm, které jsou předmětem zkoumání v této věci. Žalovaný tedy odkázal na jednotlivá zjištění, týkající se (mimo jiné) transakcí přezkoumávaných v tomto řízení, nikoliv na výsledek testu v daňové kontrole. Žalovaný nepopírá správnost řetězců vykreslených v napadeném rozhodnutí. Jelikož nebyla prokázána identičnost zdanitelných plnění dodávaných prvním a posledním článkem vykresleného řetězce, pouze korigoval závěr správce daně o obchodování identického plnění v kruhu. Žalovaný rozhodl nejprve o odvoláních podaných proti výměrům z 22. 6. 2018, o zbytku odvolání rozhodl až následně, a to s ohledem na nutnost seznámení žalobkyně se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení. Z uvedeného postupu nicméně nelze dovozovat jakoukoliv předčasnost žalobou napadeného rozhodnutí. Ani žalobkyně konkrétně neuvádí, v jakém směru měla být uvedeným postupem na právech zkrácena.
65. V replice žalobkyně namítla, že nelze učinit obecný odkaz na existenci určitých skutečností, ale musí být řádně doloženy. I když již bylo rozhodnuto o všech odvoláních podaných proti rozhodnutím za všechna zdaňovací období, čtyři posuzované případy za posuzovaná zdaňovací období samy o sobě nemohou prokazovat účast na daňovém podvodu.
66. Soud k uvedenému předně konstatuje, že z bodu 71 napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že se žalovaný odchýlil od závěru správce daně, podle kterého mělo docházet k tzv. karuselovému podvodu, tedy pohybu zboží v kruhu. Jelikož nebylo prokázáno, že by odběratelská společnost AMPARA prodala zboží EVA PA-536 zpět subdodavateli BR Constructivo a že by odběratelská společnost FOL-KONTAKT prodávala strečové folie zpět subdodavateli BR Constructivo, resp. Dubceek, nebyl prokázán pohyb zboží v kruhu, ale jen v řetězci. Uvádí-li tam žalovaný, že nebyl prokázán „řetězový obchod se stejným zbožím“, má to soud za zjevnou chybu v psaní, neboť z kontextu je zjevné, že měl žalovaný na mysli neprokázání obchodu kruhového (kolotočového/karuselového).
67. Jinak soudu nezbývá než konstatovat, že žalobkyně nikterak nekonkretizuje, jaké okolnosti se snad netýkají posuzovaných transakcí a proč. Již to vede k závěru, že žalobkyně nemůže s uvedenou námitkou uspět. Jakákoliv předčasnost napadeného rozhodnutí neplyne ani z žalobkyní citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 61/2015-46, ve kterém ostatně NSS – jenž dané věci vyhověl finančním orgánů – dle názoru soudu ani neřešil nikterak podobnou věc a žalobkyní citovaná pasáž (srov. str. 11 žaloby) obsahuje toliko obecné postuláty, které se posuzovaného procesního postupu nikterak netýkají. Žalovaný sám v bodě 50 napadeného rozhodnutí zmiňuje skutečnosti zjištěné v rámci jiných řetězců a jiných zdaňovacích období toliko „nad rámec“, nevyvozuje z nich jiné než ilustrativní závěry a výslovně uvádí, že tam řešené dodávky jsou předmětem samostatného řízení a s nyní posuzovanými transakcemi přímo nesouvisí. Nadto soud rovněž nesouhlasí s tím, že by závěr o odepření odpočtu z důvodu účasti na daňovém podvodu mohl být opřen toliko

o závěry, které se vztahují jen k daňovému období, ve kterém proběhla příslušná transakce a že by z pouhých čtyř transakcí nemohl vyplývat závěr o účasti na daňovém podvodu. Podvodem může být zasažena byť i jen jediná transakce. Podle § 147 odst. 3 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. Za odůvodnění je tak nutno považovat celou zprávu o daňové kontrole, ať již se relevantní skutečnosti nacházejí v kterékoliv její části. Podle názoru soudu by žalovaný mohl opřít své závěry i o jiné skutečnosti vyplývající z této zprávy. Pouze pokud by žalobkyně proti takovým závěrům brojila odvoláním, musel by její argumentaci žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádat. Z žaloby však nikterak neplyne konkrétní námitka, že by se žalovaný některou z odvolacích námitek nevypořádal, a založil tak nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Není tedy ani úkolem soudu takové případné námitky vyhledávat. Ani tento žalobní bod tedy není důvodný.

Závěr a náklady řízení

68. 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.).
69. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, 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.

Praha 29. listopadu 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu