



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **KRPOL s.r.o.**, IČ 29295149
sídlem náměstí Svobody 93/22, 602 00 Brno
zastoupený společností UNTAX, s.r.o.,
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 30. 1. 2018, č. j. 3734/18/5300-21442-712226,

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. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 1. 2017, č.

j. 6529/17/3001-51521-709382 a č. j. 26731/17/3001-51521-709382 (dále jen „platební výměry“). Správce daně doměřil dlužnou daň za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 15 737 Kč a za červen 2014 ve výši 52 500 Kč. Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 30. 1. 2018, č. j. 3734/18/5300-21442 712226 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

2. Předmětem sporu je otázka, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, když žalobci neuznal nárok na odpočet DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“) z důvodu, že se žalobce účastnil podvodu na DPH.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že správce daně ani žalovaný neprokázali daňovou ztrátu, zasažení předmětného zboží podvodem na DPH ani existenci samotného daňového podvodu. Správce daně a žalovaný pouze odkazují na nesplnění obecných daňových povinností třetími subjekty. O těchto pochybeních navíc žalobce nevěděl, ani vědět nemohl. Napadené rozhodnutí je obecné, vůbec nevysvětluje, jakým způsobem mělo dojít ke spáchání podvodu na DPH, natož jak se tohoto podvodu měl účastnit žalobce. Závěr o existenci podvodu DPH stojí pouze na nekontaktnosti společnosti ALS BUILDING, s. r. o. (dále jen „ALS BUILDING“). Pouhé neodvedení daně nesvědčí o existenci podvodu na DPH. Nebylo prokázáno, že předmětné tahače a návěsy byly součástí podvodu na DPH. Správce daně ani žalovaný neprokázali, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění prostřednictvím účasti na daňovém podvodu. Žalobce musel daň z přijatých plnění dodavateli zaplatit, o žádném daňovém zvýhodnění proto nelze hovořit. Povědomí daňového subjektu ohledně zasažení řetězce podvodem na DPH lze hodnotit až po prokázání existence samotného daňového podvodu. Žalovaný neuvádí, v čem by měla být adresa společnosti TERE0, s. r. o. (nyní TELEMACHOS, s. r. o., dále jen „TEREO“) virtuální. Účetní závěrky nezveřejňuje více než 2/3 společností v České republice. J. M. nebyl angažován v jmenovaných společnostech souběžně, není jasné, v čem je vytýkané personální propojení vadné. Obecná ustanovení v kupní smlouvě žalobci postačovala, odpovědnost za vady vyplývá ze zákona. Žalovaný rezignoval na provedení svědecké výpovědi J. M., kterou chtěl žalobce objasnit ověření funkčnosti a technického stavu dodávaných vozidel. Údaj o způsobu úhrady na faktuře je jednostranným požadavkem, nikoliv smluvním závazkem, žádný věřitel se nebrání přijetí hotovosti. Cílem prodeje vozidel bylo snížení zadlužení společnosti TERE0, proto žalobce společnosti předmětná vozidla po prodeji pronajal. Žalovaný neuvádí, jaká opatření měl žalobce přijmout, aby nepořídil zboží zasažené podvodem na dani. Žalobce neměl před uzavřením obchodu k dispozici žádné informace vzbuzující jakékoliv podezření. Žalobce také přijal všechna opatření, která po něm šla rozumně požadovat, dodavatele prověřil ve všech veřejných databázích. Žalovaný v podstatě uplatňuje proti žalobci ručení za neodvedenou daň třetími osobami, tento postup naplňuje znaky *praeter legem*, je tudíž ústavně nekonformní. Správce daně ukončil daňovou kontrolu v rozporu se zákonem. Žalobci nebylo umožněno účelně projednat zprávu o daňové kontrole. K jejímu projednání bylo třeba, aby správce daně odpověděl na písemné dotazy žalobce, správce daně tak však neučinil, žalobce se tak projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbal.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že sice došlo ke splnění hmotněprávních podmínek, ale nárok na odpočet nebyl uznán z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH. Chybějící daň byla v předmětném řetězci zjištěna u společnosti ALS BUILDING, která sice za předmětná zdaňovací období podala přiznání k DPH, avšak daň nebyla uhrazena. Správce daně ani žalovaný neodvozovali vědomou účast žalobce na podvodu z toho, že společnost ALS BUILDING byla nekontaktní. Žalobce nesprávně směřuje definici existence podvodu na DPH s vědomostí žalobce o takovém podvodu. Daňové podvody bývají koncipované tak, aby nárok na odpočet uplatnil subjekt reálně vykonávající ekonomickou činnost. Podstata daňového podvodu spočívá v zastření souvislosti mezi neodvedením daně jedním článkem řetězce a nárokem na odpočet jiného článku. Není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, které nasvědčují o podvodném charakteru řetězce jako celku. Žalovaný se dostatečně věnoval opatřením, která měl žalobce přijmout, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie není možné nárok na odpočet přiznat, pokud se prokáže, že se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH. V daném případě tak nebylo možné upřednostnit institut ručení.
5. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, v níž znovu zopakoval čtyři zásadní body uvedené již v žalobním návrhu – neprokázání podvodu na dani z přidané hodnoty (nevysvětlení skutkových a právních okolností páchaného podvodu, nedoložení nezaplacení daně společností ALS BUILDING), neprokázání účasti žalobce na tomto podvodu (zejména neprokázání zahrnutí vozidel do podvodu, absence důkazů prokazujících vědomou účast žalobce na podvodu, nedostatečnost žalovaným uvedených „objektivních“ okolností, absence konkrétních opatření, která měl žalobce přijmout), neústavnost postupu žalovaného (mělo být postupováno podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty) a nezákonné ukončení daňové kontroly (nesdělení odpovědí na dotazy žalobce a nesprávné ukončení daňové kontroly).
6. Žalovaný se k replice žalobce vyjádřil podáním, v němž rozporoval možnost aplikace institutu ručení a svou předchozí argumentaci rozsáhle doplnil, jelikož se podle žalovaného jedná o zásadní právní otázku. V případě existence daňového podvodu totiž nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vůbec nevznikne. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se uplatní v nalézacím řízení, zatímco § 109 zákona o DPH upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní, přičemž takové ustanovení nelze označit za speciální ustanovení k principu vztahujícímu se pouze na nalézací řízení. Nejde tak o právní úpravu vztahující se na totožnou věc a ani o jedné z těchto úprav nelze říct, že by byla užší právní normou a druhá širší právní normou. Žalobce tak nesprávně aplikuje kolizní pravidlo „*lex specialis derogat generali*“. Oba právní instituty mají rovněž jinou funkci – ochrana a zajištění fungování systému daně z přidané hodnoty v případě odepření nároku na odpočet daně, zatímco u ručení jde o funkci získání chybějící daně. Institut ručení je možné nadto aplikovat výlučně na jeden konkrétní článek odběratelsko-dodavatelského řetězce zasaženého podvodem, jedná se o institut zajišťovací mající znaky akcesority a subsidiarity. Institut ručení skýtá riziko možného zneužití ze strany podvodných subjektů, k jejichž nepřipustnému zvýhodnění (nevyměrováním penále) by přijetím a aplikováním právního názoru žalobce došlo.

7. Také k tomuto podání žalovaného se žalobce vyjádřil. Žalobce setrval na svých dřívějších argumentech. Žalovaný upřednostňuje zásadu zákazu zneužití práva před zásadou neutrality daně z přidané hodnoty, nicméně tato přednost z příslušné judikatury nevyplývá, neboť jsou sledovány oba cíle. V případě existence daňového podvodu nepostačuje zjištění, že některý ze subjektů zapojených v obchodním řetězci neodvedl daň, ale je nutno prokázat, že neodvedení daně se vztahuje právě k transakci zasažené daňovým podvodem, resp. k plnění uplatňovanému k odůvodnění nároku na odpočet. Existenci příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu v projednávané věci však správní orgány neprokázaly.

III. Předchozí rozhodnutí krajského soudu a další průběh řízení

8. Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 24. 6. 2020, č. j. 31 Af 30/2018-82, všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz. Dle tehdejšího názoru soudu správce daně, resp. žalovaný nedostatečně prokázali, že předmětné zboží bylo skutečně přeprodáváno v jimi identifikovaném řetězci společností ani to, že společnost ALS BUILDING nezaplatila v rozhodném období DPH. Ve správním spise totiž není žádný důkaz o tom, že by se do řetězce zapojila společnost TAX-TECH EU, s. r. o. (dále též „TAX-TECH“) a nebyl ani prokázán prodej zboží mezi ALS BUILDING a TEREÓ. Současně se žalovaný nijak nevypořádal se skutečností, že společnosti ALS BUILDING byla doměřena daň ve výši 0 Kč. Především však není nijak podložena jeho domněnka, že součástí plnění deklarovaných danou společností v řádných daňových přiznáních bylo právě i předmětné zboží, neboť žalovaný neměl k dispozici žádnou dokumentaci k daňovému přiznání ALS BUILDING. Závěr žalovaného, že ALS BUILDING neuhradila DPH z prodeje předmětných tahačů a návěsů tak nemá oporu ve spise. Tím méně lze mít za prokázané, že byl daný prodej zatížen podvodem na DPH a že existuje souvislost mezi daní nezaplacenou ALS BUILDING a nárokem na odpočet, který uplatnil žalobce.
9. Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Ten rozsudkem ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 210/2020-44, napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Dle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů. Argumentace žalobce stran neexistence podvodu na DPH totiž mířila zcela jiným směrem, žalobce primárně namítal, že žalovaný existenci daňového podvodu spojil pouze s nekontaktností společnosti ALS BUILDING.

IV. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
11. Předně považuje zdejší soud za nutné předeslat, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality*

skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobce advokáta“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Argumentace uvedená žalobcem v žalobě se nese v obecné rovině, žalobce povětšinou vyjadřuje prostý nesouhlas se závěry správce daně, který doplňuje zcela obecnými tvrzeními a dezinterpretací závěrů žalovaného. Žalobce používá také obsáhlé citace judikatury, aniž by citované závěry jakkoliv přenesl na konkrétní okolnosti v projednávané věci. Jako konkrétní žalobní body, ke kterým by se mohl soud konkrétně vyjádřit, bylo možné považovat pouze takové námítky, z nichž bylo možné jasně dovodit, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené (tj. nikoliv například pouze prvostupňově) rozhodnutí za nezákonné. Není úkolem soudu, aby blíže nespécifikovaná obecná konstatování žalobce sám rozváděl, a dotvářel tak za žalobce znění žalobních námitek.

12. Krajský soud současně považuje za vhodné poukázat na to, že z povinnosti řádně odůvodnit rozhodnutí nevyplývá povinnost orgánu veřejné moci vypořádat každý jednotlivý argument účastníků řízení. Soud má stejně jako správní orgán povinnost vypořádat se s hlavními argumenty účastníků, čehož může docílit také tak, že prezentuje vlastní názor, který je odlišný od názoru účastníka. Absence odpovědi na každé tvrzení nezakládá nezákonnost daného rozhodnutí. Plnění na nutnosti vypořádat každé tvrzení by představovalo přílišný formalismus, který by jistě byl v rozporu se zásadou efektivit a hospodárnosti řízení. Zejména u obsáhlých podáních by takový požadavek vedl ke zcela absurdním důsledkům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014–9 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13).

IV.a) Odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH

13. Podstatou projednávané věci je především otázka, zda byl žalobci oprávněně odepřen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH.
14. Ve stručnosti lze připomenout, že, má-li být daňovému subjektu uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí být nejprve splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně plynoucí z § 72 a 73 zákona o DPH. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je nedílnou součástí mechanismu této daně a jako takový nemůže být v zásadě omezen (k tomu blíže např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 1995, BP Supergaz, C 62/93, Recueil, s. I 1883, bod 18, a ze dne 21. 3. 2000, Gabalfrisa a další, C 110/98 až C 147/98, Recueil, s. I 1577, bod 43).
15. V případě hmotněprávních podmínek se jedná o poskytnutí plnění mezi osobami povinnými k dani a použití pro uskutečňování ekonomické činnosti (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 G. T., bod 26). To je v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, dle něhož je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Musí tak být ověřeno, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo uskutečněno pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD, bod 31). Daňový subjekt proto musí v

daňovém řízení prokázat to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti a kdo mu ono plnění poskytl (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100).

16. K formálním podmínkám lze odkázat na § 73 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
17. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Axel Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, bod 13).
18. V projednávané věci žalovaný postavil napadené rozhodnutí na skutečnosti, že nedisponoval jakýmkoliv pochybnostmi stran naplnění hmotněprávních a formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, nýbrž konstatoval existenci daňového podvodu na základě objektivních okolností, o kterých žalobce musel vědět. Žalovaný tak vyjádřil odlišný právní závěr oproti správci daně, který konstatoval neprokázání splnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození od DPH dle § 72 a 73 zákona o DPH a zároveň vyjádřil podezření o účasti žalobce v řetězci zatíženém daňovým podvodem (bod 42 napadeného rozhodnutí).
19. Cílem daňového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost všech zapojených subjektů, nýbrž neuhrazení daně z přidané hodnoty na výstupu plátcem typu „*missing trader*“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty, nebo ji přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „*broker*“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do Evropské unie). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „*buffer*“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu.
20. Podvod na DPH může být důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně. Současně však musí být prokázáno, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31). Na druhou stranu daňové 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 ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48).

21. 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, čj. 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 DPH, tedy leží na správci daně.
22. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu (tzv. vědomostní test). 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, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH 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).
23. 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 měla a mohla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid). Soudní dvůr Evropské unie v citovaném rozsudku 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. Nevýžaduje 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).“

24. Výchozí stanovená judikaturou Soudního dvora Evropské Unie směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají 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 (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 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).
25. Vědomostní test tedy sestává ze dvou kroků: 1) zjištění objektivních okolností nasvědčujících vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání; 2) zkoumání, zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
26. Podstatou druhého kroku vědomostního testu není přenos důkazního břemene na daňový subjekt, nýbrž beneficium v podobě možného „vyvinění se“. Neuplatní-li daňový subjekt žádná tvrzení ohledně přijatých opatření, není povinen taková opatření prokazovat, nicméně musí strpět negativní důsledky spojené s případným pro něj nepříznivým závěrem učiněným na základě kroku 1) vědomostního testu, a sice závěrem, že o daňovém podvodu daňový subjekt vědět měl a mohl. Tvrdí-li naopak daňový subjekt, že přijal dostatečná opatření, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu, nese ke svým tvrzením (tj. jak k tomu, že opatření učinil, tak k tomu, že se jednalo o opatření dostatečná) důkazní břemeno. Nejedná se však striktně vzato o přenos důkazního břemene v důsledku pochybností správce daně, nýbrž o primární důkazní břemeno, které tíží daňový subjekt ke všem jeho tvrzením viz § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v době předmětných zdaňovacích období (dále jen „daňový řád“).
27. V předmětném obchodním případě se měl žalobce účastnit řetězce obchodních transakcí mezi celkově čtyřmi subjekty, a to konkrétně společností TAX-TECH EU, s.r.o. (dále jen „TAX-TECH EU“) → ALS BUILDING → TERE0 → žalobce, kdy předmětem vytýkaných obchodních transakcí bylo pořízení tahačů a návěsů, které následně po koupi žalobce pronajal zpět společnosti TERE0. Podle žalovaného měla společnost TERE0 předmětné tahače a návěsy pořídit od společnosti ALS BUILDING, která dané zboží zakoupila zřejmě od společnosti TAX-TECH EU.
28. Soud v první řadě zkoumal, zda je splněna první podmínka pro odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH, tedy, zda došlo k narušení neutrality daně a současně byly prokázány objektivní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH.
29. Chybějící daň žalovaný určil u společnosti ALS BUILDING. Tato společnost sice podala daňová priznání za předmětná zdaňovací období, daň však neuhradila. S ohledem na nekontaktnost společnosti ALS BUILDING není možné ověřit správnost výše priznané daně. S přihlédnutím k úvahám Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 210/2020-44, (jímž Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozsudek zdejšího soudu) soud shledal, že žalovaný chybějící daň ve smyslu judikatury Soudního

dvora Evropské unie zjistil dostatečným způsobem. Tato chybějící daň přitom zjevně souvisela s posuzovaným řetězcem transakcí a týkala se zdaňovacího období, v němž transakce proběhly. Nelze proto souhlasit s námitkou, že žalovaný neprokázal, že podvod na DPH se uskutečnil v příčinné souvislosti s dodávkami předmětného zboží.

30. Soud souhlasí s žalobcem, že k narušení neutrality daně může dojít i za jiných okolností než v případě podvodu na DPH. K neodvedení DPH může dojít například také v důsledku špatné ekonomické situace daňového subjektu nebo prostým omylem. Závěr o existenci podvodu na DPH proto vyžaduje vedle zjištění ohledně narušení neutrality daně také určení objektivních okolností, které vytvářejí dostatečné pochybnosti o legitimitě daného řetězce. Právě tyto skutečnosti posléze vedou k závěru, že daný řetězec je skutečně zasažen podvodem na DPH. Dle názoru soudu žalovaný v předmětné věci zjistil skutečnosti, které o podvodném charakteru řetězce svědčí. Před přezkumem jednotlivých okolností soud zdůrazňuje, že konkrétní objektivní okolnosti je nutné hodnotit komplexně s ohledem na všechny ostatní okolnosti daného případu. Také okolnosti, které samy o sobě nejsou v rozporu se zákonem, mohou v kontextu s jinými skutečnostmi svědčit o existenci podvodu na DPH.
31. Společnosti TEREÓ, TAX-TECH EU a žalobce sídlí nebo v minulosti sídlili na virtuální adrese. Společnost ALS BUILDING měla sídlo v bytovém domě, na deklarované adrese provozovny byla nekontaktní. I když není využívání virtuálního sídla nebo sídla v bytovém domě v rozporu se zákonem, tyto skutečnosti vytváří určité pochybnosti o tom, zda a jakým způsobem dané společnosti vedou svoji ekonomickou aktivitu. Žalobce vznesl námitku, že společnost TEREÓ neměla virtuální adresu, jelikož na uvedenou adresu bylo možné společnosti doručovat poštu. Skutečnost, že společnosti lze na adresu uvedenou v obchodním rejstříku doručovat poštu, neznamená, že by se nejednalo o virtuální adresu, jelikož přebírání pošty zpravidla představuje jedinou činnost, kterou společnost na virtuální adrese vyvíjí.
32. Další okolností naznačující existenci daňového podvodu je nekontaktnost společnosti ALS BUILDING. Společnosti byl navíc dne 14. 7. 2015 udělen status nespolehlivého plátce. Společnosti zapojené v řetězci dále nezveřejňovaly účetní závěrky. Nebylo možné najít jejich webové stránky, inzerci nebo jiné podobné informace, které by svědčily o faktickém vykonávání ekonomické činnosti těmito společnostmi. K argumentu žalobce, že až 69 % společností v České republice nezveřejňuje účetní závěrku soud dodává, že tuto skutečnost je nutné hodnotit ve vzájemném kontextu s ostatními okolnostmi daného případu. Pouhé nezveřejnění účetní závěrky automaticky neznamená, že daná společnost musí být zapojena do podvodného jednání, je to nicméně skutečnost, která v kontextu s ostatními okolnostmi o takovém zapojení může svědčit.
33. Mezi společnostmi navíc existovalo personální propojení v osobě J. M. (jednatel žalobce od 3. 10. 2014; jednatel TEREÓ od 5. 4. 2007 do 14. 6. 2007 a od 4. 8. 2010 do 16. 2. 2012; společník TEREÓ od 29. 6. 2005 do 23. 7. 2008; jednatel TAX-TECH EU od 3. 5. 2011 do 19. 4. 2013; společník TAX-TECH EU od 30. 6. 2010 do 16. 5. 2013; v době prověřování daných obchodů zastupoval na základě plné moci žalobce, TEREÓ i ALS BUILDING), L. K. (v době nákupu daného zboží jednatel žalobce; jednatel TEREÓ od 14. 6. 2007 do 4. 8. 2010; společník TEREÓ od 27. 7. 2012; jednatel TAX-TECH EU od 25. 1. 2008 do 30. 6. 2010) a V. Č. (jednatel TEREÓ od 19. 6. 2012, jednatel ALS BUILDING od 24. 1. 2013 do 8. 12. 2015, společníkem ALS BUILDING od 4. 2. 2013 do 15. 12. 2015). Další

nestandardností, kterou žalovaný zjistil, je skutečnost, že obchodní podíly J. M. a L. K. jsou stíženy několika exekucemi.

34. Další podezřelou okolností je skutečnost, že prodej předmětného zboží probíhal vždy ve velmi krátkých intervalech. Zboží dle daňového dokladu č. 201400117 bylo společností TEREО nakoupeno dne 3. 6. 2014 a prodáno daňovému subjektu bylo téhož dne, zboží dle daňového dokladu č. 201400121 společnost TEREО nakoupila dne 26. 6. 2014 a prodala dne 27. 6. 2014. Krátký časový rozestup mezi přeprodáním zboží v řetězci také naznačuje, že předmětné dílčí transakce jsou účelové. Jejich účelem totiž není reálná hospodářská činnost všech zapojených subjektů, ale vylákání odpočtu daně ze státního rozpočtu.
35. Také kupní smlouvy a daňové doklady společnosti ALS BUILDING vztahující se k nákupu v měsíci prosinec 2013 obsahují nesrovnalosti. Kupní smlouvy, jež měly být uzavřeny mezi ALS BUILDING jako prodávající a TEREО jako kupující, dle žalovaného nelze hodnotit jako platně uzavřené mezi deklarovanými subjekty. Přestože jsou kupní smlouvy označeny obchodními firmami ALS BUILDING a TEREО, podepsány a orazítkovány jsou společnostmi TEREО jako prodávající a žalobcem jako kupujícím. Dle názoru soudu není pro existenci podvodu na DPH důležité, zda jsou uzavřené kupní smlouvy platné. Ze záměny subjektů, které měly dané smlouvy uzavřít, však lze vyčíst, že jednající subjekty očividně podpisu smluv nevěnovaly ani elementární obezřetnost, která se od subjektů v jejich postavení očekává. Pokud by se jednalo o uzavření smluv v rámci reálné ekonomické činnosti, jednající subjekty by podpisu smluv věnovaly náležitou pečlivost. Absence jakékoliv pečlivosti a kontroly ze strany jednajících subjektů tak dle soudu svědčí o tom, že dané obchody neměly reálný ekonomický podklad.
36. Soud tak uzavírá, že z uvedených nestandardností v jejich vzájemném kontextu přesvědčivě vyplývá, že předmětný řetězec byl skutečně zasažen podvodem na DPH. Soud poznamenává, že dle jeho názoru pouze ze skutečnosti, že obchodní podíly J. M. a L. K. jsou stíženy exekucí, nelze vyvozovat, že daný řetězec byl zasažen podvodem na DPH, resp. žalovaný neuvedl, proč by tato skutečnost měla o existenci podvodu na DPH svědčit. I přes tento nedostatek však ostatní nestandardnosti vedou k závěru o existenci podvodu na DPH. Soud připomíná, že uvedené skutečnosti mají svědčit o objektivní existenci podvodu na DPH. Všechny žalobcovy námitky, které směřují k tomu, že o daných skutečnostech nevěděl nebo nemohl vědět jsou v této části testu bezpředmětné, jelikož vědomost daňového subjektu o těchto skutečnostech se posuzuje až v následujících krocích testu v rámci tzv. vědomostního testu. O objektivní existenci daňového podvodu tak mohou svědčit také skutečnosti, o kterých daňový subjekt nevěděl.
37. Žalobce namítá, že žalovaný existenci podvodu na DPH vyvozuje pouze z nekontaktnosti společnosti ALS BUILDING. Dle názoru soudu žalobce tímto tvrzením značně dezinterpretuje závěry uvedené v napadeném rozhodnutí. Z výše uvedeného výčtu objektivních okolností jasně vyplývá, že žalovaný existenci daňového podvodu vyvozuje z celé řady podezřelých skutečností. Tvrzení žalobce je tudíž nepravdivé.
38. Jelikož žalovaný prokázal, že daný řetězec byl skutečně zasažen podvodem na DPH, přistoupil soud k hodnocení, zda žalobce o existenci podvodu měl a mohl vědět.
39. Správce daně a žalovaný zjistili několik skutečností, které svědčí o vědomosti žalobce ohledně daňového podvodu. Dodavatel žalobce společnost TEREО vykazuje znaky nedůvěryhodnosti. Jak v současné době, tak v době zahájení obchodů s žalobcem společnost TEREО sídlila na virtuální adrese, od roku 2012 nezveřejňuje účetní závěrky a

nemá internetové stránky, či jinou reklamní propagaci. Jak soud již uváděl výše, jedná se o skutečnosti, které zpochybňují, že dodavatel TERE0 vykonával reálnou ekonomickou aktivitu.

40. Za další zjištěnou skutečnost, jež prokazuje vědomost žalobce o existenci podvodu, soud jednoznačně považuje personální propojení žalobce s ostatními společnostmi v daném řetězci. Personální propojení soud již detailněji popsal výše, proto na tuto část odůvodnění pouze odkazuje. Skutečnost, že totožné osoby se minimálně částečně podílely na řízení žalobce a ostatních společností v řetězci, svědčí o tom, že žalobce musel o nestandardnostech týkajících se jiných článků řetězce vědět.
41. O úzkém propojení jednotlivých společností svědčí také smluvní dokumentace týkající se předmětného zboží. Předně lze upozornit na podezřelou skutečnost, že smlouvu mezi ALS BUILDING a TERE0 podepsal žalobce. Dále jsou kupní smlouvy uzavřené v červnu 2014 mezi žalobcem a TERE0 zcela shodné jako kupní smlouvy uzavřené mezi TERE0 a ALS BUILDING. Tím však výčet podezřelých skutečností vyplývajících z kupních smluv nekončí. Kupní smlouvy obsahují pouze obecná ustanovení, jejich obecnost a jednoduchost je s ohledem na předmět plnění a jeho hodnotu minimálně zarážející. Soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že v případě nákupu ojetých nákladních vozidel lze předpokládat, že si strany ve smlouvě upraví minimálně odpovědnost za vady a záruku za jakost. Soud se neztotožnil s tvrzením žalobce, že strany při uzavření smluv považovaly úpravu odpovědnosti za vady obsaženou v zákoně za dostatečnou, proto smlouvy konkrétní úpravu prav a povinností neobsahují. Toto tvrzení není přesvědčivé, jelikož jednání stran při podpisu předmětných smluv by zcela jasně nenaplnovalo standard péče řádného hospodáře. V případě nákupu ojetých nákladních vozidel, u kterých se běžně vyskytuje zvýšená míra rizika z vadného plnění, a to navíc s vědomím toho, že jsou tato vozidla postupně přeprodávána v řetězci, nepředstavuje spoléhání se pouze na základní právní úpravu obsaženou v zákoně zodpovědný postup. Zákon například vůbec neřeší záruku za jakost mezi podnikateli. Kupní smlouvy navíc neobsahují ani jiná ustanovení, která se v obdobných smlouvách běžně vyskytují. Jedná se například o platební podmínky nebo způsob předání dokladů potřebných k užívání předmětného zboží.
42. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvádí, že z předloženého spisového materiálu není patrné, zda a jakým způsobem odvolatel ověřoval funkčnost a technický stav předmětného zboží. Kupní smlouvy obsahují toliko prohlášení žalobce, že s technickým stavem vozidel seznámil, dle žalovaného však pouhé prohlášení o seznámení se s technickým stavem není v případě nákupu ojetých nákladních vozidel dostatečné. Soud souhlasí s žalovaným, že absence prohlídky vozidel by mohla představovat další okolnost svědčící o tom, že žalobce měl vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH. Absenci prohlídky však nelze dovozovat pouze ze skutečnosti, že o této prohlídce nebyl sepsán samostatný záznam. Uvedenou úvahu žalovaného však rozhodně nelze považovat za stěžejní pro učinění závěru o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že je transakce stížena daňovým podvodem. Šlo opět pouze o jednu z řady indicií, přičemž z ostatních skutečností je zřejmé, že i bez této indicie žalobce mohl a měl o zasažení transakce daňovým podvodem vědět. S ohledem na to, že pro tento závěr není zcela stěžejní, zda byl technický stav vozidel ověřován, bylo by nadbytečné provádět výslech J. M. k této otázce.
43. Další objektivní okolnost spočívá ve způsobu úhrady kupní ceny za předmětná plnění. Kupní cenu dle daňových dokladů č. 201300601 a č. 201300602 žalobce uhradil bezhotovostně nikoliv na účet dodavatele TERE0 zveřejněný správcem daně, ale na účet

třetí osoby společnosti PROMOX, s. r. o. U předmětných plnění dle daňových dokladů č. 201300599 a č. 201300600 žalobce předložil pokladní doklady, ze kterých vyplývá, že došlo k uhrazení pouze části kupní ceny (200 000 Kč z částky 1 064 800 Kč). Dle údajů uvedených na daňových dokladech měl navíc žalobce uhradit kupní cenu bezhotovostním převodem na účet č. 251456627/0300, žalobce však kupní cenu uhradil v hotovosti. Dle názoru soudu také tyto skutečnosti jasně nasvědčují tomu, že žalobce si musel být vědom podvodného charakteru daného obchodního řetězce.

44. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvádí, že mu není jasné, jaký byl účel prodeje předmětného zboží ze strany TERE0 žalobci, když žalobce vzápětí vozidla pronajal zpět společnosti TERE0. Žalobce k účelu transakce uvedl, že se mělo jednat o zpětný leasing, kterým společnost TERE0 měla řešit své finanční problémy. Takové vysvětlení by bylo možné považovat za důvěryhodné pouze v případě, že by TERE0 vlastnila předmětné zboží delší dobu. Jak však soud uváděl výše, pře prodej předmětného zboží probíhal v řetězci vždy s velmi malým časovým odstupem.
45. Soud na základě výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že žalobci muselo minimálně vzniknout podezření, že by se mohl účastnit podvodu na DPH, o svojí účasti tedy vědět mohl a měl. S ohledem na personální propojení předmětných společností a zejména nestandardnosti týkající se způsobu úhrady kupní ceny lze označit za zcela nepravděpodobné, že by žalobce nevěděl o tom, že transakce je zasažena daňovým podvodem.
46. Pokud jde o opatření za účelem vyhnutí se účasti na daňovém podvodu, žalobce uvedl, že si dodavatele kontroloval ve veřejných databázích, tj. ověřil, že je zapsán v obchodním rejstříku, že není v insolvenční, že se nejedná o nespolehlivého plátce DPH a že má dodavatel řádně registrovaný bankovní účet u správce daně. Dle názoru soudu se jedná pouze o zcela základní a formální opatření, která jsou s ohledem na nestandardnosti daného konkrétního obchodního případu zcela nedostatečná. Žalovaný uvedl hned několik opatření, která žalobce přijmout mohl tak, aby zajistil svoji neúčast na daňovém podvodu. Žalobce měl především postupovat s péčí řádného hospodáře, měl si své obchodní partnery řádně prověřovat (nad rámec provedeného prověření) a neignorovat zjevné známky nespolehlivosti. Současně měl žalobce klást větší důraz na smluvní dokumentaci, zejména měl být obsah smluv upraven na konkrétní obchod mezi konkrétními stranami. Žalobce měl postupovat s dostatečnou opatrností a podepisovat pouze smluvní dokumentaci týkající se jeho. Dále bylo možné po žalobci požadovat, aby kupní cenu uhradil způsobem uvedeným na daňových dokladech a v případě bezhotovostních plateb využil účet TERE0 zveřejněný správcem daně v registru plátců DPH.
47. Odkaz žalobce na případ pořízení mobilních telefonů zasažených podvodem na DPH Generálním finančním ředitelstvím není přílehlavý. Přijatá opatření se musí vždy posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti případu. Opatření, která mohou být považována za dostatečná v jednom případě (jak tomu mohlo být v žalobcem uváděném případě), nelze bez dalšího považovat za dostatečná v případě jiném, zejména byly-li v takovém případě indicie svědčící o daňovém podvodu zřetelnější.
48. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, které od něj šla rozumně požadovat. Kromě toho soud upozorňuje, že poslední krok testu složí k tomu, aby se mohli „vyvinut“ poctiví podnikatelé, kteří se neúmyslně účastní podvodu na DPH. Toho docílí tím, že v řízení prokážou, že přijali veškerá opatření, která od nich lze

očekávat, aby se daňového podvodu nezúčastnili. V projednávaném případě však personální propojení žalobce s dalšími články řetězce nasvědčuje tomu, že žalobce o daňovém podvodu s vysokou mírou pravděpodobnosti věděl. Za takové situace by bylo pojmově vyloučeno, aby přijal dostatečná opatření k tomu, aby své případné účasti na daňovém podvodu zabránil. Fakticky by totiž žalobce spíše přijímal opatření za účelem zakrytí své vědomé účasti na daňovém podvodu.

49. Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že se žalobce účastnil podvodu na DPH, žalovaný proto postupoval v souladu se zákonem, když žalobci z tohoto důvodu odmítl uznat nárok na odpočet daně.

IV.b) Vady řízení u správce daně a žalovaného

50. Žalobce namítal nezákonné ukončení daňových kontrol. Tuto žalobní námitku krajský soud rovněž neshledal důvodnou, přičemž se ztotožnil s hodnocením správních orgánů.
51. Ze správního spisu plyne, že správce daně dne 1. 7. 2016 vydal sdělení, v němž stanovil den 20. 7. 2016 jako den seznámení žalobce s výsledkem kontrolních zjištění na nevyměřené dani za zdaňovací období prosinec 2013 a červen 2014. Žalobce reagoval sdělením ze dne 15. 7. 2016, v němž považoval osobní seznámení s tímto kontrolním zjištěním za neefektivní a zbytečně nákladné, přičemž požádal správce daně o zaslání tohoto seznámení do datové schránky žalobce. Správce daně tak učinil dne 25. 7. 2016, současně téhož dne vydal rozhodnutí o stanovení lhůty 30 dnů k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Dne 6. 9. 2016 správce daně vydal sdělení k projednání zpráv o daňových kontrolách za předmětná zdaňovací období a stanovil termín tohoto projednání na 20. 9. 2016, eventuálně 22. 9. 2016. Žalobce se z projednání zpráv o daňové kontrole omluvil dne 18. 9. 2016 s tvrzením, že dne 15. 9. 2016 zmocnil svého stávajícího zástupce k zastoupení v předmětném daňovém řízení, přičemž je nezbytné tomuto zástupci poskytnout dostatečný časový prostor k zevrubnému prostudování případu. Dne 23. 9. 2016 správce daně vydal sdělení k projednání zpráv o daňových kontrolách za předmětná zdaňovací období a stanovil termín tohoto projednání na 12. 10. 2016. Dne 12. 10. 2016 se u správce daně dané jednání uskutečnilo. Žalobce v průběhu jednání požadoval zejména to, aby správce daně identifikoval, v čem měl spočívat podvod na DPH a jak byl spáchán, a jaké zvýhodnění v rozporu se 6. směrnicí (směrnice Rady 2006/112/ES) měl žalobce uplatněním odpočtu z přijatých plnění získat, neboť tyto skutečnosti postrádal. Správce daně žalobce odkazoval na kontrolní zjištění, k nimž se žalobce nevyjádřil, nebo uvedl, že na dotazy žalobce odpoví mimo toto jednání písemně. Dne 15. 11. 2016 správce daně vydal sdělení k projednání zpráv o daňových kontrolách za předmětná zdaňovací období a stanovil termín tohoto projednání na 29. 11. 2016, případně na 6. 12. 2016. Současně v tomto sdělení stran výše specifikovaných dotazů žalobce odkázal na odůvodnění daných zpráv, která jsou shodná s odůvodněními uvedenými v Seznámeních s výsledky daňové kontroly za příslušná zdaňovací období, k nimž se měl žalobce možnost vyjádřit, tak však neučinil. Žalobce podal dne 5. 12. 2016 omluvu z nařízeného jednání na 6. 12. 2016, v němž rozporoval skutečnosti uvedené v kontrolních zjištěních a znovu vyzval správce daně k zodpovězení otázek uvedených již na ústním jednání dne 12. 10. 2016. Až po poskytnutí těchto odpovědí byl žalobce dle svého vyjádření připraven projednat příslušné zprávy o daňových kontrolách.
52. Správce daně dne 16. 12. 2016 přikročil k vydání zpráv o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2013 a červen 2014 a současně téhož dne vydal sdělení ve věci ukončení

daňových kontrol na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Tvrzení žalobce vyhodnotil jako nesouhlas s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému se nevyjádřil, ač tak učinit mohl. Dále správce daně vyhodnotil omluvu žalobce jako formální, tato neobsahovala žádné závažné důvody, tyto nebyly ani doloženy. O následcích spojených s nedostavením se k projednání zpráv o daňových kontrolách byl žalobce řádně poučen. Ukončení daňové kontroly nemůže být závislé na tom, až daňový subjekt sdělí, že je dostatečně uspokojen odpověďmi správce daně. Ze všech správci daně známých skutečností vyhodnotil správce daně chování žalobce tak, že se vyhýbá projednání zpráv o daňových kontrolách a snaží se oddálit jejich podpis. Proto přistoupil k zaslání příslušných zpráv o daňových kontrolách současně se sdělením o ukončení daňových kontrol v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu.

53. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu platí, že o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.
54. Správce daně dle § 88 odst. 2 daňového řádu seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
55. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.
56. Zprávu o daňové kontrole podepisuje dle § 88 odst. 4 daňového řádu kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
57. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
58. Postup správce daně byl podle názoru soudu v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními. Žalobce sám preferoval písemné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, k čemuž správce daně v souladu s § 88 odst. 3 stanovil přiměřenou lhůtu 30 dnů, v níž se však žalobce nevyjádřil. Po uplynutí této lhůty již nebylo možné v rámci projednání zpráv o daňových kontrolách žádat jejich další doplnění. Jelikož následně žalobce setrval na stanovisku, že žádá odpovědi správce daně na jim uvedené otázky, které správce daně zodpověděl prostřednictvím odkazu na skutečnosti uvedené již v kontrolních zjištěních, a z tohoto důvodu se omluvil z pořadí třetího nařízeného projednání zpráv o daňových

kontrolách, přistoupil správce daně k jejich projednání podle § 88 odst. 5 daňového řádu. V tomto postupu soud neshledal pochybení správce daně, neboť z procesního průběhu daňového řízení v druhé polovině roku 2016 bylo možné mít za to, že se žalobce vyhýbá projednání zpráv o daňových kontrolách.

59. Důvodnou není ani námitka narušení zásady dvojinstančnosti řízení, s ohledem na nemožnost vyjádřit se k otázce chybějící daně u společnosti ALS BUILDING. Žalovaný má obecně možnost změnit právní posouzení určitého případu oproti správci daně, jak se stalo i v právě projednávané věci. S takovou změnou právního názoru však musí být daňový subjekt seznámen. To se v dané věci stalo prostřednictvím Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 22. 11. 2017 (součástí spisu odvolacího řízení; nadto žalobce toto seznámení připojil rovněž k žalobnímu návrhu). Žalobce na tento přípis žalovaného reagoval nejprve žádostí o prodloužení lhůty, následně vyjádřením k odlišnému právnímu názoru dle přípisu žalovaného ze dne 22. 11. 2017. Není tak pravdou, že by se žalobce nemohl vyjádřit ke skutečnosti chybějící daně u společnosti ALS BUILDING, v důsledku čehož by měla být narušena zásada dvojinstančnosti řízení.

IV.c) Neústavnost postupu žalovaného

60. Žalobce také namítal, že mu žalovaný neuznal nárok na odpočet daně z důvodu podvodu na DPH a nepostupoval podle § 109 zákona o DPH, v němž je upraven institut ručení, když podstata činnosti žalovaného je právě uplatnění ručení za neodvedenou daň třetími osobami. Tímto žalovaný vybočil z mezí stanovených ústavními kautelami, zejména pak těmi zakotvenými v čl. 2 odst. 2 a v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (*secundum et intra legem*). Žalobce svou argumentaci opírá také o rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60.
61. Zdejší soud však předně k vypořádání této námítky uvádí, že uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, zrušen, přičemž samotnou podstatou nyní vznesené žalobcovy námítky se Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zabýval velmi detailně. Nejvyšší správní soud provedl podrobný rozbor relevantní judikatury a zdůraznil, že ručení a neuznání nároku na odpočet daně jsou dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení. Institut ručení proto nevyklučuje odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zatížení transakce daňovým podvodem. Právní úpravu ani její aplikaci v nyní projednávané věci proto nelze považovat za protiústavní.

V. Shrnutí a náklady řízení

62. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
63. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 29. března 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu