



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **telcall s. r. o.**  
sídlem Vršovců 1146/4, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory  
zastoupený advokátem Mgr. Martinem Blaškem, LL.M.  
sídlem Olbrachtova 27, 710 00 Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2021 č. j. 6652/21/5300-21444-712862,  
ve věci daně z přidané hodnoty

**takto:**

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2021 č. j. 6652/21/5300-21444-712862, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 6. 9. 2019 č. j. 3329090/19/3203-50522-810082, č. j. 3329261/19/3203-50522-810082, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

3329280/19/3203-50522-810082, č. j. 3329290/19/3203-50522-810082, č. j. 3329303/19/3203-50522-810082, č. j. 3329321/19/3203-50522-810082, č. j. 3329336/19/3203-50522-810082 a č. j. 3329378/19/3203-50522-810082, kterými byly žalobci vydány dodatečné platební výměry na daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016 a leden – červenec 2017.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce, když v odůvodnění místo toho zopakoval předchozí závěry a právní úvahy o obchodních transakcích zasažených podvodem na DPH bez odkazu na konkrétní důkazy.
- 2) Žalovaný zcela bezprecedentně porušil základní pravidlo presumpce neviny a již v tomto stadiu správního řízení nepokrytě označil žalobce za strůjce daňového podvodu.
- 3) Žalobce není odpovědný za činnost jiných daňových subjektů. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, v čem konkrétně spočívá neoprávněné zvýhodnění a zneužití principu neutrality DPH. Žalobce poukázal příkladmo na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-103/09, kde je konstatováno, že rozšíření zásady zákazu zneužití práva na oblast DPH nesmí zasahovat do zásady právní jistoty nebo svobody obchodníka organizovat svou činnost nebo zvolit si plnění tak, aby platil nižší DPH. Následně žalobce poukázal na další judikaturu SDEU a také Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), a to v bodech 3.5 a 3.6 žaloby.
- 4) Pokud správní orgány dospěly k tomu, že v daném případě pouze 3 subjekty tvoří řetězec, pak je toto tvrzení zavádějící. Odkazy na judikaturu, pokud jde o podvody na DPH, pak ztrácejí svůj smysl, protože tvrzení, že byl vytvořen podvodný řetězec za účelem obohacení se na DPH, který má pouze 3 subjekty a přitom některý subjekt měl z tohoto úmyslného jednání prospěch, je naprosto irelevantní.
- 5) Žalovaný neunesl důkazní břemeno prokázat účast žalobce na daňovém podvodu. S ohledem na provedené ověřování věrohodnosti dodavatelských subjektů jako plátců DPH a prokázání dodání zboží je zřejmé, že žalobce nevěděl a ani vědět nemohl, že je účastníkem daňového podvodu. Žalobce způsob sjednání obchodních případů ve vyjádření vysvětlil a uvedl veškeré skutečnosti. Správce daně svůj závěr o zasažení předmětné obchodní transakce podvodem odůvodnil toliko tím, že došlo k narušení neutrality daně. Samotná existence neodvedené daně však nepostačuje k závěru o zasažení transakce podvodem. Musí přistoupit další konkrétní zjištění. Žádné další okolnosti však zjištěny a prokázány nebyly.
- 6) K deklarovanému pořízení zboží od společnosti MUSAKRA skutečně došlo, což správce daně nezpochybnuje. Nebyly prokázány žádné nestandardní finanční operace ani hotovostní úhrady a výběry velkých částek z účtů. Jedinými relevantními okolnostmi, jimiž správce daně argumentuje, jsou údajně nedostatečná identifikace zboží prostřednictvím IMEI a z jeho pohledu nedostatečná smluvní dokumentace. Tento závěr správce daně nebyl řádně prokázán. Dále žalobce poukázal na judikaturu SDEU, NSS a Ústavního soudu (blíže body 4.4 až 4.6 žaloby).
- 7) Správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu na DPH. V rámci daňové kontroly vůbec nedošlo k identifikaci jednotlivých článků řetězce, kterým je následně přisouzeno určité postavení. Povinností žalovaného přitom je, aby byla prokázána provázanost jednotlivých účastníků v řetězci. Žalobce poukázal na

judikaturu NSS, a to rozsudky sp. zn. 9 Afs 333/2017, sp. zn. 4 Afs 140/2017, sp. zn. 5 Afs 60/2017a sp. zn. 5 Afs 131/2004 s tím, že závěry žalobce nejsou v rozporu s judikaturou. Žalobce zdůraznil cíle správy daní vyplývající z ust. § 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“).

- 8) Tvrzení žalovaného, že žalobce neuzavřel smlouvy písemně a rezignoval tak na jasně stanovené vymezení vzájemných práv a povinností, je nepřezkoumatelné. Žalobce odkázal na čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), dále na čl. 26 odst. 1 Listiny, čl. 4 odst. 1 Listiny s tím, že v případě daného smluvního vztahu šlo o to, aby nebylo ohroženo postavení jiného podnikatele na trhu v důsledku narušení ochrany jeho obchodního tajemství a aby nedošlo ke zneužití poznatků, které získal při své činnosti s jinými podnikatelskými subjekty se stejným nebo obdobným předmětem podnikání. Proto má žalobce za to, že mu nelze ukládat prověřování a fungování obchodních praktik jiných subjektů zejména za situace, kdy jsou podmínky jiných smluvních vztahů pečlivě chráněny obchodními tajemstvími nebo přinejmenším objektivní nemožností získat další informace z veřejných registrů.
- 9) V souvislosti s žalovaným tvrzeným nedostatkem „přiměřených opatření, neopatrnosti, neobezřetnosti či absence běžných obchodních podmínek“ namítl žalobce neexistenci právně závazného výkladu těchto pojmů žalovaným, přičemž jeho teoretické úvahy na téma fungování trhu dávají najevo, že žalovaný této odborné problematice nerozumí. Správce daně byl povinen v řízení posoudit a uvést, v jakých konkrétních skutkových okolnostech podvod na DPH spočíval, objektivní okolnosti, ze kterých by bylo možno dovozovat účast daňového subjektu na podvodu a opatření, která bylo možno na daňovém subjektu rozumně požadovat k zamezení jeho účasti na podvodu. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vyhnul celé řadě námitek, které žalobce vznesl, což je zásahem do žalobcových práv ve smyslu práva na spravedlivý proces podle čl. 36 Listiny. Podle žalobce měl správce daně jednoznačně vymežit, co jsou kontrolní opatření, která je žalobce povinen uplatňovat. Žalobce při sjednání obchodních transakcí zohledňoval charakter služby, četnost plnění, obchodní partnery ve vztahu k nárůstu jejich obrátů, posuzoval dopad na další potencionální obchodní partnery, u kterých předpokládal odběr zboží, a tedy i nárůst obrátů svého a zvýšení zisku. Dle závěrů žalovaného je každý subjekt rizikový, pokud nezveřejňuje své účetní závěrky. Dle žalobce je každá argumentace zbytečná, jelikož pod tak široký pojem lze v podstatě subsumovat jakékoliv jednání jakéhokoliv daňového subjektu. Postup správce daně spočívá v nesprávném právním posouzení věci, protože pokud by se daňový subjekt řídil doporučením správce daně, určitě by jednal tak, že by se jednalo o nekalou soutěž a parazitní jednání nebo kartelovou dohodu. Správce daně v podstatě nutí daňový subjekt jednat jako orgán činný v trestním řízení a detailně prověřovat každou transakci a osoby na ní zúčastněné, což je z hlediska tržní ekonomiky a svobody podnikání naprosto nepřijatelné. V rámci vnitřních kontrolních mechanismů žalobce ověřoval z dostupných veřejných databází, zda je dodavatel řádně registrovaným plátcem DPH, zda mu nebyl správcem daně přiznán statut tzv. nespolehlivého plátce DPH. Žalobce neporušil své vnitřní kontrolní mechanismy, které uplatňuje i vůči jiným obchodním partnerům.
- 10) Žalovaný neobjasnil povahu opatření a znaky obezřetného chování. Daňové orgány neodhalily personální či kapitálovou propojenost účastníků řetězce. Dále žalobce citoval pasáže z rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017. K tomu uvedl, že správce se otázkou, která společnost odvedla či neodvedla daň, vůbec nezabýval a není zřejmé, že by chybějící daň zkoumal u jiného článku řetězce. Nepodložené rozhodnutí správce daně

žalovaný potvrdil. Některé informace zjištěné správcem daně postrádají smysl a racionální základ, daňové orgány však námitku žalobce nevypořádaly. Správce daně nemá postaveno najisto, že byl spáchán podvod, neboť neprokázal, že některý z článků řetězce neodvedl daň. Nelze se přitom spokojit jen s tím, že některý ze subjektů je nekontaktní. Žalovaným citovaná judikatura je nepřiléhavá, jelikož nebyla zjištěna personální či kapitálová propojenost účastníků řetězce a nenavazující posloupnost kontrolních protokolů svědčí o smyšlených faktech správce daně. Z rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017 plyne, že požadavek na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů nelze bezmezně rozšiřovat a nelze povědomost daňového subjektu vztahovat k nekonečně dlouhému řetězci osob. Žalobce zdůraznil, že měl povědomí pouze o společnostech BAM Mobil a H&H Partners, nikoli o dalších společnostech a nemohl vědět, že se účastní daňového podvodu.

- 11) Sama chybějící daň nemůže bez dalšího vypovídat o tom, že se jedná o daňový podvod. Rozhodné jsou všechny objektivní okolnosti. Žalobce nesouhlasí s tím, že by nekontaktnost dodavatele ve spojení s minimálními platbami daně automaticky svědčila o ztrátě daně. Musí být prokázána příčinná souvislost mezi podvodem a přijatými plněními, u nichž je zpochybňován nárok na odpočet. Žalovaný neprokázal, že by z posuzovaných transakcí žalobce jakýmkoliv způsobem profitoval. Žalobce namítl, že nelze připustit, aby správce daně vyměřil daň fakticky „komukoli“, resp. upřednostnil její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

- Žalovaný v bodech 71 až 84 napadeného rozhodnutí popsal skutečnosti, v nichž byla shledána existence podvodu na DPH v souvislosti se zdanitelnými plněními od dodavatelů H&H Partners a BAM MOBIL, přičemž v bodech 72 až 75 byla popsána chybějící daň a v bodech 76 až 84 nestandardní okolnosti provázející obchodování v řetězcích. V bodech 85 až 96 žalovaný popsal objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobce v podvodných řetězcích. Jelikož žalovaný v projednávané věci oproti správci daně dospěl k mírně odlišnému závěru v tom, že dovodil vědomost žalobce o účasti na podvodu, nebylo důvodné zabývat se preventivními opatřeními (bod 97 napadeného rozhodnutí).
- Většina žalobních námitek byla uplatněna již v rámci odvolání a žalovaný se s nimi řádně vypořádal. Žalovaný již v napadeném rozhodnutí poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 70/2008 z něhož vyplývá, že není nutné podrobně reagovat za všech okolností na každý argument účastníka, neboť míra precizace odvolacích námitek do značné míry určuje, jak budou vypořádány (srov. také rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008). Žalobci byla doměřena daň v návaznosti na neunesení důkazního břemene (týká se dodavatele MUSAKRA) a dále v návaznosti na vědomou účast na podvodu na DPH (týká se dodavatelů H&H Partners a BAM MOBIL, netýká se dodavatele MUSAKRA). V rámci žalobních námitek se žalobce vymezuje výlučně proti účasti na podvodu, a to také v souvislosti s plněními přijatými od dodavatele MUSAKRA, ačkoliv v tomto případě nebyl nárok na odpočet odmítnut z důvodu vědomé účasti na podvodu na DPH, ale z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 ZDPH,
- Správce daně identifikoval narušení daňové neutrality u přímých dodavatelů žalobce personálně propojených společností H&H Partners a BAM MOBIL, kteří neuhradili

- svou daňovou povinnost a současně zjistil řadu nestandardních okolností provázejících dotčené obchodní transakce (body 68 až 84 napadeného rozhodnutí).
- Nestandardním okolnostem se žalovaný věnoval velmi podrobně v bodech 76 až 83 napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě existenci jednotlivých nestandardních okolností konkrétním způsobem nerozporoval. V projednávané věci jich přitom byla zjištěna celá řada, takže spolu s existencí chybějící daně umožňují konstatovat existenci podvodu na DPH.
  - Tvrzení žalobce ohledně nutnosti zasažení konkrétních plnění podvodem a prokázání příčinné souvislosti mezi podvodem na DPH a přijatými plněními neodpovídá konstantní judikatuře SDEU ani NSS. Souvislost mezi daňovým subjektem, který nárokuje odpočet DPH a tím, který neodvedl daň, vzniká již tím, že daňový subjekt nárokuující odpočet návazal obchodní spolupráci s osobami podezřelými ze zapojení do podvodu. Chybějící daň je třeba chápat jako narušení neutrality představující nekonečnou množinu situací odvislou od vynalézavosti organizátorů podvodného řetězce (srov. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 160/2020).
  - Správcem daně popsaná struktura podvodných řetězců zahrnuje vždy pouze dva subjekty (BAM MOBIL – žalobce a H&H Partners – žalobce) a narušení neutrality daně je tak přítomno vždy u přímého obchodního partnera žalobce. Proto je také vyloučena pochybnost o příčinné souvislosti mezi podvodem a přijatými plněními.
  - Žalovaný již v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že články podvodného řetězce mohou být toliko dva, jak vyplývá také z rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 61/2015.
  - Žalovaný nikdy neoznačil žalobce za strůjce daňového podvodu. Žalobci je kladeno k tíži, že o své účasti na daňovém podvodu věděl (body 85 až 96 napadeného rozhodnutí). Tento závěr nelze vztahovat k základnímu pravidlu presumpce nevinny, neboť se jedná o základní zásadu práva trestního a nikoliv daňového. Daňový řád zásadu presumpce nevinny vůbec nezná.
  - Vědomost žalobce o účasti na podvodu žalovaný specifikoval v bodech 85 až 86 napadeného rozhodnutí, na něž v plném rozsahu odkazuje.
  - Žalobce jako podnikatelský subjekt nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů (srov. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 67/2007 a sp. zn. 9 Afs 73/2008). Žalobce ignoroval podezřelou charakteristiku svých přímých dodavatelů, jak žalovaný specifikoval v bodech 109 a 110 napadeného rozhodnutí.
  - Podle ustálené judikatury NSS není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod na DPH, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 111/2009, sp. zn. 1 Afs 37/2012). Ani určení toho, kdo měl z podvodu na dani prospěch, není relevantní (rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 160/2020). Musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Tuto podmínku žalovaný splnil (viz body 71 až 98 napadeného rozhodnutí).
  - Správce daně unesl své důkazní břemeno (blíže body 84 až 95 napadeného rozhodnutí). Žalobci bylo nutno odepřít nárok na odpočet DPH v návaznosti na jeho vědomou účast na daňovém podvodu, kterou správce daně prokázal identifikováním objektivních okolností.
  - K otázce absence písemných smluv se žalovaný vyjádřil v bodech 95 a 103 napadeného rozhodnutí s tím, že tato okolnost je velmi nestandardní a neracionální s ohledem na značný objem transakcí a charakter zboží, kdy se jedná o technicky komplikované

- zařízení a rizikovou komoditu. Absence písemných smluv svědčí o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH.
- Námitkou prověřování obchodních partnerů s ohledem na existenci obchodního tajemství se žalovaný zabýval v bodě 109 napadeného rozhodnutí.
  - Ačkoliv žalobce věděl o své účasti na podvodu, a proto je otázka přijetí rozumných opatření k zabránění účasti na podvodu zbytečná, žalovaný pro úplnost provedl hodnocení opatření přijatých žalobcem se závěrem, že byla nedostatečná (viz bod 97 napadeného rozhodnutí).
  - Další námitky žalobce, a to, že po něm bylo požadováno dokazování skutečností nad rámec zákona a provedené důkazy byly nesprávně hodnoceny, považuje žalovaný za zcela nekonkrétní, a proto nedůvodné.
  - Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě.
5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně na základě daňové kontroly provedené u žalobce za zdaňovací období prosinec 2016 a leden až červenec 2017 neuznal žalobci nároky na odpočty DPH z přijatých plnění od dodavatelů MUSAKRA, H&H Partners a BAM MOBIL v celkové výši 6 529 907 Kč (bližší zpráva o daňové kontrole – dále jen „ZDK“). Správce daně neuznal žalobci nároky na odpočty DPH z deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele MUSAKRA, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal splnění podmínek podle § 72 ZDPH. U plnění od dodavatelů H&H Partners a BAM MOBIL správce daně dospěl k závěru, že žalobce byl zapojen do řetězců společností účastnících se podvodného jednání na DPH, o kterém věděl nebo minimálně vědět mohl a měl a neprokázal přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na podvodu. Pokud jde o podvod na DPH, správce daně identifikoval dva obchodní řetězce, a to BAM MOBIL → žalobce a H&H Partners → žalobce. V řetězci BAM MOBIL- žalobce byla za uvedená zdaňovací období identifikována chybějící daň u společnosti BAM MOBIL (body 21 a 22 ZDK). Sídlo této společnosti bylo formální. Ke dni 10. 1. 2017 se stal jediným jednatelem společnosti M. F., který o činnosti společnosti nic nevěděl a uvedl, že účast mu byla nabídnuta jako přivýdělek, ale po zahájení daňové kontroly chtěl své angažmá ve společnosti ukončit. K další personální změně došlo po ukončení obchodování s žalobcem koncem r. 2017, kdy byl obchodní podíl převeden na J. A., který se stal i jednatelem a po dalších 6 měsících dne 22. 6. 2018 se stal jediným společníkem i jednatelem cizí státní příslušník S. B. s adresou na Ukrajině. Společnost vykazovala značné obraty a uplatňovala nároky na vysoké odpočty DPH, takže vykazovala nízkou vlastní daňovou povinnost v průběhu daňové kontroly, která byla u ní zahájena za zdaňovací období prosinec 2016 a leden, květen a červen 2017 se společnost stala nekontaktní, takže se u ní již nepodařilo zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období únor, březen, duben a červenec 2017. Ke dni 26. 10. 2018 jí byl udělen status nespolehlivého plátce DPH a následně doměřena daň ve výši uplatněných, avšak neprokázaných nároků na odpočty DPH, která nebyla uhrazena. V řetězci H&H Partners → žalobce byla chybějící daň identifikována u dodavatele H&H Partners (body 23 a 24 ZDK). Tato společnost měla rovněž formální sídlo a využívala

provozovnu i zaměstnance společnosti BAM MOBIL, jednal za ni společník B. H. Po ukončení obchodování s žalobcem došlo k personálním změnám na konci r. 2017, kdy se jednatelem stal S. O. a po dalších 6 měsících S. B. s adresou na Ukrajině. Také tato společnost vykazovala značné obraty a vysoké odpočty DPH a v důsledku toho nízkou vlastní daňovou povinnost. Správce daně se opakovaně snažil zahájit u společnosti daňovou kontrolu, tato však nereagovala, ke dni 4. 4. 2018 jí byl udělen status nespolehlivého plátce DPH, stala se zcela nekontaktní a zmizela ze scény. Společnosti byla doměřena daň, která nebyla uhrazena. Jako nestandardní okolnosti specifikoval správce daně podezřelé vlastnosti dodavatelů, jejich nekontaktnost pro správce daně, formální sídla, nezveřejnění účetních závěrek ve sbírce listin, neexistenci webových stránek, neexistenci prostor, v nichž by vykonávali ekonomickou činnost a absenci personálních zdrojů. Dále to byla rizikovost obchodované komodity, aniž by existovaly písemné smlouvy, ačkoliv se jednalo o obchody v řádech statisíců korun. Zboží bylo fakturováno pod limitem režimu přenesení daňové povinnosti (blíže body 31 až 32 a 36 až 37 ZDK). Nestandardní okolností byly také změny v osobách statutárních orgánů a společníků, obě společnosti (dodavatelé) byly personálně propojeny osobou B. H., který ve společnosti BAM MOBIL figuroval do 10. 1. 2017 jako společník a jednatel a ve společnosti H&H Partners jako společník, přičemž bylo zjištěno, že fakticky obě společnosti řídil po celou dobu, což potvrdil ve své svědecké výpovědi, jakož i to, že obě společnosti byly úzce provázány. Další nestandardností bylo, že zboží nebylo nezaměnitelně identifikováno např. prostřednictvím čísla IMEI. Na základě výsledků daňové kontroly byly správcem daně vydány dne 6. 9. 2019 dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

6. U ústního jednání před krajským soudem dne 30. 11. 2022 účastníci setrvali na své dosavadní argumentaci.
7. K problematice daňových podvodů krajský soud nejprve v obecné rovině poukazuje na stěžejní soudní judikaturu, která je vodítkem soudního přezkumu.
8. Podle ustálené judikatury SDEU i NSS je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž *jeden* daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH, a *další* subjekt si ji naopak *odečte*, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „*jednoho*“ a „*dalšího*“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017, publikovaný v Sb. NSS pod č. 3705/2018, bod 69).
9. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 182/2018, bod 30 a judikatura tam citovaná).

Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 55/2016, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 3505/2017, bod 34).

10. Účast daňového subjektu v řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: 1) správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; 2) pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; 3) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinut, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, bod 13).
11. Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Teprve v posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, neleží důkazní břemeno na správci daně, ale na daňovém subjektu (k tomu rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 182/2018, body 37 až 42).
12. V prvním žalobním bodě žalobce uvedl, že žalovaný se vůbec nevypořádal s odvolacími námitkami. Na základě obsahu napadeného rozhodnutí soud konstatuje, že žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal konkrétně a obsáhle v bodech 99 a násl. napadeného rozhodnutí, takže zcela obecné žalobní tvrzení o nevypořádání námitek je v rozporu s obsahem napadeného rozhodnutí. Námitka opakování předchozích závěrů bez opory v důkazech je naprosto nekonkrétní, a proto se její důvodností soud nemohl zabývat. Takto vymezené žalobní tvrzení totiž nestanoví soudu konkrétní rámec přezkumu napadeného rozhodnutí. Důvodnost zcela obecně formulovaných žalobních tvrzení přezkoumat nelze (srov. přiměřeně např. rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008).
13. V druhém žalobním bodě žalobce namítl porušení pravidla presumpce nevinny v daňovém řízení, když byl správcem daně nedůvodně označen za strůjce daňového podvodu. Žalobní tvrzení, že byl žalobce označen za strůjce daňového podvodu, nemá oporu v obsahu správních spisů, ani v napadeném rozhodnutí, neboť žalobce byl správními orgány obou stupňů označen za subjekt, který neprovedl dostatečná opatření a nevěnoval dostatečnou pozornost indiciím, které ho měly vést k opatrnosti (body 85-98 napadeného rozhodnutí).
14. Ve 3) žalobním bodě žalobce brojí proti tomu, že by byl odpovědný za činnost jiných daňových subjektů. Obsahem napadeného rozhodnutí má soud za prokázané, že takováto skutečnost není žalobci přičítána k tíži. Žalobce je veden k odpovědnosti ze svých vlastních kroků, resp. ze své vlastní neobezřetnosti (blíže body 85-98

napadeného rozhodnutí), jak krajský soud odkázal již v argumentaci k předchozímu žalobnímu tvrzení. Skutkové okolnosti daňového podvodu pak žalovaný srozumitelně a přezkoumatelně popsal v bodech 71 až 98 napadeného rozhodnutí a žalobce jeho argumentaci žádným konstruktivním způsobem nerozporoval. Odkaz žalobce na judikaturu SDEU a NSS v bodech 3.5 a 3.6 žaloby je natolik obecný a postrádající přiblížení konkrétního dopadu citovaných judikátů na souzenou věc, že krajský soud nespatřuje důvod k tomu, aby se označenou judikaturou blíže zabýval.

15. K námitkám uvedeným ve 4) žalobním bodě soud uvádí, že neshledal důvod, proč by 3 subjekty (v souzené věci jsou to však 2 řetězce po dvou subjektech) představovaly nedostatečný počet pro závěr o existenci podvodného řetězce. Z úřední činnosti je soudu známo, že existují případy podvodných řetězců s mnoha subjekty, event. i s několika vzájemně se prolínajícími podvodnými řetězci, ale stejně tak případy, kdy jsou v řetězci známy subjekty 3 nebo dokonce pouze 2. Žalobce pro svou pochybnost nepředstřel žádný racionální důvod. Obsahem napadeného rozhodnutí má soud za prokázané, že žalovaný identifikované řetězce popsal jednoznačně v bodě 71 napadeného rozhodnutí a žalobcova povědomost o podvodu plyne z úvah žalovaného vyjádřených v bodech 85-98 napadeného rozhodnutí, které žalobce rovněž nijak konstruktivně nerozporuje. Ani toto tvrzení proto krajský soud důvodným neshledal.
16. K žalobnímu bodu 5) soud uvádí, že nesdílí názor žalobce, že správce daně závěr o podvodu na DPH odůvodnil pouze narušením daňové neutrality, neboť v ZDK byly popsány a vyvozeny také nestandardnosti a objektivní okolnosti případu, které žalovaný následně přehledně vyjádřil v bodech 76-98 napadeného rozhodnutí. Žalobní námitka, že objektivní okolnosti nebyly prokázány, je zcela neurčitá a tvrzení, že další okolnosti nebyly zjištěny a prokázány, je pak v přímém rozporu s obsahem správních spisů i s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Zjištění a úvahy správních orgánů ohledně objektivních okolností, ani závěry, které na jejich základě učinily, žalobce v žalobě nijak konkrétně a konstruktivně nenapadl. Žalobní tvrzení, že žalovaný neunesl důkazní břemeno prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu, je pouhou obecnou proklamací, stejně jako tvrzení, že žalobce nevěděl a vědět nemohl, že je účastníkem daňového podvodu. Ani tyto obecné formulace žaloby tak nepředstavují nosný rámec soudního přezkumu. Krajský soud proto ani pátý žalobní bod důvodným neshledal.
17. V 6) žalobním bodě žalobce namítl, že k pořízení zboží od společnosti MUSAKRA skutečně došlo a správce daně to ani nezpochybnil. S tímto tvrzením se lze plně ztotožnit, ovšem u společnosti MUSAKRA nebylo správcem daně uvažováno o existenci daňového podvodu. Zde důkazní nouze žalobce spočívala v prokázání zákonných náležitostí nároku na odpočet DPH dle ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Význam tohoto žalobního tvrzení proto krajskému soudu uniká, když celá žaloba je zaměřena na doměření DPH z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH, jehož dalšími aktéry byly společnosti BAM MOBIL a H&H Partners, nikoliv společnost MUSAKRA. Žalobní argumentace neprokázáním nestandardních finančních operací či hotovostních plateb nemůže vyvrátit nebo umenšit existenci celé řady nestandardností a objektivních okolností (blíže body 76-98 napadeného rozhodnutí). Nelze přisvědčit žalobci, že jedinými relevantními okolnostmi byly neidentifikace zboží

prostřednictvím IMEI a nedostatečná smluvní dokumentace. Tyto objektivní okolnosti, jejichž existence byla řádně prokázána, jak plyne z obsahu správních spisů i napadeného rozhodnutí, jsou toliko jedněmi z mnoha (vymezeny v bodech 76-98 napadeného rozhodnutí) a žalobce ani jejich existenci relevantním způsobem nezpochybnil. K žalobcem dále citované judikatuře SDEU, NSS a Ústavního soudu (body 4.4 a 4.5 žaloby) žalobce doplnil toliko, že od něj bylo požadováno dokazování celé řady skutečností nad rámec zákona a správce daně svá rozhodnutí zřejmě postavil i na těchto skutečnostech. Krajskému soudu nezbyvá než zopakovat, že zcela nekonkrétní žalobní tvrzení nemůže být podkladem pro soudní přezkum, neboť absence jakýchkoliv konkrétních tvrzení neposkytuje krajskému soudu nosný rámec soudního přezkumu. Žalobce nekonkretizoval požadavky správce daně přesahující rámec důkazního břemene žalobce, ani jejich tvrzený dopad na přezkoumávané rozhodnutí. Proto se krajský soud nezabýval nejen touto další nekonkrétní námitkou, ale ani zmiňovanou judikaturou, neboť její dopad na souzenou věc žalobce neozřejmil. Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet žalobní důvody, zasahoval by tak do výhradního dispozičního práva žalobce a postupoval by rovněž v rozporu se zásadou rovnosti účastníků řízení.

18. K žalobnímu bodu 7) krajský soud uvádí, že žalobní tvrzení o neprokázání podvodu na DPH správcem daně a neidentifikaci jednotlivých článků podvodného řetězce je v rozporu s obsahem správních spisů i napadeného rozhodnutí. Správce daně identifikovaný podvod popsal plně přezkoumatelným způsobem v ZDK (body 21 a násl.) a žalovaný pak v bodech 71 až 84 napadeného rozhodnutí. Také provázanost jednotlivých článků řetězce byla prokázána nade všechnu pochybnost (shodně body 71 až 84 napadeného rozhodnutí). Žalobce odkazované závěry žalovaného žádným konstruktivním způsobem nerozporoval a jeho tvrzení jsou opět zcela obecná, stejně jako odkazy na judikaturu NSS a cíle správy daní. Ani toto žalobní tvrzení proto krajský soud důvodným neshledal.
19. V 8) žalobním bodě žalobce namítl nepřezkoumatelnost tvrzení žalovaného, že žalobce neuzavřel smlouvy písemně a rezignoval tak na vymezení vzájemných práv a povinností smluvních partnerů. Stejnou odvolací námitkou se žalovaný detailně zabýval v bodě 103 napadeného rozhodnutí a žalobce v podané žalobě jeho argumentaci žádným způsobem nerozporoval, takže krajský soud nemá, co by k věci více uvedl, když se se způsobem vypořádání žalovaným plně ztotožnil. Žalobce také v tomto žalobním tvrzení setrval ve zcela obecné rovině své argumentace a oproti podanému odvolání ji nijak nerozšířil.
20. V dalším žalobním bodě žalobce namítl neurčitost pojmů „nedostatek přiměřených opatření, neopatrnost, nebezpečnost či absence běžných obchodních podmínek“. Krajský soud má za to, že tyto pojmy vyskytují-li se v úvahách žalovaného, nelze vnímat izolovaně, vytrhávat je z kontextu rozhodnutí a přisuzovat jim charakter neurčitosti. Nejedná se ani o neurčité právní pojmy, které by bylo nezbytné před jejich vlastní aplikací vyložit. Jejich užití je nutno vnímat jako součást celistvé úvahy žalovaného, kterou je zapotřebí posuzovat v kontextu napadeného rozhodnutí jako celku. Následné žalobní tvrzení o nevypořádání celé řady námitek vznesených žalobcem, čímž bylo zasaženo do jeho práva na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny, řadí soud rovněž do kategorie absolutně obecných žalobních tvrzení, jejichž neurčitost

- brání soudnímu přezkumu. Otázkou prověřování obchodních partnerů se žalovaný uceleně zabýval na základě shodné odvolací námitky v bodě 109 a 110 napadeného rozhodnutí. Žalobce jeho argumentaci nijak nerozporuje, toliko setrvává v rovině odvolacích tvrzení. Kontrolní opatření přijatá žalobcem byla analyzována v bodě 97 napadeného rozhodnutí, i když to nebylo nezbytné s ohledem na závěry žalovaného o vědomé účasti žalobce na podvodném jednání. Proti těmto závěrům žalobce nevznesl žádnou konstruktivní žalobní námitku. Na základě uvedeného ani 9) žalobní bod nelze označit za důvodný.
21. V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že nebyla objasněna povaha opatření a znaky obezřetného chování. Názor žalobce, že správce daně je povinen v řízení uvést konkrétní kontrolní mechanismy, které měly být použity, je nesprávný a nemá oporu v zákonné úpravě, ani v konstantní judikatuře správních soudů. Naopak např. z rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 161/2016 jednoznačně vyplývá, že správce daně takovou povinnost nemá. Žalobcovo další tvrzení obsažené v tomto žalobním bodě, a to, že správce daně neprokázal, že některý z článků řetězce neodvedl daň, je zcela v rozporu s obsahem správních spisů i napadeného rozhodnutí a krajský soud proto nemá, co by k této námitce více uvedl. To, že nebyla zjištěna personální či kapitálová propojenost účastníků řetězce, je nepravdivé tvrzení, neboť personální propojenost mezi společnostmi BAM MOBIL a H&H Partners byla správními orgány náležitě objasněna a srozumitelně popsána (např. body 81 a 82 napadeného rozhodnutí). Žalobcova námitka, že měl povědomí pouze o společnostech BAM MOBIL a H&H Partners a nikoliv o dalších člancích řetězce, je zcela nemístná, neboť další články řetězce neexistovaly.
22. Argumentaci uvedenou žalobcem v posledním žalobním bodě považuje krajský soud částečně za opakující se a má ji za vypořádanou odůvodněním svých závěrů k žalobním bodům 3), 4), 5), 6). Dále soud zdůrazňuje, že z ustálené judikatury správních soudů plyne, že pro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusejí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a žalobcovým povědomím o podvodu (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 324/2020). Také určení, kdo měl z podvodu prospěch, není relevantní (viz rozsudek NSS sp. zn. Afs 160/2020). Dle konstantní judikatury stejně tak netřeba prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů byl podvod spáchán, musí však být postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (např. rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 37/2012, sp. zn. 9 Afs 111/2009). Tato kritéria byla v souzené věci naplněna, jak plyne z argumentace soudu již výše uvedené. Dále krajský soud k tomuto žalobnímu tvrzení uvádí, že správce daně může daň vyměřit ne „komukoliv“, ale kterémukoliv ze subjektů v řetězci a třeba i několika subjektům řetězce, jak je ostatně prezentováno dlouhodobě judikaturou správních soudů (srov. přiměřeně napr. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 160/2020). Za rozhodnou je však nutno považovat skutečnost, zda některý z těchto subjektů daň uhradí, příp. uhradí částečně. Taková situace ale v posuzované věci tvrzena není. Lze proto uzavřít, že správní orgány postupovaly v souladu s ust. § 1 daňového řádu. Ani toto žalobní tvrzení nepovažuje soud za důvodné.
23. Krajský soud na závěr s odkazem na již uvedené vypořádání žalobních bodů shrnuje, že na základě obsahu správních spisů, zejména ZDK a odůvodnění napadeného

rozhodnutí dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je věcně správné, srozumitelné a přezkoumatelné, závěry správních orgánů obou stupňů jsou řádně podloženy výsledky rozsáhlého dokazování a ob stojí v kontextu stávající judikatury správních soudů i SDEU k problematice daňových podvodů na DPH.

24. Na základě uvedené argumentace krajský soud uzavírá, že neshledal žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
25. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému, jemuž vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v tomto soudním řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 30. listopadu 2022

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu