



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobkyně: **B.H.C., spol. s r.o.**, IČ 44118988
sídlem Újezda 1037, 763 26 Luhačovice
zastoupena daňovým poradcem Ing. Tomášem Goláněm,
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40300/19/5300-22444-711887,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 2. 12. 2019 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40300/19/5300-22444-711887 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí

Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 12. 2017, č. j. 2061073/17/3305-52524-701172 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2013 ve výši 64 293 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 20%, tj. v částce 12 858 Kč.

II. Obsah žaloby

2. V první řadě žalobkyně brojí proti nevydání rozhodnutí podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), přestože žalovaný změnil skutkové závěry prakticky ve všech částech týkajících se jak existence daňového podvodu, tak objektivních okolností. Obdobně opatření, která žalobkyně přijala, aby se vyvarovala účasti na daňovém podvodu, hodnotil až žalovaný.
3. Na druhém místě žalobkyně brojí proti závěru o její účasti na daňovém podvodu. Uvádí, že výzva ze dne 6. 6. 2017 byla nezákonnou, neboť na ni mělo být jejím prostřednictvím přeneseno důkazní břemeno, které však tížilo žalovaného.
4. Na to navazuje na třetím místě a zpochybňuje nestandardnosti, které mají podle žalovaného vypovídat o existenci daňového podvodu. Ty však nijak nevypovídají o tom, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně ani žalovaný nijak nedefinovali skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu, a rovněž v čem shledávají získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s právní úpravou. Závěry o tom, že nebylo snahou dosahovat zisku a o nestandardnosti podnikání nemají oporu ve spisovém materiálu a žalovaný zcela opomíjí souvislost s obdobným obchodováním se společností LISUM.
5. Na čtvrtém místě žalobkyně nesouhlasí se závěry týkající se chybějící daně. Dle žalobkyně žalovaný chybějící daň nijak neidentifikoval. Jedinou možností, jak by daňový podvod vznikl je, že by obchodní společnost Betunada daň nepřiznala vůbec nebo by ji neodvedla. Daňové orgány však zaplacení daně neověřily ani nevypočetly. Je přitom nutné posuzovat nejen to, zda byla daň přiznána ve správné výši, ale také jaké konkrétní plnění bylo zasaženo daňovým podvodem.
6. Na pátém místě se žalobkyně vyjadřuje k jednotlivým objektivním okolnostem, na kterých žalovaný založil účast žalobkyně na daňovém podvodu. Žalobkyni jsou k tíži přičítány skutečnosti, které nejenže nejsou zákonnou povinností, ale například co do důsledku jsou schopny pouze prokázat faktické přijetí plnění od konkrétního dodavatele, nikoliv účast na toliko domnělém daňovém podvodu. K popisu společnosti Betunada žalobkyně namítla nepřiléhavost a neaktuálnost odkazu na článek na portálu idnes.cz, neexistenci povinnosti zveřejnění účetní závěrky a dohledatelnosti na internetu a nerelevantnost registrace společnosti Betunada u veterinárních orgánů. Tyto navíc dle ní ani nejsou objektivními skutečnostmi. K navázání spolupráce a propojenosti dodala, že obchody se surovými kůžemi nejsou založeny, na rozdíl od strojní výroby, na dokonalé predikci výroby. Dopředu není jisté, kolik bude provedeno porážek a jaká bude skladba porážených zvířat. Dále žalobkyně považuje za nesmyslný závěr, že přeprodávání zboží mezi propojenými subjekty nemělo žádné ekonomické opodstatnění, a to především s odkazem na realizaci shodného modelu obchodování se společností LISUM, který však správci daně shledali v souladu se zákonem. K absenci písemné kupní smlouvy žalobkyně odkázala na popis probíhání obchodů se surovými kůžemi a doplnila, že v obchodní praxi je téměř vyloučeno, aby byly sjednávány písemné formy smluv. Tvrzení o tom, že žalobkyni by písemná forma smlouvy

poskytovala „alespoň základní právní jistotu“ je vyjádřením ničeho, neboť žalovaný neuvádí, jakou právní jistotu by měla písemná forma smlouvy zaručit, obzvláště za situace, kdy plnění bylo kvalitativně a kvantitativně překontrolováno. K přepravě zboží žalobkyně zdůraznila, že dodávání zboží do skladu společnosti Hidecon bylo zvoleno také u jiných dodavatelů. Samotnou přepravu pak žalobkyně nezajišťovala, obchodní dokument nevyplňovala a pokud byl padělaný, jedná se o přestupek podle zákona o veterinární péči, nijak však nesouvisí s daňovým podvodem. K původu zboží žalobkyně doplnila, že jeho sdělování není obchodní praxí, naopak je střeženo jako obchodní tajemství a nadto se jedná pouze o spekulaci ze strany žalovaného.

7. Na šestém místě žalobkyně zdůraznila opatření, která přijala, aby eliminovala svou účast na daňovém podvodu a prokazovala svou dobrou víru v dané transakce. Žalovaný se však s uvedenými přijatými opatřeními řádným způsobem nevypořádal a své závěry postavil buď na skutečnostech v rozporu s judikaturou, nebo na převrácení daného opatření. Obchodní podmínky byly standardní jak ve vztahu k obchodní společnosti Betunada, tak i ve vztahu k jiným dodavatelům. Platby probíhaly vždy až po kvalitativní a kvantitativní přejímce plnění. Na počátku obchodního vztahu neexistovaly žádné indicie, které by měly vést žalobkyni k tomu, že by mělo docházet k podvodu na dani. Nakonec jak je uvedeno výše, k podvodu na dani v případě přijatých plnění žalobkyně existují natolik závažné pochybnosti, že jakýkoliv podvod na dani prakticky vylučují.
8. Závěrem žalobkyně shrnula, že je přesvědčena, že závěry žalovaného jsou zcela nesprávné a nemají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný neidentifikoval chybějící daň, ani neidentifikoval, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a především v čem shledává získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s úpravou obsaženou ve směrnici Rady 2006/112/ES.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

9. Vyjádření žalovaného k žalobě došlo krajskému soudu dne 14. 4. 2020. Předně nemá za to, že by byly naplněny podmínky pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný ani neprováděl dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru ovlivňujícímu rozhodnutí v neprospěch žalobce. Pokud se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně a jeho argumentaci doplnil, rozvinul či podpořil dalšími dílčími argumenty, nejedná se v žádném případě o postup v rozporu se zákonem. Výzva ze dne 6. 6. 2017 sice nebyla koncipována v souladu s novější judikaturou Nejvyššího správního soudu (která navíc byla vydána až po vydání výzvy), nicméně se jednalo pouze o chybnou formulaci, kdy efekt výzvy zůstal nezměněn.
10. Konstatování o umělém článku řetězce, resp. o umělém vytvoření řetězce vychází ze zjištění, týkajícího se navázání obchodní spolupráce. Žalovaný ve výše uvedeném nespátřuje jakýkoliv rozdíl. Vstupem do obchodního vztahu byl uměle vytvořen další článek řetězce, v důsledku čehož nemělo předprodávání zboží žádné ekonomické opodstatnění. Z logiky věci umělým vytvořením dalšího článku řetězce vznikne i uměle vytvořený řetězec. Zároveň má žalovaný za to, že nelze z obchodní praxe zavedené s jiným dodavatelem dovodovat, že obdobná obchodní praxe v rámci jednoho sporovaného obchodního případu (z něhož nebyl uznán nárok na odpočet daně z důvodu podvodu na DPH) je v pořádku. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by se nezajímal o povahu daného obchodu, nebo že vynechává to, že Betunada nebyla jediným dodavatelem.

11. Nesouhlasil také s námitkou žalobkyně, že chybějící daň nebyla identifikována a s odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018-71. Z žalobou napadeného rozhodnutí, i ze zprávy o daňové kontrole, je zcela zjevné, že daň byla identifikována. K odkazu na rozsudek lze odkázat na bod [25] žalobou napadeného rozhodnutí. Tam bylo konstatováno, že správci daně se v rámci správní praxe setkávají s tím, že nelze ověřit, zda byla daň odvedena z předmětného plnění, a to pro nekontaktnost některých článků obchodního řetězce, kdy tuto skutečnost je nutno také považovat za porušení neutrality daně. Žalobkyní uváděný způsob ověření chybějící daně není v dané věci relevantní, pokud ze strany dodavatele nebylo umožněno řádně prověřit aplikaci DPH.
12. Žalovaný nesouhlasí s tím, že objektivní okolnosti nejsou s to založit pochybnosti stran serióznosti nebo obvyklosti daných obchodních transakcí. Byť by každá z uvedených skutečností sama o sobě nemusela svědčit o zapojení odvolatele do podvodu, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH měla a mohla vědět.
13. Ve zbytku žalovaný opakovaně odkázal na relevantní body napadeného rozhodnutí, na jehož správnosti setrval.
14. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou doručenou krajskému soudu dne 2. 7. 2020. Na úvod zopakovala, že ji měl žalovaný seznámit se svou argumentací dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Toto pochybení však nepovažuje za stěžejní. Nad rámec žaloby podotkla, že žalovaný ani ve svém vyjádření nepopsal, v jakých skutkových okolnostech podvod podle jeho názoru spočíval a jak došlo ke ztrátě daně. Všechna jeho tvrzení přitom popírá Nejvyšší správní soud v ustálené judikatuře. Následně opětovně upozornila, že pouhá nekontaktnost nebo pouhé nezaplacení daně není daňovým podvodem. Žalovaný tak zcela jistě neprokázal existenci samotného podvodu na dani a nepopsal, v jakých skutkových okolnostech spočíval. K objektivním okolnostem žalobkyně dodala, že se nejednalo o žádné okolnosti, které by byly natolik nestandardní, že by byly s to někoho na něco upozornit. Navíc žalovaný nevysvětlil, v čem spočíval rozdíl mezi obchody uzavřenými s dodavatelem Betunada a dodavatelem LISUM, u něhož probíhaly obchody s kůžemi naprosto stejným způsobem jako u dodavatele Betunada.

IV. Jednání

15. Ve věci se dne 30. 11. 2022 konalo ústní jednání za účasti právního zástupce žalobkyně a zástupce žalovaného, přičemž obě strany setrvaly na svých písemných návrzích. V průběhu jednání právní zástupce žalobkyně podal návrh na přerušení řízení z důvodu vyčkání vyřízení předběžných otázek položených Soudnímu dvoru Evropské unie ve věci C 512/21 (Aquila Part Prod Com S.A.). Tomuto návrhu krajský soud nevyhověl, neboť není povinen přerušovat řízení z důvodu položení předběžných otázek před Soudním dvorem Evropské unie, a zároveň došel k závěru, že předběžné otázky položené v tamní věci nedopadají na nyní projednávanou věc takovým způsobem, aby bylo přerušení potřebné.

V. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho

vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

17. Na úvod krajský soud předestírá, že nepovažuje za potřebné zabývat se detailně každým podpůrným argumentem žalobkyně a veškerou jí namítanou judikaturou, nýbrž vypořádat se s nosnými žalobními námitkami. Není totiž povinností soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09 a sp. zn. IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39).

I. Absence výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu

18. V první námitce žalobkyně upozorňuje na absenci rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle jejího názoru byly splněny podmínky pro jeho vydání, neboť žalovaný podstatným způsobem změnil skutkové závěry prakticky ve všech částech týkajících se existence daňového podvodu i objektivních okolností.
19. Žalovaný podle žalobkyně rozšířil argumentaci především o existenci daňového podvodu založeného na tom, že Betunada byla založena jako ready-made obchodní společnost, nebo že pan P., jednatel této obchodní společnosti, byl bílý kůň. Současně žalovaný dovozuje existenci daňového podvodu na základě toho, že žalobkyně zboží prodala obchodní společnosti HIDECON, přičemž obě společnosti byly zastoupeny stejným jednatelem, plnění bylo dodáváno přímo do skladu společnosti Hidecon, a účelem těchto obchodních transakcí nebylo dosahování ekonomického zisku.
20. Dále žalovaný podle žalobkyně významným způsobem upravil závěry stran objektivních okolností, které ji měly upozornit na možnou existenci daňového podvodu, tak, že v některých částech změnil jejich odůvodnění. Žalobkyně však již neuvádí, v jakých konkrétních částech se tak mělo stát. Krajský soud proto pouze ověřil, že skutečnosti uvedené žalovaným vychází ze správního spisu, a blíže se k této části námítky nevyjadřuje.
21. Spornou otázkou je na tomto místě, zda měl žalovaný vydat výzvu dle § 115 odst. 2 daňového řádu, seznámit žalobkyni s novými skutečnostmi a umožnit jí se k nim vyjádřit.
22. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 12. 2017, č. j. 2058462/17/3305-62562-711505 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), vyplývá, že podle Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územního pracoviště v Luhačovicích, oddělení kontrolního (dále jen „kontrolní orgán“) je nárok žalobce na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od plátce Betunada za nákup hovězích surových kůží uplatněný v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty a v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Uvedené dovodil z existence nestandardních okolností, mezi které zařadil povahu vzniku spolupráce zapojených společností, absenci provozovny a skladu

společnosti Betunada, sídlo společnosti Betunada na virtuální adrese, blízké vztahy zainteresovaných osob, absenci písemné smlouvy, neznámý původ kůží, podobu doloženého obchodního dokumentu, vlastnictví techniky a skladu společností Hidecon, jednatelství pana B. a také skutečnost, že žalobce neověřil registraci společnosti Betunada u Státní veterinární správy a že doložil výpis údajů z obchodního rejstříku platných k 11. 2. 2013, tedy po uskutečnění obchodu (s. 13 – 18 zprávy o daňové kontrole). Přestože tak žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně, existující skutečnosti podle kontrolního orgánu nasvědčovaly tomu, že předmětné zdanitelné plnění bylo spojeno s podvodným jednáním. Vzhledem k těmto objektivním skutečnostem tak měla žalobkyně učinit ještě další opatření k tomu, aby minimalizoval své podnikatelské riziko (s. 21 zprávy o daňové kontrole).

23. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že se žalovaný zabýval existencí daňového podvodu, existencí objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání a přijetím adekvátních opatření, která mohla být po žalobkyni vyžadována a její dobrou vírou.
24. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“
25. Citované ustanovení zakládá povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu se k nim vyjádřit, za předpokladu, že v rámci odvolacího řízení provádí dokazování nebo dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně.
26. Z odvolacího spisu vyplývá, že žalovaný v rámci odvolacího řízení neprováděl žádné dokazování, a proto nebylo jeho povinností (a ani by to nebylo možné) žalobkyni seznámit s novými zjištěními a důkazy, neboť tyto neprováděl. Dále ze zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se v rámci odvolacího řízení plně ztotožnil s názorem správce daně. Nezabýval se přitom žádnými novými skutečnostmi, o kterých by měl povinnost žalobkyni informovat. Je zřejmé, že žalovaný navázal na úvahy ze zprávy o daňové kontrole, která tvoří odůvodnění prvostupňového rozhodnutí.
27. Již v ní se nachází shrnutí okolností obchodu jako dodání do skladu společnosti Hidecon či shodný jednatel. Některé skutečnosti, které žalobkyně považuje za nově uvedené až v napadeném rozhodnutí a na které tak nemohla reagovat dříve než v nyní podané žalobě, nejsou ve zprávě o daňové kontrole uvedeny výslovně. Takovou skutečností je například označení společnosti Betunada za tzv. ready-made společnost či ekonomická neopodstatněnost předmětné transakce. Jak krajský soud uvedl již výše, nemá za to, že by se jednalo o posouzení nových skutečností, které by nevyplývaly z řízení před správcem daně. Úvahy žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí navazují na úvahy správce daně (povaha společnosti Betunada jako ready-made společnosti na skutečnosti o této společnosti na s. 9 zprávy o daňové kontrole, ekonomická neopodstatněnost na nelogičnosti provedené transakce na s. 31 zprávy o daňové kontrole atd.). Nejedná se přitom o nijak zásadní skutečnosti, které by měly vliv na nyní projednávanou věc, neboť, jak krajský soud ověřil, úvahy žalovaného navazují na úvahy správce daně vyjádřené ve

zprávě o daňové kontrole, a nejedná se o nové skutečnosti zjištěné až v průběhu odvolacího řízení. Nebyl proto důvod pro vydání výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

28. Taktéž opatření přijatá žalobkyní dle jejího názoru hodnotil poprvé až žalovaný. Ani tomuto názoru však krajský soud nemůže přisvědčit. Správce daně např. na s. 21 zprávy o daňové kontrole uvedl, že si žalobkyně ověřila zápis v obchodním rejstříku, registraci plátce DPH a s tím související spolehlivost plátce. To správce daně považoval za „nejzákladnější informace, které by daňový subjekt zjišťoval u jakéhokoli jiného dodavatele zboží“ a shrnul, že žalobkyně přijala „pouze taková opatření, která svou povahou nebyla schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH“. Z toho je zřejmé, že opatřeními přijatými žalobkyní se zabýval již správce daně a námitku žalobkyně proto nelze považovat za důvodnou ani v tomto ohledu.
29. Na výše vyřčeném nic nemění ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2022, č. j. 5 Afs 169/2021-53, na který právní zástupce žalobkyně odkázal na ústním jednání. V tamním případě totiž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, když se stěžovatelem vedl dialog na základě § 115 odst. 2 daňového řádu pouze formálním způsobem a nijak přitom nereagoval na jeho vyjádření. To vše za situace, kdy v rámci odvolacího řízení probíhalo dokazování a stěžovatel byl s nově zjištěnými skutečnostmi dvakrát seznámen. Tyto závěry nelze aplikovat na nyní projednávaný případ, neboť zde žalovaný v odvolacím řízení žádné dokazování neprováděl a nezjistil nové skutečnosti, se kterými by měl žalobkyni seznámit. Neprobíhalo proto vedení dialogu podle § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobkyni nebyla odebrána možnost vyjádřit se k závěrům správních orgánů, neboť tak mohla učinit, a učinila, již proti závěrům správce daně.

II. Rozložení důkazního břemene

30. Ve druhé žalobní námitce žalobkyně namítá, že důkazní břemeno ve věci prokázání daňového podvodu tíží výlučně daňové orgány. Již v průběhu daňové kontroly poukazovala na skutečnosti, že výzva vydaná dne 6. 6. 2017 byla nezákonnou a vnitřně rozpornou, neboť žalobkyni vyzývala k prokazování skutečností, které buď měla splněné, nebo se jednalo o přenos důkazního břemene ve věci, ve které ji důkazní břemeno nijak netíží.
31. Kontrolní orgán vydal v průběhu daňové kontroly výzvu k prokázání skutečností ze dne 6. 6. 2017, č. j. 1396115/17/3305-62452-711505, kterou žalobkyni vyzval k prokázání a doložení skutečností potřebných pro správné stanovení daně, konkrétně přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu na dani z přidané hodnoty mohla se zřetelem ke všem okolnostem vědět. Tyto skutečnosti měla prokázat ve vazbě na zjištěné nestandardní okolnosti. Dále měla žalobkyně prokázat a důkazními prostředky doložit, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a směrnici o společném systému daně. Nakonec měla prokázat a věrohodnými důkazními prostředky doložit, že jednala v dobré víře a přijala náležitá opatření, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.
32. Vzhledem k obsahu námitky považuje krajský soud za vhodné nejdříve se vyjádřit k rozložení důkazního břemene v situaci, kdy má být daňovému subjektu odepřen nárok

na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.

33. Předně lze uvést, aby mohlo dojít ke vzniku a následnému uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je nutno vždy ověřit, zda vůbec byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik takového nároku vyplývající z § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015-50, nebo ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57). V souzené věci přitom mezi stranami není sporu o splnění těchto podmínek, jelikož žalovaný konstatoval jejich naplnění (viz s. 10 - 11 napadeného rozhodnutí).
34. Přiznání nároku na odpočet daně lze osobě povinné k dani i přes naplnění výše uvedených hmotněprávních a formálních podmínek odmítnout, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu. Ten judikatura Soudního dvora Evropské unie 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 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (blíže viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2021, č. j. 31 Af 12/2019-313).
35. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je pak rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Správce daně má povinnost specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Důkazní břemeno o tom, že konkrétní obchod je zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty, tedy leží na správci daně.
36. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. I k tomuto posouzení dochází na základě objektivních skutkových okolností případu. 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 (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C- 354/03, C-355/03 a C-484/03). Každá účetní transakce 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). Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další). Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.

37. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu. Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 uzavřel, že „[j]estliže 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“. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“. Lze přitom poukázat na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015-47: „Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).“
38. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora Evropské unie směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednájí v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem těmto plátcům i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343).
39. V rámci zkoumání vědomosti daňového subjektu o existenci daňového podvodu (tzv. vědomostní test) tak dochází k posouzení toho, zda byly zjištěny objektivní okolnosti nasvědčující vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání a zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
40. Lze souhlasit se žalobkyní, že je to správce daně, kdo nese důkazní břemeno ve věci prokázání podvodu na dani z přidané hodnoty a prokázání existence objektivních okolností, na základě nichž žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty věděla, nebo vědět mohla a měla. Předmětná výzva proto neměla být vydána, což ostatně uznává také sám žalovaný. Na s. 20 - 21 napadeného rozhodnutí se k otázce důkazního břemene vyjádřil a odkázal na závěry dosavadní i nové judikatury.
41. Krajský soud má za to, že ačkoli žalovaný neměl výzvu vydat, její vydání nemělo vliv na samotný závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty a o povědomí žalobkyně o něm. Při hodnocení této výzvy k prokázání skutečností je nutné zohlednit především to, že správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích hodnotili obchodní transakce z pohledu

existence objektivních okolností, na základě nichž by bylo možné dospět k závěru, že žalobkyně o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty věděla, nebo vědět mohla a měla. Jinými slovy řečeno, byť správce daně v průběhu řízení vydal tuto výzvu, napadené rozhodnutí není postaveno na závěru, že by žalobkyně v tomto směru neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí rozumných opatření, nýbrž jeho podstatou je zjištění a hodnocení objektivních okolností, na základě nichž je učiněn závěr, že žalobkyně existenci podvodu na dani věděla, nebo vědět měla a mohla a nepočínala si tak, aby zamezila své účasti na podvodném jednání. V tomto směru je danou výzvou nutné pokládat jako možnost poskytnutou žalobkyni vyjádřit a prokázat určitá tvrzení ve vztahu k rozumným opatřením, která následně budou zohledněna při hodnocení zapojení žalobkyně v předmětném řetězci zasaženým podvodem na dani z přidané hodnoty, ačkoliv přímo povinnost učinit taková tvrzení a následně je prokázat nemá. Toho si ostatně žalobkyně byla vědoma, jak vyplývá z její odpovědi na výzvu doručené správci daně 19. 6. 2017.

42. Zdejší soud proto přistoupil k hodnocení splnění jednotlivých podmínek pro konstatování závěru účasti žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty.

III. Existence daňového podvodu, chybějící daň

43. Podvody na dani z přidané hodnoty se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu.
44. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovaný odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*: „*Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vybírání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).*“
45. Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu

na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).“

46. Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: „Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).“ Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako „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 Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, 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 (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je 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. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal 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 na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48).
47. Dále je možno odkázat např. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43: „Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neumožňuje odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v případech, kdy je takový nárok sice uplatněn za splnění podmínek § 72 a 73 tohoto zákona, přesto však v souvislosti s plněním, jež je součástí transakce mající charakter podvodu na DPH; oprávnění (resp. povinnost) správce daně takto učinit vyplývá z judikatury SDEU a je vystavěno na argumentu zachování funkčnosti jednotného systému daně z přidané

hodnoty, přičemž přihlíží k subjektivní stránce uplatnění nároku daňovým subjektem (zda o podvodném charakteru transakce věděl nebo musel vědět). Odepření nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je tedy ve své podstatě toliko reakčním opatřením sledujícím sanaci narušení principu neutrality daně; jeho účel není sankční, nýbrž reparační. Z toho logicky vyplývá, že jen v případě, kdy je neutralita daně porušena, lze za splnění dalších podmínek (subjektivní stránky) odepřít daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Skutečnost, že neutralita daně byla porušena, však musí být postavena najisto. Obdobně pak musí být dostatečným způsobem ozřejmeno, že k porušení neutrality daně došlo v důsledku podvodného jednání. Je nabitelní, že nikoli každé neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění je vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. [...] Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročez lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zde užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu.“ K otázce chybějící daně pak soud dodal následující: „Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“

48. Z uvedené judikatury plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka).

49. První podmínkou, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu, je existence objektivních okolností svědčících o podvodu na dani z přidané hodnoty, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzovaných obchodních transakcích došlo k podvodnému jednání na dani z přidané hodnoty a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
50. Žalobkyně v tomto směru předně namítala, že správce daně ani žalovaný nijak nedefinovali skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu, a rovněž v čem shledávají získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s právní úpravou. Závěry správce daně a žalovaného o tom, že nebylo snahou dosahovat zisku a o nestandardnosti podnikání, nemají oporu ve spisovém materiálu a žalovaný zcela opomíjí souvislost s obdobným obchodováním se společností LISUM. Dále dle žalobkyně žalovaný neidentifikoval ani chybějící daň, přičemž je nutné posuzovat nejen to, zda byla daň přiznána ve správné výši, ale také jaké konkrétní plnění bylo zasaženo daňovým podvodem. Svá tvrzení žalobkyně zopakovala také v replice.
51. 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. Základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu, je existence chybějící daně (srov. bod 46 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
52. Identifikací chybějící daně při nekontaktnosti daňového subjektu se soudy již několikrát zabývaly. Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 26. 9. 2022, č. j. 6 Afs 394/2020-41, judikaturu shrnul a zdůraznil, že „[p]odle rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bodu 34, jako chybějící daň „nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH.“ Ke shodným závěrům pak Nejvyšší správní soud dospěl i v rozsudku č. j. 3 Afs 119/2020-38 ze dne 28. 2. 2022, bod 44, nebo rozsudku ze dne 9. 9. 2022, č. j. 5 Afs 203/2021-43, bod 34. V obecnější rovině dokonce v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 25, konstatoval, že pojem chybějící daně „nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“ A dále, že „nemožnost ověřit přesnou částku chybějící daně může být dána následným jednáním dotčených subjektů, přičemž i

takové situace je třeba hodnotit jako případy chybějící daně. Jednání subjektů spočívající v tom, že po provedení podezřelých transakcí „zmizí ze scény“, je totiž pro daňové podvody typické. Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně by bránil účinnému postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afš 262/2021 - 40, bod 45; dále viz např. rozsudek ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afš 314/2020 - 50, bod 21, kde je již za ustálený označen závěr, že nelze požadovat přesné vyčíslení neodvedené daně).“

53. Žalovaný se existencí daňového podvodu podrobně zabýval na s. 11 - 15 napadeného rozhodnutí. Znázornil řetězec zapojených společností, dodavatele a odběratele žalobkyně popsal, vymezil chybějící daň a nestandardnost okolností a jasně identifikoval, z čeho odvozuje existenci daňového podvodu.
54. Žalobkyně se účastnila obchodního řetězce znázorněného žalovaným následně:
Adam Bialek (PL) Betunada odvolatel Hidecon zahraniční odběratelé
- Žalovaný na základě zjištěných skutečností došel k závěru, že došlo k narušení neutrality daně, posuzovaná obchodní transakce neodpovídala podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a společnosti zapojené do řetězce se nejevily jako standardní podnikatelé. Příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu byla dána právě posuzovanou obchodní transakcí. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Betunada za nákup surových kůží, přičemž jednala s nově vzniklou společností, se kterou dosud neobchodovala a která neměla dlouhou historii (do veřejného rejstříku byla zapsána dne 30. 12. 2011, obchod se uskutečnil dne 8. 2. 2013). Následně byla při daňové kontrole zjištěna chybějící daň z přidané hodnoty na straně společnosti Betunada při současném uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na straně žalobkyně.
55. Za nestandardnosti žalovaný označil povahu společnosti Betunada jako ready-made společnosti, neboť právě ty často figurují v řetězcích zasažených daňovým podvodem, virtuální adresu společnosti Betunada, nezveřejňování účetních závěrek, neprezentování činnosti společnosti Betunada na webu, následně (v roce 2015) označení za nespolehlivého plátce a zrušení registrace v důsledku neplnění daňových povinností. Dále zapojené společnosti nelze považovat za běžně fungující subjekty, společnost Betunada figurovala jako tzv. bílý kůň a fakticky byla řízena R. Ž. (zplnomocněný zástupce společnosti Betunada), přičemž účetnictví dle J. P. (jednatel společnosti Betunada) vedl R. Ž., který ve stejné věci odkázal na J. P. Dále nikdo neznal podrobnosti o přepravě, přičemž deklarovaný přepravce společnost Palma Transport její uskutečnění popřel. Za společnost Betunada vystupoval také K. B., dle K. B. (jednatel žalobkyně a společnosti Hidecon) dlouhodobý dodavatel společnosti Hidecon. Právě K. B. zprostředkoval předmětnou transakci seznámením žalobkyně a R. Ž. a byl jí přítomen. Zároveň byl sám odběratelem společnosti Betunada, stejně jako společnost Hidecon.
56. Průběh obchodní transakce je podrobně popsán ve zprávě o daňové kontrole, která tvoří odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný se povahou obchodní transakce následně opětovně zabýval a v napadeném rozhodnutí přehledně vyložil své závěry, kterými se ztotožnil se závěry správce daně. Krajský soud tak nemůže souhlasit s názorem žalobkyně, že by žalovaný nedefinoval skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením

daně a uplatněním odpočtu, či že by se skutkovými okolnostmi nyní projednávaného případu nedostatečně zabýval.

57. K námitce žalobkyně mířící na absenci chybějící daně krajský soud dodává, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný chybějící daň odvodil z průběhu daňové kontroly, v rámci které nebyly předloženy žádné daňové, účetní či jiné doklady, čímž bylo bližší prověření v daňovém přiznání vykázaných plnění znemožněno, dále z doměření daně, nereagování na výzvu o sdělení, zda byla odvedena daň, a z výsledku zplnomocněného zástupce společnosti Betunada. Hlavním důvodem tak byla nekontaktnost společnosti Betunada v průběhu její daňové kontroly i následně vedeného řízení se žalobkyní.
58. Pohledem výše odkazované judikatury považuje krajský soud závěry žalovaného stran chybějící daně za dostačující. Z okolností nyní projednávaného případu vyplývá existence chybějící daně u společnosti Betunada a žalovanému na jeho posouzení nelze nic vytknout. Na tomto závěru nic nemění ani argumentace žalobkyně systémem reverse charge, kterou uplatnila v žalobě a rozvedla na ústním jednání. Soud této argumentaci rozumí a při svém rozhodování ji neopomněl, nicméně, jak vyplývá z judikatury, pro závěr o existenci chybějící daně postačuje, že daňové orgány doložily nekontaktnost společnosti Betunada, a tím nemožnost ověřit, zda byla daň ve správné výši odvedena.
59. Na tomto místě zdejší soud dále odkazuje také na své závěry vyřčené již v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, č. j. 31 Af 12/2019-313, a to především protože se jedná o shodný řetězec zapojených subjektů. Vazba na případ řešený v odkazovaném rozsudku je dána také osobou jednatele žalobkyně, který byl zároveň jednatelem společnosti Hidecon, a průběhem obchodní transakce. Přitom došel-li zdejší soud v tamním případě k závěru o existenci daňového podvodu ve shodném řetězci jako nyní, nebylo možné od takového závěru odhlédnout, byť je samozřejmě nutno dále zvážit konkrétní okolnosti nyní projednávané věci. Zároveň považuje krajský soud za vhodné poznamenat, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně existenci daňového podvodu, výhradně objektivní okolnosti, či výhradně přijetí dostatečných preventivních opatření. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu, a jednotlivé kategorie budou „prostupovat“ (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39).
60. Soud je tak na základě všech skutečností zjištěných během daňové kontroly přesvědčen o tom, že žalovaný i správce daně popsali, v čem podvod na dani z přidané hodnoty spočíval a jeho smyslem bylo čerpat daňovou výhodu na dani z přidané hodnoty. Ta spočívala v uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by ta byla ve stejné výši také odvedena.
61. Co se týče odlišného postupu ve vztahu k plněním přijatým od společnosti LISUM, v rámci daňové kontroly byl prověřován také nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od této společnosti. V této věci správce daně došel mimo jiné na základě informací získaných dožádáním příslušného správce daně k tomu, že nárok na odpočet daně ve vztahu k plněním od této společnosti byl uplatněn v souladu s právní úpravou. Tento závěr však nemůže automaticky znamenat, že správce daně ke stejnému závěru dojde také v případě přijatých plnění od společnosti Betunada. Jednotlivá plnění je nutno posuzovat ve vztahu ke konkrétním okolnostem. Zatímco u plnění přijatých od

společnosti LISUM správce daně došel k jejich souladu s právní úpravou, u plnění přijatých od společnosti Betunada tomu tak být nemuselo, ani nebylo. I přes podobnosti průběhu obchodování s oběma společnostmi správce daně a následně žalovaný správně posuzovali také další okolnosti než pouhý průběh spolupráce. Ačkoli je pravdou, že žalovaný se k rozdílu výsledku kontrolních zjištění mezi plněním přijatým od společnosti LISUM a plněním přijatým od společnosti Betunada výslovně nevyjádřil, nemohlo to mít vliv na nyní projednávanou věc. Zaprvé (jak je již uvedeno výše) je nutno posuzovat všechny relevantní okolnosti, nejen průběh spolupráce, a zadruhé nyní byl předmětem sporný nárok na odpočet daně z plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 0082013, jehož předmětem byl nákup 8 078 Kg hovězí surové kůže od dodavatele Betunada za 370 449 Kč včetně DPH, nikoli plnění od společnosti LISUM. Žalovaný se proto v napadeném rozhodnutí správně zabýval právě předmětným plněním od společnosti Betunada.

IV. Existence objektivních okolností

62. Vzhledem ke splnění první podmínky pro konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty krajský soud přistoupil k posouzení podmínky druhé, tj. existence objektivních okolností, na základě nichž žalobkyně věděla, nebo vědět měla a mohla, že se účastní transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty.
63. Žalobkyně se v žalobě vyjadřuje k jednotlivým objektivním okolnostem, na kterých žalovaný založil účast žalobkyně na daňovém podvodu. Předně namítla, že jsou jí k tíži kladeny skutečnosti, které nejenže nejsou zákonnou povinností, ale například co do důsledku jsou schopny pouze prokázat faktické přijetí plnění od konkrétního dodavatele, nikoliv účast na toliko domnělém daňovém podvodu.
64. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je 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, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici. Tyto objektivní okolnosti, byť každá sama o sobě není nezákonná, 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 dani z přidané hodnoty 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 nebo rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*pokud je s přihlídnutím 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 účastnící 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 rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38).
65. Před posouzením objektivních okolností v souzené věci musí soud v obecné rovině uvést, že žádná jednotlivá skutečnost sama o sobě zpravidla nemůže prokázat vědomost

žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty. Je proto vždy třeba hodnotit zjištěné a uváděné skutečnosti vždy komplexně ve vztahu ke konkrétnímu řetězci.

66. Žalovaný se objektivním okolnostem věnoval od s. 15 napadeného rozhodnutí. Na prvním místě se věnoval okolnostem spojeným se společností Betunada, přičemž uvedl, že *„[v]irtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek či nedohledatelnost na internetu nejsou samy o sobě objektivními okolnostmi ve smyslu judikatury SDEU, avšak jedná se o dílčí nestandardnosti vedoucí společně s dalšími zjištěními k závěru o nedůvěryhodnosti dodavatele Betunada. Tyto skutečnosti samy o sobě nemusí nutně znamenat, že jde o „podvodnou“ korporaci, nicméně mají potenciál v odvolateli vyvolat vyšší míru obezřetnosti. U korporace mající virtuální sídlo je vyšší riziko toho, že ji nebude možné dohledat a kontaktovat, a to ať pro správce daně nebo i pro jejího obchodního partnera v případě jakýkoliv problémů, které nastanou při obchodování, proto je obchodování s tímto typem korporací rizikové.“* Ve vztahu ke společnosti Betunada dále uvedl, že není a nebyla registrována jako zpracovatel vedlejších živočišných produktů, přestože povinnost se registrovat dle veterinárního zákona jí bezesporu vznikla. Tuto okolnost si žalobkyně ani přes své zkušenosti v oboru neověřila. Dále se žalovaný v rámci hodnocení objektivních okolností věnoval průběhu navázání spolupráce a propojenosti jednotlivých subjektů, absenci písemné smlouvy, přepravě zboží a původu zboží.
67. Krajský soud posoudil uvedené objektivní okolnosti a dospěl k závěru, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobkyně o její účasti na podvodném jednání. Vzhledem k dlouholeté obchodní praxi žalobkyně na trhu se surovými kůžemi, která je nesporná, by u ní vyjmenované objektivní okolnosti měly vyvolat pochybnosti o tom, zda se v rámci těchto transakcí nemůže účastnit podvodu na dani z přidané hodnoty.
68. Lze přisvědčit žalobkyni, že článek na webové adrese idnes.cz, na který žalovaný odkázal v napadeném rozhodnutí, jí nemohl být v době obchodní spolupráce znám, neboť byl vydán až 14. 3. 2016. Citace článku byla uvedena v závorce za konstatováním o nejznámější virtuální adrese, kde sídlí tisíce společností. Dle krajského soudu tak měl tento odkaz na internetový článek sloužit pouze pro dokreslení známosti virtuální adresy, jak ostatně uvádí sám žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. K argumentaci žalobkyně týkající se existence virtuálního sídla již v době registrace k dani z přidané hodnoty krajský soud dodává, že v rámci registrace k dani z přidané hodnoty nedochází k posuzování toho, zda v důsledku existence virtuálního sídla má být určitému subjektu registrace provedena či nikoliv, a z registrace k dani z přidané hodnoty tak ve vztahu k virtuálnosti sídla nelze činit žádné závěry.
69. Na několika místech žaloby žalobkyně odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 10. 2019 ve věci C-329/18 ve věci „Altic“ SIA. Hlavní závěry tohoto rozsudku lze shrnout do dvou závěrů. Zaprvé nedodržení povinností týkajících se identifikace dodavatelů pro účely zajištění sledovatelnosti potravin uložených čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002 nemůže být jediným důvodem odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Může však představovat jednu ze skutečností, které mohou společně a shodným způsobem naznačovat, že osoba povinná k dani věděla nebo vědět měla, že se účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty. Zadruhé neověří-li osoba povinná k dani zapojená do potravinového řetězce registraci svých dodavatelů u příslušných orgánů, není tato skutečnost relevantní pro určení, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty.

70. Ve světle druhého ze shrnutých závěrů krajský soud souhlasí také se závěrem žalobkyně o nerelevantnosti registrace společnosti Betunada u veterinárních orgánů. Je pravdou, že osoby, které zacházejí se živočišnými produkty v zařízení pod státním veterinárním dozorem, a osoby, které zprostředkovávají uvádění živočišných produktů na trh jsou podle § 22 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon), ve znění účinném do 14. 1. 2020, povinny požádat krajskou veterinární správu o registraci. Vzhledem k tomu, že registrované subjekty jsou zveřejněny na webových stránkách Státní veterinární správy ([Registrované subjekty SVS – Státní veterinární správa \(svscr.cz\)](http://svscr.cz)), jedná se dle krajského soudu o jednu ze skutečností, kterou si žalobkyně mohla ověřit, než započala obchodní spolupráci se společností Betunada. Jak uvedl žalovaný na s. 16 napadeného rozhodnutí, kontrolou těchto webových stránek zjistil, že společnost Betunada u veterinární správy nebyla registrována. Tato skutečnost však nemůže mít na povědomost žalobkyně o jejím zapojení do možného daňového podvodu žádný vliv. Jak vyplývá ze závěrů Soudního dvora Evropské unie vyjádřených v citovaném rozsudku, případné ověření registrace je pro účely určení, zda žalobkyně věděla, či vědět mohla a měla, že se účastní daňového podvodu, irelevantní. Krajský soud má však za to, že tato skutečnost nemá za následek nesprávnost závěru žalovaného o tom, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla, či vědět mohla a měla, neboť ten vyplývá ze všech ostatních objektivních okolností.
71. Žalobkyně dále argumentovala tím, že není zřejmé, proč se žalovaný přiklonil ke svědecké výpovědi pana P. místo svědecké výpovědi pana Ž., která je s ní v rozporu. K tomu krajský soud uvádí, že správce daně provedl výslech R. Ž., zplnomocněného zástupce společnosti Betunada, a J. P., tehdejšího jednatele společnosti Betunada. Z těchto výslechů žalovaný stran nestandardnosti šetřených transakcí dovodil, že „se nejedná o běžný obchodní případ, přičemž společnosti v něm zainteresované nelze považovat za běžně fungující subjekty. Z výpovědi J. P. je zřejmé, že ve společnosti Betunada figuroval pouze jako tzv. bílý kuř a tuto společnost fakticky řídil R. Ž. Zatímco dle tvrzení J. P. měl vést účetnictví R. Ž., případně jím pověřená osoba, svědek Ž. účetními doklady nedisponoval a podrobnosti ohledně účetnictví nebyl schopen sdělit, přičemž odkázal právě na J. P. Opět se tedy nejedná o postup běžně fungující společnosti. Žádný ze svědků pak nedokázal uvést podrobnosti stran přepravy zboží“ (s. 14 napadeného rozhodnutí). Krajský soud tak nemá za to, že by se žalovaný přiklonil pouze k jedné z výpovědí. Naopak jak vyplývá z uvedené citace, žalovaný svůj závěr odvodil z obou výpovědí. Ve vztahu k objektivním okolnostem se žalovaný zabýval navázáním spolupráce a propojeností jednotlivých subjektů, přičemž se soustředil na propojenost osob, které za tyto subjekty jednaly. Ani na tomto místě se však dle názoru krajského soudu žalovaný nepřiklonil k pouze jedné okolnosti, nýbrž tyto hodnotil ve vzájemné souvislosti. Došel k závěru, že „[p]ropojenost je dána především osobou K. B., který byl jednak dlouholetým dodavatelem společnosti Hidecon (odběratel odvolatele), avšak současně vystupoval za společnost Betunada (dodavatel odvolatele) a dále osobou K. B., jednatele odvolatele i společnosti Hidecon. Právě vzhledem k zapojení jednatele odvolatele je zřejmé, že odvolatel o těchto skutečnostech věděl“, přičemž tento závěr má oporu ve spisovém materiálu a ztotožňuje se s ním i krajský soud.
72. K žalobkyní opětovně zdůrazněné podobnosti spolupráce v nyní projednávané věci se spoluprací se společností LISUM krajský soud odkazuje na již vyřčené, a sice, že spolupráce vykazovala od nyní projednávaného případu odlišnosti, přičemž je nutno posuzovat vždy okolnosti konkrétního případu. Z přijatelnosti obchodní praxe v jednom případě nelze automaticky odvozovat přijatelnost obchodní praxe také v jiném případě.

73. V rámci argumentace stran objektivních okolností žalobkyně upozorňovala také na fungování obchodů se surovými kůžemi, které se vyznačují tím, že nejsou založeny na dokonalé predikci výroby. To souvisí také s názorem žalobkyně, že písemná forma smlouvy je při obchodování se surovými kůžemi zcela vyloučena. K tomu krajský soud uvádí, že žalobkyní popsané fungování obchodů nikterak nebrání v uzavření alespoň rámcové smlouvy. Pouhé neuzavření písemné smlouvy by však samo o sobě nemohlo postačovat k závěru, že v projednávaném případě existovaly takové objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně věděla, nebo vědět mohla a měla, že se účastní daňového podvodu. K takovému závěru je v nyní projednávaném případě možno dojít po komplexním zhodnocení všech okolností ve vzájemných souvislostech. Neuzavření písemné smlouvy je tedy jednou z indicií směřujících k tomuto závěru.
74. Přepravu do skladu Hidecon žalobkyně dle jejího vyjádření zvolila také u jiných dodavatelů. To však dle krajského soudu neznamená, že by se nejednalo o jednu z okolností, na základě kterých žalobkyně věděla, nebo vědět mohla a měla, že se účastní daňového podvodu. Žalobkyně dále tvrdí, že samotnou přepravu nezajišťovala a obchodní dokument nevyplňovala. Součástí spisu je také obchodní dokument pro přepravu produktů živočišného původu (VŽP) a získaných produktů, které nejsou určeny pro lidskou spotřebu v souladu s nařízením EP a Rady č. 1069/2009/ES předložený žalobkyní k odpovědi na výzvu doručené správci daně dne 30. 3. 2016. Jeho nedostatky žalovaný popisuje na s. 19 napadeného rozhodnutí, tedy pochybnost o přepravci, pochybnost o místě nakládky, absence identifikace vozidla a chybná veterinární schvalovací čísla. K tomu krajský soud zdůrazňuje, že žalobkyni nebylo vyčítáno, že samotnou přepravu nezajišťovala, či že ji nezajistila dostatečně, nýbrž to, že obsahu předloženého obchodního dokumentu nevěnovala patřičnou pozornost. Pokud by tak učinila, jistě by to vyvolalo oprávněné pochybnosti o celé transakci. Opět se dle krajského soudu jedná o okolnost, která v souvislosti s dalšími okolnostmi (především propojením jednotlivých subjektů) naznačuje závěru, že žalobkyně věděla, nebo vědět mohla a měla, že se účastní daňového podvodu.
75. Dle žalobkyně dále není běžnou obchodní praxí, aby si smluvní strany mezi sebou sdělovaly původ zboží. Naopak se dle jejího názoru jedná o informaci střeženou jako obchodní tajemství. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil, proč do objektivních okolností zařadil také nezájem žalobkyně o původ zboží, a to přímý vliv původu na kvalitu zboží. Žalovaný tak ani netvrdil, že by žalobkyně musela znát přesné konkrétní místo původu zboží, nýbrž jí vyčítal především to, že se o tento původ ani rámcově nezajímala. K tomu krajskému soudu nezbyvá než dodat, že se opět jedná o jednu z okolností, které by sice samy o sobě nedostačovaly k závěru, že žalobkyně věděla, nebo vědět mohla a měla, že se účastní daňového podvodu, nicméně v souvislosti s ostatními okolnostmi k tomuto závěru přispívá.
76. Na závěr této části tak krajský soud shrnuje, že objektivní okolnosti identifikované žalovaným ve svém souhrnu značí povědomost žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu.

V. Opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu

77. Krajský soud v dané věci shledal naplnění prvních dvou podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tj. existenci daňového podvodu a existenci objektivních podezřelých okolností, na jejichž základě žalobce alespoň mohl vědět, že se účastní

daňového podvodu. Z toho důvodu se soud dále zabýval tím, zda žalobkyně postupovala dostatečně obezřetně, což je třetím předpokladem pro možnost odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

78. Dle žalobkyně se žalovaný s jí přijatými opatřeními nevypořádal a své závěry postavil buď na skutečnostech v rozporu s judikaturou, nebo na převrácení daného opatření. Žalobkyně dle jejího vyjádření ověřila existenci dodavatele nahlédnutím do obchodního rejstříku, ověřila si, že dodavatel není v insolventi, ověřila si, že dodavatel je plátcem DPH, ověřila si, že dodavatel není nespolehlivým plátcem a prováděla úhradu za dodané zboží výhradně na bankovní účet dodavatele, který byl správcem daně zveřejněn v registru plátců DPH.
79. Nicméně tyto skutečnosti nevypovídají vůbec nijak o tom, jaká nezbytná opatření žalobkyně přijala ve vztahu k výše uvedeným objektivním okolnostem, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Mohla přinejmenším prověřit alespoň zběžně zázemí svých dodavatelů, oslovit jednatele dodavatelů s cílem prověření oprávněnosti jednání za tyto dodavatele či věnovat mnohem více pozornosti přepravním dokladům, na nichž evidentně byla uvedena jiná společnost, než která dopravu surových kůží zajišťovala. Dle krajského soudu z uvedeného vyplývá také to, že žalobkyně nevěnovala pozornost zkušenostem svých dodavatelů s obchody s kůžemi. Zdejší soud má za to, že žalobkyně ani před indicie naznačující nestandardnost obchodní transakce neučinila žádná opatření nad rámec běžného obchodního styku, která by zamezila její účasti na daňovém podvodu.
80. Žalovaný se opatřeními přijatými žalobkyní zabýval na s. 22 - 24 napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvedl, že *„[p]rověření základních údajů a skutečností ve veřejných registrech a rejstřících nelze ve světle zde uvedených zjištění považovat za dostatečné opatření. Pakliže si odvolatel informace ve veřejném rejstříku skutečně zjišťoval, muselo mu být známo, že společnost Betunada byla založena relativně nedávno, a to jako ready-made společnost, zapsaný předmět podnikání byl toliko obecný (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona) a sídlo bylo svou povahou virtuální. Ani to však odvolatele nepřimělo k tomu, aby se více zajímal o to, proč s ním za tento subjekt jednají osoby odlišné od jeho statutárních orgánů a věnoval více pozornosti obchodní spolupráci s nimi“*, a došel k závěru, že *„není možné mít za to, že odvolatel v rámci dané transakce postupoval v dobré víře, neboť nebylo zjištěno, že by odvolatel přijal opatření, jež by byla k dané situaci adekvátní, a jež by účasti na daňovém podvodu mohla zamezit.“* Nelze tak ani souhlasit se žalobkyní, že žalovaný se s opatřeními nevypořádal.

VI. Shrnutí a náklady řízení

81. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobkyně zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobkyní nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
82. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 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. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, a proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad

rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 30. listopadu 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu