



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **FEPO – europalety, s.r.o.**, IČO 26907330  
sídlem Brněnská 1087/48, 664 34 Kuřim  
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem  
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 21864/19/5300-21442-809464

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a průběh správního řízení**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu

pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 25. 5. 2018, č. j. 2633145/18/3005-52522-709745, č. j. 2633725/18/3005-52522-709745, č. j. 2633757/18/3005-52522-709745, č. j. 2633828/18/3005-52522-709745, č. j. 2633845/18/3005-52522-709745, č. j. 2633865/18/3005-52522-709745, č. j. 2633885/18/3005-52522-709745, č. j. 2633920/18/3005-52522-709745, č. j. 2633994/18/3005-52522-709745, č. j. 2634064/18/3005-52522-709745, č. j. 2634081/18/3005-52522-709745, č. j. 2634104/18/3005-52522-709745, č. j. 2634174/18/3005-52522-709745, č. j. 2634216/18/3005-52522-709745, a dodatečný platební výměr ze dne 4. 5. 2018, č. j. 2328591/18/3005-52522-709745.

2. Těmito rozhodnutími správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zpráv o daňové kontrole ze dnů 22. 5. 2018 a 27. 4. 2018, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2014, leden až duben 2015 a srpen 2016, v souhrnné výši 8 301 446 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 660 284 Kč.
3. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet DPH na výstupu, uplatněný žalobcem v předemtných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (dřevěné palety) od dodavatelů žalobce (společností Gammopal s.r.o. a K. V., dále také „dodavatelé žalobce“), kteří dle správce daně byli součástí řetězce transakcí, vykazujícího znaky daňového podvodu. Správce daně totiž v daňovém řízení identifikoval obchodní řetězec, jehož součástí byl i žalobce, probíhající podezřelým způsobem, v němž byla u některých článků (výhradně subdodavatelů žalobce) identifikována chybějící daň, některé články se staly pro místně příslušné správce daně nekontaktními, u těchto daňových subjektů nebylo možno ověřit plnění jejich daňových povinností, avšak žalobce si DPH, zaplacenou z dřevěných palet na vstupu, od své daňové povinnosti odedčetl. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce o záměru neodvést DPH na straně jeho subdodavatelů přinejmenším mohl vědět a přitom neučinil adekvátní opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby účasti na podvodném jednání předešel.
4. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil s právním závěrem správce daně, neboť po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobcem doložených důkazních prostředků) dospěl (ve shodě se správcem daně) rovněž k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu. Žalovaný (s odkazem na závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, z níž v úvodní části obsáhle cituje za účelem vytvoření právního rámce následného posouzení) se proto zaměřil na posouzení, zda předemtné obchodní transakce splňují znaky podvodného jednání na DPH, tzn. zda: 1) existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň; 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání (tzv. vědomostní test); a 3) byla žalobcem přijatá veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.

5. Žalovaný posuzoval ve shodě se správcem daně zvláště jednotlivé obchodní řetězce, v nichž se vyskytoval žalobce, podle odlišnosti dodavatelů a subdodavatelů žalobce. Tyto obchodní řetězce rozdělil podle původu obchodovaného zboží na „tuzemskou větev“ a „polskou větev“. V „tuzemské větvi“ identifikoval žalovaný 6 obchodních řetězců:
- 1) *neznámý* > *Vše o kovech s.r.o.* > *K. V.* > žalobce,
  - 2) *neznámý* > *Winchendon, s.r.o.* > *K. V.* > žalobce,
  - 3) *neznámý* > *Hoistway Limited s.r.o.* > *K. V.* > žalobce,
  - 4) *neznámý* > *KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o.* > *TEAM MSK s.r.o.* > *K. V.* > žalobce,
  - 5) *neznámý* > *Meriont s.r.o. v likvidaci* > *TEAM MSK s.r.o.* > *K. V.* > žalobce, a
  - 6) *neznámý* > *BlueBerg s.r.o.* > *MM Real Servis s.r.o.* > *TEAM MSK s.r.o.* > *K. V.* > žalobce.
6. V řetězcích 1) až 3) identifikoval žalovaný shodně chybějící daň u dodavatelů *K. V.* – společností *Vše o kovech s.r.o.*, *Winchendon, s.r.o.* a *Hoistway Limited s.r.o.* Existenci chybějící daně odůvodnil žalovaný shodně tak, že tyto články obchodního řetězce jsou pro své místně příslušné správce daně nekontaktní, nepodávají daňová přiznání a není tak možno ověřit, zda DPH na výstupu v souladu se zákonem odvedli. Žalovaný proto tyto články obchodního řetězce označil jako „missing tradery“, tedy subjekty, které vykáží DPH na výstupu, avšak tuto daň správci daně neodvedou. *K. V.* pak žalovaný označil jako „buffera“, tedy jako článek přes který obchodované zboží pouze fakturačně „přetékal“, neboť *K. V.* neměl sklad ani osobní kapacity k tomu, aby s dřevěnými paletami mohl v tak velkém množství (stovky kusů měsíčně) nakládat. Dřevěné palety byly proto dodávány na základě objednávky *K. V.* od jeho dodavatelů přímo k žalobci.
7. V řetězcích 4) a 5) identifikoval žalovaný shodně chybějící daň u subdodavatelů *K. V.* – společností *KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o.* a *Meriont s.r.o.* v likvidaci. Existenci chybějící daně odůvodnil žalovaný tak, že společnost *KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o.* je pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní, nepodává daňové přiznání a není tak možno ověřit, zda DPH na výstupu v souladu se zákonem odvedla. U společnosti *Meriont s.r.o.* v likvidaci pak správce daně identifikoval chybějící daň, kterou „bylo možno i kvantifikovat“. U této společnosti totiž zahájil místně příslušný správce daně na základě podaných daňových přiznání za leden 2015 až červen 2015 postup k odstranění pochybností, a následně jí pro vlastní nekontaktnost a pasivitu doměřil za zdaňovací období leden 2015 až duben 2015 (zdaňovací období, v nichž společnost byla součástí obchodního řetězce s žalobcem) DPH s rozdílem 3 401 368 Kč oproti daňové povinnosti, vykázané touto společností. Žalovaný proto tyto články obchodního řetězce označil jako „missing tradery“, tedy subjekty, které vykáží DPH na výstupu, avšak tuto daň správci daně neodvedou. Dále v řetězcích 4) a 5) označil žalovaný za „missing tradera“ také společnost *TEAM MSK s.r.o.*, neboť u této společnosti byla také identifikována chybějící daň na základě doměřovacího řízení, v němž *TEAM MSK s.r.o.* neprokázala přijetí zdanitelných plnění, z nichž měla zaplatit DPH, kterou si následně chtěla odečíst od vlastní daňové povinnosti, od deklarovaných dodavatelů – *KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o.* a *Meriont s.r.o.* v likvidaci.
8. V řetězci 6) identifikoval žalovaný chybějící daň u společnosti *BlueBerg s.r.o.*, která neuhradila svou vykázanou daňovou povinnost za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2016 ve

výši 115 929 Kč, neumožnila místně příslušnému správci daně zahájit daňovou kontrolu, a následně jí v doměřovacím řízení byla doměřena DPH ve výši 1 702 659 Kč a penále z doměřené daně ve výši 340 531 Kč. Tato společnost dle zjištění žalovaného přestala být kontaktní ve chvíli, kdy se místně příslušný správce daně pokusil prověřit skutečnosti uváděné v daňovém přiznání a kontrolních hlášení. Žalovaný proto tento članky obchodního řetězce označil jako „missing tradera“, tedy subjekt, které vykáže DPH na výstupu, avšak tuto daň správci daně neodvede. Společnosti MM Real Servis s.r.o. a TEAM MSK s.r.o. označil žalovaný jako „buffery“, tedy společnosti, přes které obchodované zboží pouze fakturačně protéká za účelem zvýšení jejich hodnoty.

9. Žalovaný dále vymezil celkem celou řadu objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. Za podezřelou okolnost považoval žalovaný absenci existence alespoň rámcových kupních smluv, zapojení nadbytečných článků, které nepřidávaly žádnou přidanou hodnotu a zboží přes ně procházelo jen fakturačně (dle žalovaného žalobce znal i své subdodavatele a subdodavatelé naopak znali jeho), rizikové a neracionální chování jednotlivých obchodníků (připravování se o zisk zapojením dalších článků, nezjišťování původu palet), fixní a předem určené ceny za palety různých kvalit, nekontrolování kvality palet.
10. V „polské větvi“ identifikoval žalovaný 2 obchodní řetězce:
  - 1) *polští dodavatelé > Hana Povolná > Ebro trade s.r.o. v likvidaci > Gammopal s.r.o. > žalobce, a*
  - 2) *polští dodavatelé > EBRO pack s.r.o. > Ebro trade s.r.o. v likvidaci > Gammopal s.r.o. > žalobce.*
11. V těchto řetězcích identifikoval žalovaný personální propojení mezi EBRO pack s.r.o., Ebro trade s.r.o. v likvidaci a H. P., neboť H. P. byla v rozhodném období jednatelkou obou společností, a ze skutkového stavu vyplynulo, že veškeré podnikání za H. P. jako osobu samostatně výdělečně činnou i za obě společnosti organizoval její bývalý manžel, F. P. Ten měl přitom dle zjištění žalovaného znemožněno podnikání pro absenci podmínky bezúhonnosti ve smyslu § 6 odst. 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona, v rozhodném znění. U obou uvedených společností přitom byly evidovány nedoplatky na vlastních daňových povinnostech (přes 33 milionů Kč u společnosti Ebro trade s.r.o. v likvidaci a přes 4 miliony Kč u EBRO pack s.r.o.), obě společnosti byly pro místně příslušné správce daně nekontaktní a neumožnily zahájení daňové kontroly, nereagovaly na výzvy místně příslušných správců daně. H. P. pak dle zjištění žalovaného nepodala v rozhodném zdaňovacím období daňové přiznání a na základě daňové kontroly jí byla doměřena DPH přesahující 3,1 milionu Kč. H. P. byla dle zjištění žalovaného pro daňový podvod při obchodování s dřevěnými paletami pravomocně odsouzena k trestu odnětí svobody. Žalovaný proto tyto članky obchodního řetězce označil jako „missing tradery“, tedy subjekty, které vykáží DPH na výstupu, avšak tuto daň správci daně neodvedou.
12. Společnost Gammopal s.r.o. pak žalovaný označil jako „buffera“, tedy jako článek přes který obchodované zboží pouze fakturačně „přetévalo“, neboť žalovaný zpochybnil, že by jednatel Gammopal s.r.o. či jeho zaměstnanci přebírali palety na území České republiky způsobem, jak jej popsal jednatel této společnosti. Dřevěné palety byly proto dodávány na základě objednávky Gammopal s.r.o. od jeho dodavatelů přímo k žalobci. Žalovaný taktéž ze správního spisu dospěl k závěru, že v některých případech také dopravu prováděl přímo polský dodavatel, kterým byla ve většině uskutečněných zdanitelných plnění společnost

C.M.C. Sp. z o.o., 34-120 Andrychów, ul. Przemysłowa 54. Dopravu tak prováděla dle žalovaného buď společnost EBRO pack s.r.o. v případě dopravní doložky INCOTERMS EXW, nebo C.M.C. Sp. z o.o. v případě dopravní doložky INCOTERMS CIP.

13. Žalovaný dále vymezil celkem celou řadu objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. Za podezřelou okolnost považoval žalovaný absenci existence alespoň rámcových kupních smluv, zapojení nadbytečných článků, které nepřidávaly žádnou přidanou hodnotu a zboží přes ně procházelo jen fakturačně, a skutečnost, že žalobce musel dle žalovaného vědět, že nakupuje palety příliš levně. Dle žalovaného žalobce musel vědět, jaká je zhruba cena dřevěných palet v Polsku, neboť palety kupoval i od jiných polských dodavatelů přímo, zároveň žalobce věděl, že palety dodává z Polska C.M.C. Sp. z o.o., neboť s nimi chtěl dle výpovědi jednatele žalobce obchodovat napřímo, a zároveň si musel být žalobce na základě CMR listů být vědom skutečnosti, že v obchodním řetězci se nachází ještě další článek, neboť na nich byla uvedena společnost EBRO pack s.r.o. jako odběratel. Jestliže každý z článků řetězce měl mít na uzavřeném obchodu přiměřený zisk, muselo být žalobci zjevné, že nakupuje palety za nižší nebo stejnou cenu, jako byla prodejní cena C.M.C. Sp. z o.o. To mohlo být podle žalovaného způsobeno pouze tím, že některý ze článků řetězce uměle cenu palet snižoval a sám vydělával na neplnění své daňové povinnosti.
14. Žalovaný nakonec uzavřel, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby vlastní účasti na daňovém podvodu zamezil, proto je namístě odepřít mu nárok na odpočet DPH.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

15. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
16. Žalobce v první řadě uvádí, že jeho obchody jsou založeny na dlouholeté spolupráci s Gammopal s.r.o. a K. V. U těchto subjektů žalovaný chybějící daň neidentifikoval. Ostatní články jednotlivých řetězců, identifikovaných žalovaným, u nichž žalovaný identifikoval chybějící daň, žalobce nezná. Dále žalovaný uvádí, že neuzavírání písemných smluv je při obchodování s dřevěnými paletami zcela běžné a žalovaný ani neuvádí, co neobvyklého na této skutečnosti je. Argument různé kvality palet či možnosti zkázy palet pak dle žalobce nemůže obstát, neboť palety zkáze nepodléhají, vlhkost jim nevádí a shnijí za 15 let.
17. Žalobce nesouhlasí s tím, aby jako objektivní okolnost pro posouzení žalobcova zavinění figurování v obchodním řetězci, v němž se některý z článků dopustil daňového podvodu, byly přičítány skutečnosti, týkající se subdodavatelů žalobce či subdodavatelů dodavatelů žalobce, aniž by žalovaný dostatečně prokázal, že žalobce věděl či mohl vědět o těchto objektivních okolnostech. Žalobce žádné daňové zvýhodnění nezískal, on ze svých poskytnutých zdanitelných plnění DPH odvedl, stejně jako ji odvedli jeho dodavatelé Gammopal s.r.o. a K. V. Žalobce dále vyčítá žalovanému pasivitu při získání svědeckých výpovědí od jednatele jednotlivých společností, u kterých žalovaný identifikoval chybějící daň.
18. Žalobce dále zopakoval, že na základě CMR listů měl povědomí o svých subdodavatelích a navštívil proto společnost C.M.C. Sp. z o.o. s vidinou lepší ceny, jenž obdržel odpověď, že pro Českou republiku je pro ně partnerem Ebro trade s.r.o. v likvidaci či EBRO pack

s.r.o. Žalobce dále zpochybňuje tvrzení žalovaného, že žalobce musel vědět, že palety kupuje za nižší cenu, než je obvyklé s vidinou snadného profitu – žalovaný dle žalobce nijak neprokázal, že by žalobce kupoval dřevěné palety za nižší cenu, než je obvyklé. Následně žalobce vysvětluje rozdíly mezi různými paletami, prodávanými na trhu (světlé, tmavé, mokré, suché, extra suché, licencované, nelicencované, atypické). Žalobce si přitom objednal světlé palety a ty také dostal. Žalobce je přitom schopen koupit i levnější palety (120-150 Kč/ks) než od K. V. (160-165 Kč/ks). Žalobce však nevěděl, za jakou konkrétní cenu prodával který z jeho subdodavatelů palety, tyto informace si subdodavatelé nechávají pro sebe.

19. Žalobce uvádí, že nevěděl, že dřevěné palety, které dodával žalobci K. V., pochází od TEAM MSK s.r.o., jejímž jednatelem je Libor Skoumal, kterého žalobce taktéž zná, avšak do dohody těchto dvou osob žalobci nic není. Rozhodli-li se Libor Skoumal připravit o část zisku zapojením K. V. do obchodu s žalobcem, je to jejich soukromou záležitostí. Žalobce neměl žádné povědomí o dohodách mezi dodavatelem žalobce a jejich subdodavatelem.
20. Žalobce poukazuje na to, že na rozdíl od případů, které jsou předmětem žalovaným citované judikatury, žalobce vždy nakupoval zboží v běžné splatnosti, nebylo za cenu neobvyklou, při prodeji vykazovali dodavatelé žalobce obvyklou marži a absenci písemné smlouvy nelze dle žalobce *apriori* považovat za podezřelou okolnost.
21. Žalobce také tvrdí, že žalovaný v rámci jednotlivých řetězců selhal v identifikaci chybějící daně, neboť ze skutkového stavu není zjevné, kde vznikla chybějící daň, jako základní podmínka pro existenci daňového podvodu. Zároveň žalovaný neprokázal, že jestliže existuje v jednotlivých obchodních řetězcích chybějící daň, tak se tato daň váže právě ke zdanitelným plněním, které byly v konečném důsledku poskytnuty žalobci. Žalovaný tedy tvrdí, že chybějící daň identifikoval u subdodavatelů žalobce, avšak neprokázal, že tito subdodavatelé nedovedli daň z obchodů s těmi dřevěnými paletami, které byly dodány žalobci. Zároveň žalovaný ani neprokázal existenci účelu neodvedení DPH, tedy že se články v obchodním řetězci s žalobcem zapojili do obchodování s účelem neodvedení DPH.
22. Konečně žalobce poukazuje na skutečnost, že žalovaný nárok odpočet na DPH z obchodů s dřevěnými paletami odepřel již společnosti Gammapal s.r.o., a není proto možné, aby byl nárok na odpočet DPH odepřen i žalobci, a fakticky tedy dvakrát za stejnou daň – to by bylo v rozporu s judikaturou, dle které existence daňového podvodu nemůže bez dalšího vést k odepření nároku na odpočet DPH u všech subjektů v daném řetězci.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě trvá na tom, že absence písemné smlouvy je objektivní okolností pro dokreslení nestandardnosti obchodního jednání, při kterém dochází k obchodování tisíců dřevěných palet, a také o neobezřetnosti žalobce při podnikatelské činnosti.
24. Žalovaný dále uvádí, že žalobci není přičítáno k tíži neodvedení daně jinými články obchodního řetězce, virtuální sídla těchto článků či jejich nekontaktnost – tyto skutečnosti žalovaný zohlednil ve vztahu k prokázání existence daňového podvodu v rámci obchodního řetězce, do nějž byl žalobce zapojen. Žalovaný doplňuje, že není pravda, že by bylo možno Ebro trade s.r.o. v likvidaci a EBRO pack s.r.o. považovat za kontaktní z důvodu výsledku H. a F. P., neboť ti v době vedení daňového řízení již nebyli součástí organizační struktury těchto společností. Žalovaný taktéž nebyl pasivní při zajišťování

výpovědi jednatelů jednotlivých nekontaktních článků obchodních řetězců s žalobcem, místo pobytů těchto jednatelů se však nepodařilo zastihnout ani Policii České republiky.

25. Žalovaný dále uvádí, že z judikatury správních soudů vyplývá, že při splnění vědomostního testu není dvojí odmítnutí nároku na odpočet DPH (tedy odmítnutí dvěma článkům obchodního řetězce) v rozporu s principy dohledu nad fungováním systému DPH. Žalovaný připomíná, že k daňové ztrátě nedošlo v důsledku podnikatelského selhání, ale v úmyslném zapojení článků do obchodního řetězce, které jsou pro správce daně nekontaktní, a u kterých proto rozhodné skutečnosti není možno ověřit. V projednávaném případě se přitom s výjimkou jednoho článku jednalo o schránkové společnosti, které fakticky nedisponovaly sklady, prostory, zaměstnanci, technikou apod., přes ně plnění procházelo toliko fakturačně. V daňovém řízení přitom bylo prokázáno, že žalobce o zapojení článků obchodního řetězce s účelem znesnadnit jeho rozkrytí, věděl. Dle žalovaného také není pravdou, že by TEAM MSK s.r.o. a Gammopal s.r.o. uhradili předmětnou daň.
26. Žalovaný dále uvádí na pravou míru, že nikdy netvrdil, že Gammopal s.r.o. nemá provozovnu. Ve vztahu ke skutečnostem, prokázaným žalovaným v „polské větvi“ se pak žalovaný v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
27. Žalovaný následně opakuje důvody pro vyslovení závěru, že žalobce musel vědět o tom, že dřevěné palety původem od C.M.C. Sp. z o.o. musel kupovat za nižší cenu než je obvyklé, které jsou již shrnuty v bodě [13] tohoto rozsudku. Žalovaný přitom zadal správci daně vytvořit reprezentativní vzorek obchodních případů od C.M.C. Sp. z o.o. k žalobci a zmapování cen v těchto obchodních případech a z tohoto reprezentativního vzorku je zjevné, že žalobce ve velké části obchodních případů nakupoval od svých dodavatelů palety levněji, než jaká byla prodejní cena C.M.C. Sp. z o.o. Žalobce přitom musel mít povědomí o tom, že přeprodeji profitují pouze z neodvedení DPH, a obchodní případy za tak nízké ceny není možno realizovat. Co se týče „tuzemské větve“, tak v té žalobci nebyla vyčítána podezřele nízká cena za palety, nýbrž skutečnost, že žalobce platil fixní cenu za palety různé kvality palet. Tato skutečnost je dle žalovaného do té míry nestandardní, že by v reálné situaci nemohla nastat, navíc bez písemné smlouvy. Konečně žalovaný uvádí, že ze správního spisu, stejně jako i z výpovědi jednatele žalobce, vyplývá skutečnost, že žalobce kupoval od svých dodavatelů použité palety.

#### IV. Předchozí soudní řízení

28. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl, a to rozsudkem ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 68/2019-89, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný ve všech řetězcích „tuzemské větve“ neprokázal splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu. Pokud jde o „polskou větev“, žalovaný vymezil dvě objektivní okolnosti. Zaprvé absenci písemné smlouvy, zadruhé nízkou cenu. První okolnost posoudil krajský soud totožně jako v případě „tuzemské větve“. Jestliže žalovaný neměl pochyby o uskutečnění obchodů mezi žalobkyní a Gammopal s.r.o., pak lze stěžít hodnotit absenci písemné smlouvy jako podezřelou okolnost. Pokud jde o nízkou cenu, žalovaný nedostatečně vymezil, jak mohla žalobkyně vědět o tom, že mezi Hanou Povolnou, EBRO pack s.r.o. a Ebro trade s.r.o. v likvidaci se uměle navyšovaly ceny.
29. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalovaného citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 68/2019-89, zrušil rozsudkem ze dne 26. 8. 2022, č. j. 1 Afs

85/2021-59 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že z obsahu podané žaloby nevyplývá, že by žalobce v žalobě vznesl žalobní námitky, které by byly předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce kupříkladu nenamítal, že žalovaný nesprávně dovedl existenci chybějící daně z pouhé nekontaktnosti dodavatelů žalobce. Z doplnění žaloby je zřejmé, že žalobce popíral nekontaktnost jejich obchodních partnerů, resp. připustil jejich nekontaktnost v době daňové kontroly a namítal, že stěžejní je to, že byli kontaktní v době provádění obchodů. Podle Nejvyššího správního soudu proto mohl krajský soud přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v tomto rozsahu a reagovat na takto vznesenou námitku. Stejně tak žalobce nerozporoval, že by některé články „tuzemské větve“ byly včleněny nadbytečně pouze za účelem zvýšení ceny. Žalobce se v žalobě a jejím doplnění, které se až na několik bodů obsahově shoduje s žalobou, věnoval některým tvrzeným nestandardnostem a také své vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Tuto námitku však nelze dovést ani z jiného řádně uplatněného žalobního bodu. Totéž platí o tvrzení, že K. V. a společnost TEAM MSK s.r.o. byli pouhými zprostředkovateli. Na řadě míst žaloby se žalobce věnoval různým nestandardnostem, které mu žalovaný vytýkal ve vztahu ke K. V. a společnosti TEAM MSK s.r.o., specificky však nenamítal, že by jejich role byla toliko zprostředkovatelská. Krajský soud tak v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).

#### V. Posouzení věci soudem

30. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, proto v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a v mezích žalobních bodů nyní projednávané žaloby (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, přičemž na základě takto opětovně provedeného přezkumu dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
31. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu žalovaného, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelného plnění v podobě přijetí dřevěných palet, a to z důvodu zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH.
32. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za období leden až prosinec 2014, leden až duben 2015 a srpen 2016. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.

33. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében* a *Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
34. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd.* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu* a *Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).
35. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.

#### V. a) Existence daňového podvodu

36. Žalobce v první řadě namítal, že žalovaný nedostatečným způsobem prokázal existenci chybějící daně v případě obchodních transakcí mezi dodavatelem žalobce a žalobcem. Žalovaný v „tuzemské větvi“ dovozoval existenci chybějící daně u obchodních řetězců 1)

až 3) ze skutečnosti, že subdodavatelé žalobce Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o. a Hoistway Limited s.r.o. jsou pro své místně příslušné správce daně nekontaktní, nepodávají daňová přiznání a není tak možno ověřit, zda DPH na výstupu v souladu se zákonem odvedli. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožňuje.

37. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). 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. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být 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. V tomto ohledu nelze považovat tvrzení, že u jednoho z článků obchodního řetězce nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně totiž je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (srov. odst. [46] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
38. Žalovaný svůj závěr o zákonnosti jeho postupu opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58 (správně 1 Afs 53/2016-55, pozn. krajského soudu), a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47 (správně 1 Afs 16/2017-43, pozn. krajského soudu), a dále o rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Întreprinderea Individuală Dobre M. Mariusze*, C-159/17. V citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu bylo shodně konstatováno, že „*Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že zjištěné skutkové okolnosti svědčí pro závěr, že se společnost [...] dopustila podvodu na DPH. Jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod.*“ Zároveň však v obou citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu bylo žalovaným, resp. správcem daně postaveno najisto, že v daném případě existovala chybějící daň. Pokud pak jde o rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Dobre*, k tomu krajský soud uvádí, že Soudní dvůr EU hovořil o dvou samostatných důvodech pro odepření nároku na odpočet DPH, a sice 1) jestliže je prokázáno, že z důvodu nesplnění povinností, které je jí vytýkáno, neměla daňová správa k dispozici informace nezbytné k prokázání toho, že jsou splněny hmotněprávní věcné požadavky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu uvedenou osobou povinnou k dani 2) nebo když tato osoba jednala podvodně, aby mohla požívat tohoto práva, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Závěrem tohoto rozsudku tedy nebylo, že by bylo možno odepřít nárok na odpočet DPH pro daňový podvod z důvodu, že daňový subjekt nedoložil potřebné listiny k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků.
39. Krajský soud dále přezkoumal tvrzení žalovaného o existenci daňového podvodu v řetězcích 4) a 5), přičemž ani v tomto aspektu neshledal pochybení ze srtany správce

daně, resp. žalovaného. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že už společnosti TEAM MSK s.r.o. správce daně sice identifikoval chybějící daň, zároveň však nemohl konstatovat, že důvodem pro vznik chybějící daně byl daňový podvod, když ze závěrů daňové kontroly vyplývá, že DPH byla společnosti TEAM MSK s.r.o. doměřena proto, že tato společnost neprokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, a tudíž i podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH.

40. Krajský soud dále konstatuje, že existenci daňového podvodu v souladu se závěry žalovaného shledal rovněž v obchodním řetězci 6) „tuzemské větve“. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný identifikoval subjekt, u něž se vyskytuje chybějící daň (BlueBerg s.r.o.), skládající se z nedoplatku na vlastní vyměřené daňové povinnosti, doměřené daně a penále na doměřené dani. Dále na základě žádosti o informace žalovaný zjistil, že BlueBerg s.r.o. se stala pro místně příslušného správce daně nekontaktní. To, že subjekt je ekonomicky aktivní, jako plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen a poté tento dodavatel „zmizí ze scény“, nepodává daňová přiznání a je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, je dle judikatury typickou formou daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55).
41. Stejně tak v „polské větvi“ žalovaný dle krajského soudu dostatečně přesvědčivě a srozumitelně identifikoval články, které se dopustily podvodu na DPH. Jednalo se o H. P., Ebro trade s.r.o. v likvidaci a EBRO pack s.r.o., u nichž žalovaný dostatečně identifikoval chybějící daň, viz bod [11] tohoto rozsudku. Žalovaný zároveň dostatečně popsal skutkové okolnosti, v nichž daňový podvod probíhal, když uvedl, že za všechny tři jmenované subjekty jednal bývalý manžel H. P., F. P., který měl znemožněno podnikání pro dřívější pravomocné odsouzení ze spáchání trestné činnosti v oblasti podnikání, že mezi těmito personálně propojenými subjekty docházelo k nesmyslnému přeprořádání stejného zboží, že u těchto subjektů došlo ke snížení ceny za dřevěné palety pod hodnotu, za jakou tyto palety kupovaly od svých polských dodavatelů, a že jediný způsob, jakým mohli generovat zisk, byl neuhrazení DPH, přičemž ze způsobu obchodování H. P., Ebro trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. je zjevné, že tento model profitování z obchodů s paletami byl zamýšlený.
42. Nad rámec výše uvedeného však krajský soud uvádí, že argumentace žalobce, ze které v podstatě vyplývá, že správce daně může odečíst nárok na odpočet DPH pouze v rozsahu, v jakém bylo prokázáno, že z konkrétního zdanitelného plnění nebyla odvedena DPH, je nepravdivá. Odepření odpočtu na DPH je kvazisanekčním mechanismem, nikoliv mechanismem *restitutio in integrum*. Jinými slovy, v případě prokázání účasti na podvodu na DPH není důvodem odepření odečtu na DPH to, že by daňový subjekt neměl na tento odpočet nárok (nebyly by splněny podmínky pro uplatnění odpočtu), ale proto, že se zaviněně účastnil obchodů, jejichž cílem bylo nezákonným či zneužívajícím způsobem vylákat odpočet DPH. Pro odepření odpočtu na DPH proto není nezbytné prokazovat, že chybějící daň existuje právě u všech zdanitelných plnění, poskytnutých žalobci, z nichž byl žalobci odepřen odečet na DPH. Žalovanému postačí, pokud prokáže, že u určitého daňového subjektu existuje chybějící daň, že obchodní řetězec, v němž tento daňový subjekt figuroval, byl zasažen podvodem na DPH, a že žalobce s takovým daňovým subjektem obchodoval v období, v němž byla chybějící daň identifikována, přičemž věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, a neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu na DPH předešel.

V. b) *Prokázání zaviněné účasti žalobce na daňovém podvodu*

43. Krajský soud následně přistoupil k tomu, že přezkoumal námitky žalobce, že žalovaný nedostatečně prokázal, že žalobce věděl či alespoň mohl vědět o tom, že se účastní obchodů zasažených podvodem na DPH.
44. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, toliko subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60: „Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale 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 dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“
45. Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v citovaném rozsudku ve věci *Optigen*, v němž bylo zdůrazněno, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Netto Supermarkt*, C-271/06).
46. Soudní dvůr EU proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (srov. citované rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
47. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce

neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). *„Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).

48. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. *„I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„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, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnicí se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem* (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38, s inspirací v citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel* ).
49. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobce je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo výše zmíněno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil řadu objektivních okolností, přičemž krajský soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde podrobně rekapitulovat. Spíše se prizmatem uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu soustředí na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobce o jeho účasti na podvodném jednání. Přesněji řečeno otázky, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobci z důvodu jeho povědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci daňového i odvolacího řízení obstát.
50. Pokud jde tedy o obchodní řetězce „tuzemské větve“, tak krajský soud v první řadě konstatuje, že s přihlédnutím k ostatním okolnostem případu ve shodě s žalovaným považuje absenci písemné kupní smlouvy za podezřelou okolnost. Krajský soud se sice obecně kloní k názoru, že absence písemné smlouvy sama o sobě nečiní s ohledem na autonomii vůle subjektů soukromého práva obchod podezřelým. Ze skutkového stavu je

nicméně zjevné, že žalobce se svými dodavateli K. V. a Gammopal s.r.o. obchodoval dlouhodobě, přičemž předmětem těchto obchodů byly dodávky palet v řádech tisíců kusů, nadto různé kvality (z hlediska míry jejich opotřebnosti), což opravdu představuje značné riziko potenciálních reklamací a sporů. Skutečností, že mezi subjekty nebyla uzavřena písemná smlouva, tak byla oslabena elementární právní jistota obchodníků, a minimálně se jeví být neobežretným a iracionálním jednáním. Totéž konstatování stran podezřelého jednání platí i ve vztahu k nemožnosti prokázat původ zboží v tak velkém množství, ačkoliv žalobce je zkušeným a dlouhodobým obchodníkem s paletami. Lze rovněž souhlasit s konstatováním žalovaného, že v obchodním chování zkušených obchodníků v oblasti obchodu s dřevěnými paletami by bylo lze očekávat jejich intenzivní zájem o původ kupovaného zboží, a že nabídka palet „po kamionech“ musí nutně vzbudit pozornost.

51. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60, „[s]kutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a důležitých transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že je zarážející, nelogické, je nutno se pozastavit, není obvyklé či je s podivem. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyšlitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“ Prizmatem výše uvedeného krajský soud nahlédl na odůvodnění tvrzených nestandardností v jednání mezi žalobcem a jeho dodavateli, a konstatuje, že v daném případě byla ze strany žalovaného nestandardnost v žalobcově obchodní praxi prověřované v průběhu správního řízení prokázána.
52. Krajský soud tak ve vztahu k obchodním případům 1) až 6) „tuzemské větve“ uzavírá, že žalovaný prokázal splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH žalobci z důvodu zaviněného zapojení do daňového podvodu proto, že ve většině identifikovaných obchodních řetězců prokázal existenci daňového podvodu (1 až 6), a také proto, že v případě, ve kterém prokázal existenci daňového podvodu, rovněž prokázal zaviněnou účast žalobce na obchodním řetězci, zasaženém daňovým podvodem.
53. Optikou výše vymezeného právního rámce následně krajský soud přistoupil k přezkoumání oprávněnosti odepření nároku na odpočet DPH žalobci ze zdanitelných plnění, uskutečněných v rámci obchodních řetězců 1) a 2) „polské větve“, tedy zda žalovaný dostatečně prokázal, že žalobce alespoň musel vědět o tom, že tyto obchodní řetězce byly zasaženy daňovým podvodem, přesto se do obchodního řetězce zapojil. V obchodních řetězcích v „polské větvi“ žalovaný vymezil v podstatě dvě objektivní okolnosti, ze kterých usuzoval prokázání zaviněné účasti žalobce v obchodním řetězci,

zasazeném daňovým podvodem, a sice absenci písemné smlouvy a skutečnost, že žalobce musel vědět, že dřevěné palety kupuje za příliš nízkou cenu.

54. K otázce absence písemné smlouvy se krajský soud vyjádřil ve vztahu k „tuzemské větvi“ již výše. Vzhledem k tomu, že kontext, ve kterém je absence písemné smlouvy mezi žalobcem a Gammopal s.r.o. potřeba posuzovat, je totožný s kontextem, v němž krajský soud posuzoval absenci písemné smlouvy mezi K. V. a žalobcem, na tyto body odůvodnění rozsudku se krajský soud v podrobnostech odkazuje.
55. Rovněž otázka podezřelé ceny palet byla dle krajského soudu dostatečně žalovaným vyřešena v takové míře, aby mohla skutečnost, že mezi články H. P., EBRO pack s.r.o. a Ebro trade s.r.o. v likvidaci došlo k umělému snížení ceny palet, být přičítána k tíži žalobci. Krajský soud již přitom dříve judikoval, že má-li žalovaný v úmyslu použít cenu zdanitelného plnění použít k tíži žalobce ve vztahu k jeho možnému povědomí o účasti na daňovém podvodu, je povinen mít pro závěry o ceně obvyklé oporu ve správním spise (srov. např. rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 5. 1. 2015, č. j. 62 Af 61/2013-74 nebo ze dne 22. 8. 2017, č. j. 62 Af 76/2015-68).
56. Jinými slovy, krajský soud jednak akceptuje závěry žalovaného, že žalobce od Gammopal s.r.o. nakupoval palety v některých případech za stejnou cenu či levněji, než za kolik je prodávala polská C.M.C. Sp. z o.o.. Stejně tak má za to, že žalovaný prokázal, že v řetězci byla cena tak nízká, že by žalobci muselo být jasné, že některé články řetězce nemohou mít na zprostředkování prodeje palet legální zisk. Žalovaný správně argumentuje tím, že žalobce kupoval palety od jiných dodavatelů přímo v Polsku, a měl tak srovnání ceny palet. Ostatně sám žalobce oslovil C.M.C. Sp. z o.o. s nabídkou přímého obchodu, tudíž žalobce musel znát cenu palet od C.M.C. Sp. z o.o. Krajský soud pouze v této souvislosti považuje uvést na pravou míru, že ačkoliv z textu odůvodnění napadeného rozhodnutí „*EBRO Pack a Gammopal by měli cenu navyšovat, nikoliv snižovat*“ by mohlo plynout, že taktéž Gammopal s.r.o. cenu za palety snižovala, není tomu tak. Ze srovnání cen vyhotoveného správce daně je zjevné, že Gammopal s.r.o. cenu za dřevěné palety navyšovala oproti svým dodavatelům, a žalovaný tak mohl maximálně učinit závěr, že prodejní cena palet od Gammopal s.r.o. byla v důsledku někdy i nižší než prodejní cena C.M.C. Sp. z o.o., nikoliv že snad Gammopal s.r.o. cenu za palety dále snižovala.
57. S ohledem na výše uvedené tak krajský soud uzavírá, že žalovaný ve vztahu k obchodním řetězcům v polské větvi dostatečně prokázal, že žalobci byly dostupné takové okolnosti, z nichž měl či minimálně mohl usuzovat na existenci daňového podvodu v obchodních řetězcích, do nichž se zapojil.

## VI. Závěr a náklady řízení

58. Krajský soud proto (s oporou v právních závěrech citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 85/2021-59) dospěl k závěru, že je třeba žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout, neboť není důvodná.
59. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo,

náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (to platí i ve vztahu k řízení o kasační stížnosti), protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:**

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

Brno 29. listopadu 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu