



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **MIVACAR s.r.o., v konkurzu**  
sídlem Kněžpole 56  
zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou  
sídlem Chodská 1366/9, Praha

za účasti: **JUDr. Martin Aleš**, insolvenční správce MIVACAR s.r.o.  
sídlem Houškova 524/30, Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13.11.2020, č.j. 43267/20/5300-22443-712892,

**takto:**

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

IV. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 13.11.2020, č.j. 43267/20/5300-22443-712892, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“):
  - dodatečný platební výměr ze dne 30.1.2020, č.j. 138181/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2016 ve výši 78 387 Kč, a současně jím bylo dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), stanoveno penále ve výši 15 677 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 31.1.2020, č.j. 138581/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2016 ve výši 85 256 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 17 051 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 138704/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši 168 032 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 33 606 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 138798/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 218 320 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 43 664 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 31.1.2020, č.j. 138852/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 125 036 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 25 007 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 30.1.2020, č.j. 138874/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 80 977 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 16 195 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 30.1.2020, č.j. 149345/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 40 517 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 8 103 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 149879/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 205 281 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 41 056 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 31.1.2020, č.j. 149977/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2017 ve výši 84 255 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 16 851 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 31.1.2020, č.j. 150026/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2017 ve výši 138 998 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 27 799 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 150572/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2017 ve výši 263 992 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 52 798 Kč;

- dodatečný platební výměr ze dne 30.1.2020, č.j. 150679/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2017 ve výši 36 258 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 7 251 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 150865/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 275 756 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 55 151 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 150948/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 232 436 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 46 487 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 151048/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2017 ve výši 219 431 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 43 886 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 151104/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 204 226 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 40 845 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 151161/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 343 353 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 68 670 Kč;
  - platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 153585/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 622 580 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 30.1.2020, č.j. 151204/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2018 ve výši 74 667 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 14 933 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 151248/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2018 ve výši 201 492 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 40 298 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 31.1.2020, č.j. 151283/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2018 ve výši 148 791 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 29 758 Kč;
  - platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 153745/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2018 ve výši 413 351 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 151365/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2018 ve výši 291 162 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 58 232 Kč;
  - platební výměr ze dne 3.2.2020, č.j. 163733/20/3309-50521-701385, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2018 ve výši 227 676 Kč.
2. Důvodem doměření DPH byl závěr správce daně, že žalobce nárok na odpočet DPH uplatnil z transakcí (nákup náhradních dílů od GARBON Delta, s.r.o., DESGENETA Analytics s.r.o. a TSK BIZ s.r.o.) v rámci podvodného řetězce, přičemž o účasti v něm žalobce mohl a měl vědět. Žalovaný uvedený závěr potvrdil.

### I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné. Správní orgány neprokázaly podvodné jednání žalobce v souvislosti s dodávkami od Garbon Delta, s.r.o., DESGENETA Analytics s.r.o. a TSK BIZ s.r.o., neboť neprokázaly existenci objektivních okolností daňového podvodu. Tvrzení žalovaného ohledně nestandardnosti navázání obchodní spolupráce je pouhou spekulací. Žalobce namítá, že si počínal obezřetně a osvědčil svou dobrou víru. Předmětné obchody nevybočovaly z běžné obchodní praxe žalobce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvádí, v čem konkrétně měla být žalobcem přijatá kontrolní opatření nedostatečná. Žalovaný tedy měl určit, která konkrétní opatření měla být žalobcem přijata.
4. Žalobce namítá, že jednal s péčí řádného hospodáře; přijatá opatření byla přiměřená a nebylo v reálných možnostech žalobce přijmout jiná. Před zahájením spolupráce si žalobce své obchodní partnery prověřil v obchodním rejstříku, v Administrativním registru ekonomických subjektů (dále jen „ARES“) i v registru plátců DPH. Žalovaný neprokázal, že si žalobce neověřoval identity svých dodavatelů, resp. že kontrolní opatření aplikovaná žalobcem byla nedostatečná. Žalobce poukazuje na to, že je třeba přihlížet ke konkrétním okolnostem daného případu a obvyklé obchodní praxi.
5. Závěry žalovaného jsou podle žalobce postaveny na domněnkách o tom, jak má fungovat obchodní spolupráce; správní orgány nezjišťovaly obchodní praxi na tomto segmentu trhu (kupř. pokud jde o absenci písemných smluv); žalovaný nemůže vysvětlení žalobce zpochybnit pouze na základě vlastních úvah.
6. K ukončení obchodní spolupráce se společností DESGENETA Analytics s.r.o. došlo v únoru 2017 ze zdravotních důvodů jejího jednatele P. F.; žalobce tak zpochybňuje pravdivost tvrzení žalovaného ohledně střídání dodavatelů. Dodává, že po zlepšení zdravotního stavu mu P. F. nabídl spolupráci s Garbon Delta, s.r.o. a že ke spolupráci se společností TSK BIZ s.r.o. došlo z důvodu změny poptávky.
7. Žalobce zdůrazňuje, že ke všem obchodům doložil fakturu, výdajový pokladní doklad, příjmový doklad, příjemku; u novějších obchodů byla doložena i účtenka ze systému elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“). Dále žalobce navrhoval jako důkazy výsledků P. F. a své účetní a prohlášení dodavatelů; tyto důkazy žalovaný neprovedl, přestože jimi mohla být prokázána auditní stopa a dobrá víra žalobce, hodnotil je v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, respektive je pominul.
8. Pokud jde o tvrzení žalovaného ohledně nekontaktnosti dodavatelů, to je podle žalobce nepravdivé, neboť dodavatelé se správcem daně komunikovali a požadované listiny doložili; daňový subjekt nemůže být postižen za to, že jeho dodavatel neplní své daňové povinnosti.
9. Žalobce dále namítá, že nebyla prokázána podmínka chybějící daně a že v okamžiku obchodování byli dodavatelé žalobce kontaktními subjekty. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neprokázal souvislost chybějící daně se zdanitelnými plněními, které dodavatelé žalobci poskytli, tj. nebylo doloženo, že údajná chybějící daň skutečně souvisí se zdanitelnými plněními přijatými žalobcem.
10. Žalobce dále zpochybňuje zjištěné objektivní okolnosti a dodává, že žalovaný tyto objektivní okolnosti neprokázal. Adresa sídla dodavatele nebyla pro žalobce relevantní, neboť jednal pravidelně a osobně s P. F.; pro žalobce proto nešlo o žádné anonymní

společnosti. Žalobce dodává, že sídlo ve formě „office house“ není protiprávní, a ze skutečnosti, že obchodní společnost má své sídlo takto koncipováno, nelze dovozovat žádný konkrétní závěr. Pro žalobce nebyla relevantní ani existence webových stránek, absence majetku (dodavatelé se nevěnovali výrobní činnosti) ani nezveřejnění účetních uzávěrek; to podle žalobce nenaznačuje nedůvěryhodnost konkrétní společnosti. Objektivní okolností podle žalobce nemůže být ani absence písemných smluv; žalovaný neobjasňuje, jak by písemná smlouva (na rozdíl od ústně uzavřené smlouvy) byla způsobilá ochránit smluvní stranu před nedodržením dohody druhou stranou a jak by uzavření písemných smluv mohlo zabránit jejich případnému zapojení do podvodu na DPH.

11. Žalobce dále namítá, že tvrzení žalovaného, že není obvyklé, aby dodavatelé znali a uváděli na vystavených daňových dokladech pouze interní evidenční skladová čísla svého odběratele (tzv. AP čísla), je nepodložené a nepřezkoumatelné. Podle žalobce se jedná o skutečnost v segmentu obchodů žalobce zcela běžnou. Žalobce v této souvislosti poukazuje na to, že má uzavřenou smlouvu o dodávkách zboží, poskytování datového spojení, katalogu a smlouvu o používání fotografií se společností AUTOPARTS s.r.o. ze dne 15.1.2013. Z této smlouvy mj. vyplývá, že žalobce je oprávněn používat pro své účely interní čísla zboží společnosti AUTOPARTS s.r.o. (tzv. AP čísla). Interní evidenční čísla tak byla žalobci známa a byl oprávněn je používat v rámci svého obchodního styku i mimo obchodní styk s tímto dodavatelem. Žalobce tato čísla (či jiné označování) používal z důvodu jednodušší následné evidence.
12. Žalobce namítá, že před zahájením druhé daňové kontroly týkající se zdanitelných plnění přijatých od společnosti DESGENETA Analytics s.r.o. správce daně disponoval informacemi o zapojení této společnosti do daňového podvodu. Správce daně přesto neučinil vůči žalobci žádný procesní úkon, ani nevydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání; absence této výzvy má za následek nezákonnost daňové kontroly. Žalobce rovněž v této souvislosti namítá, že mu bylo nezákonně předepsáno penále (v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 61/2018-32).
13. Žalobce namítá, že správce daně opakovaně prověřoval uplatněné daňové odpočty zejména v souvislosti s obchody se zahraničím, a to i neformální cestou. Účetní žalobce byla v únoru 2017 telefonicky kontaktována správcem daně stran nárokovaného odpočtu na DPH, a to i pokud jde o obchody se společností DESGENETA Analytics s.r.o. a správce daně po tomto prověřování nadměrný odpočet žalobci vrátil, což žalobce utvrdilo ve správnosti jeho obchodování. Správce daně nemůže zatajovat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu. Žalobce tak žádá soud, aby prověřil, zda daňový spis obsahuje ve vyhledávací části spisu informace o prověřování daňových přiznání žalobce v různých zdaňovacích obdobích; jde o prověření skutečnosti, která byla podstatná jak pro dobrou víru žalobce, tak pro povinnost správce daně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
14. Žalobce rovněž namítá nesprávné vedení spisu z důvodu opakovaného přeřazování listin do veřejné části spisu a neumožnění žalobci nahlédnout do celého spisu; spis je nepřehledný, některé listiny v něm chybí a skutečnosti, které jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí, z něj nevyplývají.

15. Žalobce navrhuje dokazovat prohlášeními jednatele společností DESGENETA Analytics s.r.o., GARBON Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. P. F. ze dne 29.3.2019, dále smlouvou se společností AUTOPARTS s.r.o. a výslechem účetní M. S.
16. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

## II. Vyjádření osoby zúčastněné na řízení

17. Osoba zúčastněná na řízení se k věci nevyjádřila.

## III. Shrnutí vyjádření žalovaného

18. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a v návaznosti na žalobní argumentaci mimo jiné zdůrazňuje, že v nyní posuzované věci byla chybějící daň, resp. narušení daňové neutrality, zcela jednoznačně identifikována. Dodavatelé žalobce prodávali zboží s DPH, ale vybranou DPH následně neodvedli do státní pokladny. Pokud jde o používání interních evidenčních čísel žalobce na dokladech dodavatelů, tak to nebylo zmíněno jako tzv. objektivní okolnost, nýbrž skutečnost dokládající přímo existenci daňového podvodu, resp. obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem.
19. Žalovaný poukazuje na to, že žalobcova lustrace dodavatelů byla (i přes znaky zjištěné v rejstřících) natolik chabá a nedostatečná, že nelze dojít k závěru, že by vynaložil veškeré potřebné úsilí, které lze po něm vyžadovat, a proto si nepočínal s péčí řádného hospodáře. Žalobce jako zkušený obchodník ve svém oboru akceptoval shodné nestandardní chování svých dodavatelů a akceptoval jejich výměny v krátkém čase před tím, co byl předchozí dodavatel označen nespolehlivým plátcem DPH. Žalobce sice tvrdí, že se zajímal o důvody změny dodavatelů, které mu měly být P. F. vysvětleny, tato svá tvrzení však žalobce nikterak nedoložil a pochopitelně ani logickým způsobem nevyjasnil, proč ke střídání dodavatelských společností docházelo.
20. Pokud jde o námitku k vedení daňového spisu, tak ta byla uplatněna v obecné rovině a žalovaný k ní uvádí, že orgány finanční správy postupovaly zákonně a nepochybily při přerazování listin do veřejné části spisu. Orgány finanční správy též umožnily žalobci nahlédnout do správního spisu, resp. do částí spisu, do kterých má ze zákona oprávnění nahlédnout. Žalovaný má za to, že správní spis je navzdory svému objemu velice přehledný. Pokud žalobce namítá, že v tomto spisu chybí některé listiny, neuvádí, jaké to mají být. Ve spise neabsentují listiny, které by byly uvedeny v jeho soupise.
21. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

## IV. Posouzení věci

22. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

23. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Pokud jde o podstatu věci, správce daně neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů GARBON Delta, s.r.o., DESGENETA Analytics s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. za shora uvedená zdaňovací období v celkové výši 4 152 081 Kč. Předmětem transakcí žalobce s uvedenými dodavateli byl nákup náhradních dílů pro automobily, které žalobce dále prodával.
25. Mimo nároku na odpočet DPH uplatněného na základě dokladu od GARBON Delta, s.r.o. ze dne 21.4.2017 v době, kdy tato společnost ještě nebyla plátcem DPH, což žalobce nezpochybňuje, (strana 22 Zprávy o daňové kontrole ze dne 13.1.2020, č.j. 2137065/19/3309-60562-701442, dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), není sporu o faktické uskutečnění transakcí a o splnění formálních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), (tedy, že žalobce předložil veškeré potřebné doklady, jak sám v žalobě akcentuje), podle něhož má plátcem nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti se svou ekonomickou činností za splnění dalších zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH).
26. Pokud jde předně o procesní námitku týkající se nedodržení postupu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, tak podle tohoto ustanovení platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Zdejší soud podotýká, že žalobcem požadovaná výzva ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu by musela vycházet z předběžného, ale konkrétního odůvodněného předpokladu, že daň bude doměřena; přitom zjišťování existence podvodného řetězce a zapojení žalobce do něj je výsledkem rozsáhlého dokazování a je předmětem polemiky mezi žalobcem a správcem daně, resp. žalovaným, která ostatně pokračuje i v žalobě.
27. O hierarchii a proporcionalitě procesních úkonů správce daně (výzva k podání dodatečného daňového tvrzení, postup k odstranění pochybností, daňová kontrola), pokud jde o prověřování daňově relevantních skutečností ve vztahu k daňovému subjektu, není sporu a jedná se o otázku, která byla mnohokrát předmětem judikatury správních soudů (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). Ve vztahu k nyní posuzované věci je pro posouzení této námitky klíčové hledisko, jež plyne kupř. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.3.2016, č.j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, podle něhož *„...výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.“* Je třeba zdůraznit, že v návaznosti na uplatnění nadměrného odpočtu DPH za prosinec roku 2017 bylo u žalobce dne 13.2.2018 provedeno místní šetření a teprve poté byly postupně zahájeny daňové kontroly za vymezená zdaňovací období, jejichž rozsah

byl zaměřen na prověření všech okolností pro správné zjištění a stanovení daně, pokud jde o přijatá zdanitelná plnění od výše uvedených dodavatelů.

28. Podle zmíněného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, je nadto právě případ, kdy má správce daně poznatky ohledně možného zasažení transakcí daňovým podvodem, případem, kdy lze u daňového subjektu bez dalšího zahájit daňovou kontrolu. Ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 7 Afs 229/2018-29, jímž žalobce argumentuje v podané žalobě, není nijak se závěry citovaného usnesení rozšířeného senátu v rozporu (předmět sporu v tamní věci nadto nesouvisel s podvodem na DPH). S ohledem na požadavky týkající se prokázání všech souvislostí souvisejících s uplatněním odpočtu DPH a tím spíše s ohledem na požadavky kladené na správce daně a poté daňový subjekt (v případě hodnocení doložených formálních dokladů z hlediska možného zasažení transakcí podvodem na DPH), nelze žádnou měrou dovodit, byť jen předběžný závěr, že by již v okamžiku zahájení daňových kontrol byl v případě žalobce dán důvodný předpoklad, že DPH bude doměřena a že by mělo smysl vydávat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Namítá-li tedy žalobce, že správce daně měl nejprve vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pak tato námitka není důvodná; tudíž ani námitka nezákonného vyměření penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu) v návaznosti na nevydání této výzvy ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 61/2018-34, nemůže být úspěšná. Správce daně nepostupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu; za této situace tedy bylo žalobci stanoveno penále v souladu s daňovým řádem.
29. Správce daně prověřoval dodávky náhradních dílů na automobily v rámci následujících takto identifikovaných řetězců:
- ? → DESGENETA Analytics s.r.o. (ČR) → žalobce → tuzemští odběratelé, odběratelé z jiných členských států, odběratelé z třetích zemí /*březen 2016, duben 2016, červen 2016 až listopad 2016, leden 2017 a únor 2017/*,
- ? → GARBON Delta, s.r.o. (ČR) → žalobce → tuzemští odběratelé, odběratelé z jiných členských států, odběratelé z třetích zemí /*duben 2017 až duben 2018/*,
- ? → TSK BIZ s.r.o. → žalobce → tuzemští odběratelé, odběratelé z jiných členských států, odběratelé z třetích zemí /*květen 2018 a červen 2018/*.
30. Zdejší soud při posouzení žalobních námitek vycházel z následujících hledisek. Uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, jež je součástí řetězce, v němž došlo k neodvedení vybrané DPH do státního rozpočtu, je v rozporu se smyslem a účelem institutu odpočtu DPH, včetně principů, na nichž je tento institut postaven (zejména princip neutrality DPH). Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118), a ZDPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*). Varianty podvodů na DPH jsou neobvyklé a spletité, ale všem případům je společná chybějící daň.

31. Uplatnil-li v této souvislosti žalobce argumentaci a odkazy na judikaturu správních soudů ohledně chybějící daně, coby podmínky *sine qua non* pro závěr o existenci podvodného řetězce, tak ta je jistě obecně platná, nicméně se míjí se skutkovými zjištěními v nyní posuzované věci, kde bylo neodvedení a neuhrazení daně dodavateli GARBON Delta, s.r.o., DESGENETA Analytics s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. bez jakýchkoliv pochybností správními orgány zjištěno a doloženo. Chybějící daň jakožto jeden z definičních znaků daňového podvodu byla ve shora uvedených obchodních řetězcích jednoznačně identifikována (viz body 52 až 57 napadeného rozhodnutí). Dodavatelé DESGENETA Analytics s.r.o., Garbon Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. prodávali zboží s DPH, daň ale neodvedli, ačkoli k tomu byli povinni. V řetězci dodavatele DESGENETA Analytics s.r.o. tato společnost podle žalovaného neuhradila vyměřenou daň za zdaňovací období březen 2016, duben 2016, červen 2016, červenec 2016, srpen 2016, září 2016, říjen 2016, listopad 2016, leden 2017 a únor 2017. Společnost GARBON Delta, s.r.o. neuhradila vyměřenou daň za zdaňovací období duben 2017 až duben 2018. Žalovaný také identifikoval chybějící daň u dodavatele TSK BIZ s.r.o.; tato společnost neuhradila vyměřenou daň za zdaňovací období květen 2018 a červen 2018. Argumentuje-li žalobce, že zjištěné narušení daňové neutrality nemá vazbu na konkrétní plnění, pak lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2021, č.j. 9 Afs 160/2020-49, podle něhož: „Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené vyšší nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém.“ Pokud jde o povinnost konkrétně vyčíslit chybějící neuhrazenou daňovou povinnost ve vazbě na konkrétní plnění, z něhož žalobce nárokoval odpočet DPH, tak takovou povinnost správce daně nemá. Podstatné je, že neodvedená a neuhrazená daň byla u dodavatelů žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích, v nichž byly realizovány právě prověřované transakce, bez jakýchkoli pochybností zjištěna; argumentace ohledně prokazování její „přičitatelnosti“ žalobci tedy není namístě; obchodní transakce realizované uvedenými dodavateli byly chybějící daní zasaženy. Otázkou týkající se žalobce je způsob jeho zapojení v předmětných transakcích, resp. jeho možné zaviněné zapojení do podvodného řetězce.
32. Dále je třeba zdůraznit, že daňové orgány nemusí prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Musí nicméně postavit najisto, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, či ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS); chybějící DPH je jedním z takových znaků. Ve vztahu k existenci podvodu musí tedy správce daně vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Povinností správce daně tedy je prokázat nestandardní okolnosti, z nichž lze daňový podvod dovodit.
33. Ve vztahu k žalobní argumentaci je třeba zdůraznit, že zjištěné okolnosti nikoliv jednotlivě, nýbrž až ve vzájemné souvislosti (body 47 až 77 napadeného rozhodnutí), tj. kupř. žalobcem akcentovaná absence písemných smluv (čili ošetření rizik), sama o sobě podvodný řetězec neidentifikuje, nicméně ve spojení s dodavateli personálně propojenými jednou osobou,

kteří se postupně stávají nespolehlivými plátcí, platbami v hotovosti, údaji na dokladech od dodavatelů, virtuálním sídlem dodavatelů bez provozovny, dokládají v nyní posuzované věci spolu s chybějící daní transakci zatíženou podvodem na DPH. Rovněž je třeba ve vztahu k žalobní argumentaci zdůraznit, že „...okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami ...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2021, č.j. 10 Afs 206/2020-41). Důkazy shromážděné správcem daně je tedy třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech, a lze přihlídnout (při analýze existence podvodného řetězce) i k tomu, že se dodavatelé stali v průběhu času pro správce daně nekontaktní. Pokud jde o zjištěné nestandardnosti (vyjmenované v bodech 58 až 76 napadeného rozhodnutí), ty nebyly žalobci přičítány k tíži; zároveň však některé konkrétní zjištěné skutečnosti, které správce daně označil jako nestandardní a z nichž plyne důvodná domněnka existence podvodného řetězce, zároveň představují i okolnosti, které byly hodnoceny i z toho pohledu, zda z nich lze dovodit zaviněnou účast žalobce v předmětných řetězcích (tyto skutečnosti mnohdy splývají).

34. Pokud jde o označení předmětu plnění na daňových dokladech, žalobce sám ve svém vyjádření uváděl, že pro své interní účely používal tzv. AP čísla, tedy evidenční skladová čísla. Žalovaný a správce daně však v rámci identifikace podvodného řetězce poukázali na to, že tzv. AP čísla žalobce použili na daňových dokladech jeho dodavatelé, tito tedy znali interní skladová čísla žalobce; žalovaný k tomu uvedl: „Není obvyklé, aby dodavatelé znali a uváděli na vystavených daňových dokladech, kdy jsou předmětem plnění náhradní díly, pouze interní evidenční skladová čísla daňového subjektu, bez označení katalogového čísla, tj. oficiálního číselného kódu označeného výrobcem.“ (bod 60 napadeného rozhodnutí). Správce daně dále zjistil, že interní AP čísla žalobce sám dále na svých vystavených dokladech nepoužíval, kromě dokladů pro svého odběratele společnost AUTOPARTS s.r.o. Zdejší soud se v tomto ohledu ztotožňuje s názorem žalovaného, že je přinejmenším pochybné, že dodavatelé používají na vystavených daňových dokladech interní evidenční skladová čísla svého odběratele (žalobce), namísto oficiálního číselného kódu výrobce, zatímco vůči svým odběratelům (až na uvedenou výjimku) užíval žalobce pouze katalogová čísla, tj. oficiální číselný kód označený výrobcem. Správce daně v tomto směru odkázal i na své šetření, kdy ověřoval na internetových stránkách <http://www.skoda-dily.cz/nahradni-dily/>, že díly lze dohledat pouze podle katalogového čísla, tj. oficiálního číselného kódu označeného výrobcem (str. 48 Zprávy o daňové kontrole). Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by závěr o tom, že takový postup není standardní, nebyl podložen. Žalobce přijímal od DESGENETA Analytics s.r.o., GARBON Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. náhradní díl s dokladem, na němž ovšem chyběl identifikační kód výrobce, nýbrž byl identifikován již jeho vlastním údajem skladové evidence.
35. Za dané situace bylo nadbytečné, aby zdejší soud dokazoval k návrhu žalobce Rámcovou smlouvou o dodávkách zboží, poskytování datového propojení, katalogu a smlouvou o používání fotografií uzavřenou se společností AUTOPARTS s.r.o. a Licenční smlouvou s touto společností ze dne 15.1.2013; skutečnost, že na dokladech pro tohoto odběratele žalobce uváděl rovněž evidenční skladová čísla, zjistil již správce daně, který rovněž této společnosti adresoval výzvu k vydání listin. AUTOPARTS s.r.o. pak doložila doklady od

žalobce, kde bylo mimo jiné uváděno i tzv. katalogové číslo (oficiální číselný kód označený výrobcem) (str. 48 Zpráva o daňové kontrole); tedy i tyto doklady se lišily co do identifikace zboží od dokladů od DESGENETA Analytics s.r.o., GARBON Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o., kteří tedy měli přístup k tzv. AP číslům žalobce a těmi identifikovali zboží na dokladech. Zdejší soud proto souhlasí s tím, že jde o jednu z několika skutečností dokládajících existenci podvodného řetězce. Zdejší soud rovněž neshledal důvodnou námitku žalobce ohledně nekontaktnosti dodavatelů. Žalovaný tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí ani netvrdí, pouze poukazuje na to, že dodavatelé žalobce se po ukončení obchodní spolupráce stali nespolehlivými plátcí.

36. Je třeba dále zdůraznit, že 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 DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Judikatura Soudního dvora Evropské unie k tomu uzavírá, že je třeba odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria“ (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6.7.2006 ve věci *Kittel*, C-439/04 a C-440/04). Tvrdí-li správní orgány, že se žalobce účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání mohl a měl vědět, je jejich povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno. „Jde-li o subjektivní stránku, tzv. zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2021, č.j. 10 Afs 206/2020-41).
37. Pokud jde o existenci konkrétních objektivních okolností (tj. okolností, které jsou způsobilé u daňového subjektu vyvolat důvodné pochybnosti o zasažení transakce podvodem na DPH), tak jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22.12.2020, č.j. 2 Afs 297/2019-40, je třeba tyto okolnosti posuzovat v jejich vzájemné souvislosti: „...tvrzení o existenci okolností indikujících rizikovost ve smyslu předchozího odstavce vznáší vždy správce daně, a proto je to právě on (potažmo žalovaný), na kom spočívá jejich důkazní břemeno. Až poté, kdy jsou všechny okolnosti, které splňují kritéria výše uvedená, dány do vzájemné souvislosti, lze teprve posuzovat, zda ve svém souhrnu měly u daňového subjektu vzbudit podezření, že připravovaná transakce svými neobvyklostmi, jež zůstaly nebezpečně opomenuty, zapadá do schématu podvodu na DPH. Nezbytnost individuálního posuzování každého jednoho případu je přitom nabitelná; paleta všech možných neobvyklostí či nestandardností je totiž nesmírně pestrá, stejně jako různorodost a relevance tvrzení daňových subjektů o uplatněných preventivních opatřeních“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.3.2023, č.j. 8 Afs 181/2021-79, zejména body 19 a 20). Na žalobci pak bylo prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci *C-384/04, Federation of Technological Industries*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2019, č.j. 10 Afs 182/2018-42). „Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických.

*Je možné přiblížit k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod...je 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...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58).*

38. Žalovaný vymezil níže uvedené objektivní okolnosti, tvořící podle zdejšího soudu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících zjištění, z nichž jednoznačně plyne zaviněná účast žalobce v předmětných transakcích (žalobce o podvodu minimálně vědět měl a mohl): personální propojení spolu se změnou dodavatelů při nezměněném charakteru plnění, nedůvěryhodná osoba statutárního zástupce P. F., způsob navázání kontaktu a způsob spolupráce, rezignace na ověření si identity dodavatelů, původ zboží a smluvní dokumentace, úhrada plnění v hotovosti, registrace k elektronické evidenci tržeb (body 78 až 89 napadeného rozhodnutí).
39. Z analýzy těchto objektivních okolností jednoznačně plyne, že správní orgány unesly důkazní břemeno k závěru, že žalobce věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že transakce s DESGENETA Analytics s.r.o., GARBON Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. jsou stíženy podvodem na dani (tzv. zaviněná účast). S hodnocením těchto okolností coby tzv. objektivních okolností, které měly vzbudit pozornost žalobce, s nimiž byl žalobce správními orgány opakovaně seznámen, zdejší soud souhlasí. Zpochybňuje-li žalobce, že nejde o nestandardní okolnosti indikující rizikovost obchodní transakce, pak zdejší soud zdůrazňuje, že tyto okolnosti jednotlivě ještě rizikovost indikovat nemusí; tj. kupř. předávání náhradních dílů na benzince či střídání dodavatelů samo o sobě nemusí být takovým indikátorem, ovšem za přistoupení úhrad v hotovosti, obchodování s jednatelem, který jedná za společností, jež se postupně stávají nespolehlivými plátcí, zcela jednoznačně měly vzbudit u zkušeného obchodníka minimálně pochybnosti.
40. Jde předně o personální propojení mezi DESGENETA Analytics s.r.o., GARBON Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. prostřednictvím P. F., který byl zapsán jako jednatel těchto společností krátce před realizovanými obchodními transakcemi; v době realizace obchodních transakcí byl postupně jednatelem všech těchto tří společností, které se postupně střídaly na pozici dodavatele žalobce. P. F. byl na různých pozicích v deseti firmách, jež některé z nich jsou v likvidaci a byla jim zrušena registrace k DPH nebo mají status nespolehlivého plátce daně. DESGENETA Analytics s.r.o., GARBON Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. měly virtuální sídlo (na adrese zapsané v obchodním rejstříku jako sídlo korporace se nenacházelo žádné materiální a personální zázemí, ani místo, kde by mohla být přijímána zásadní rozhodnutí), tyto společnosti neměly ani provozovny, dále nezveřejňovaly účetní závěrky, ani nezveřejnily bankovní účty, které měly využívat v rámci ekonomické činnosti. Rovněž nevyvíjely žádnou propagační aktivitu (správce daně nenalezl internetové stránky či veřejnou reklamu). Namítá-li v této souvislosti žalobce, že uvedené správce daně neprokázal (tu má zřejmě žalobce na mysli „zachycení snahy“ správce daně nulovým výsledkem internetového vyhledávání), tak závěr správce daně o neexistenci webových stránek

dodavatelů žalobce po celou dobu daňového řízení ničím nevyvrátil, ač k tomu měl opakovaně příležitost; stěží tak může být úspěšný s takovým poukazem na doplnění spisového materiálu.

41. Další a významnou objektivní okolností, je skutečnost, že několik dnů před tím, než byla DESGENETA Analytics s.r.o. označena jako nespolehlivý plátec, žalobce začal obchodovat s GARBON Delta, s.r.o.; tato situace se pak opakovala a žalobce začal obchodovat s TSK BIZ s.r.o.
42. Způsob obchodní spolupráce, jak jej popsal žalobce, plyne ze Zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí: žalobce uvedl, že se potkali „osobně s P. F. v Praze, někde ve velkoobchodě nebo na vrakovišti, tak ho oslovil a začala spolupráce. Jednal vždy osobně s P. F., který se mu legitimoval občanským průkazem, „společnost si ověřil“ přes portál ARES. Zboží, které tento dodavatel nabízel, bylo cenově tak zajímavé, že nabídku na spolupráci přijal. Osobně přítomen v sídle dodavatele GARBON Delta s.r.o. nebyl. Neví, na které adrese má tento dodavatel provozovnu. Solventnost a důvěryhodnost si ověřoval pouze u dalších odběratelů GARBON Delta s.r.o. Předmětem dodávek byly nové náhradní díly, které se montují do koncernových vozů. Obchody za daňový subjekt řídil osobně pan V., písemné smlouvy s tímto dodavatelem nebyly uzavřeny. Objednávky byly předávány osobně, a to buď písemně, ústně nebo telefonicky. Objednávky zboží byly dle univerzálního katalogového čísla, které je platné pro celý svět a dále pod interním číslem daňového subjektu, tyto objednávky však předložit nemůže. Nákup probíhal tak, že se s panem F. potkali někde na benzince, na odpočívadle, kde se zboží naložilo a kde si zkontroloval fyzicky počet kusů. Nakládky byl přítomen pan V. a pan F., někdy zboží dovezl dodavatel až na firmu na adresu Kněžpole č.p. 56. Zboží bylo přepravováno vlastním vozidlem daňového subjektu nebo vozidlem dodavatele. Pan V. si neověřoval, zda to bylo vozidlo dodavatele GARBON Delta s.r.o. nebo najatého přepravce. V některých případech se zboží po naložení na firemní vozidlo prodalo již cestou domů nasmlouvaným odběratelům, kde bylo zboží vyloženo. Jednateli daňového subjektu není znám původ nakoupeného zboží. Daňový doklad mu byl předán osobně panem F., ve všech případech platil za zboží hotově panu F. a to buď okamžitě při převzetí, nebo následně při dalším kontraktu.“
43. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že cena náhradních dílů byla pro žalobce zajímavá, a pokud jde o jejich původ, postačily mu informace od P. F. Samotné dodavatelské společnosti si ověřil pouze ve veřejně dostupných rejstřících a evidencích a bez uzavření písemné smlouvy za dodané náhradní díly platil při jejich převzetí v hotovosti částky v hodnotě statisíc, a to i poté, co se první dodavatelská společnost P. F. stala nespolehlivým plátcem. Správce daně podle zdejšího soudu dospěl ke správnému závěru, že žalobce měl v době uzavírání obchodních případů reálnou možnost nestandardní okolnosti šetřených obchodních případů rozpoznat. Se společností Garbon Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o pak začal žalobce obchodovat před tím, než byly evidovány k elektronické evidenci tržeb (strana 38 Zprávy o daňové kontrole).
44. Pokud jde o argumentaci žalovaného v bodě 83 napadeného rozhodnutí ohledně tvrzeného navázání obchodní spolupráce s P. F., tak pokud žalovaný poukázal na to, že jej žalobce již znal z předchozí spolupráce, tak takový argument je v souladu s tím, co uváděl samotný žalobce. Přestože žalobce rovněž poukazoval na to, že důvody střídání dodavatelů byly způsobeny zdravotním stavem P. F. a změnou poptávky na náhradních dílech, tak to

nevyvrací prokázanou skutečnost, že dodavatel se změnil vždy těsně před jeho označením za nespolehlivého plátce. Závěr žalovaného, že „*Informace o nespolehlivém plátcí společnosti GARBON byla zveřejněna dne 11. 5. 2018, tedy 9 dní před zveřejněním této informace o nespolehlivém plátcí tohoto dodavatele začal odvolatel obchodovat s novým dodavatelem TSK (obchodní spolupráce dle daňových dokladů od 2. 5. 2018 do 6. 6. 2018). Odvolací orgán upozorňuje na skutečnost, že z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání neplnění jeho daňových povinností, neboť administrativa spojená s udělením statusu nespolehlivého plátce vyžaduje určitou časovou dotaci, aby byl skutkový stav řádně zjištěn a vyhodnocen. Dodavatelské společnosti tak vždy muselo být zřejmé, že již brzy jí bude udělen status nespolehlivého plátce. Odvolací orgán nepovažuje za náhodu, že odvolatel jako zkušený obchodník ve svém oboru akceptoval shodné nestandardní chování svých dodavatelů a akceptoval jejich výměny v krátkém čase před tím, co byl předchozí dodavatel označen nespolehlivým plátcem DPH. Ovšem i za předpokladu, že by v případě první výměny k dané náhodě došlo, po zhruba měsíci spolupráce se společností GARBON se již odvolatel mohl dozvědět, že jeho předchozí dodavatel byl označen jako nespolehlivý plátce. V obchodní spolupráci se stejným jednatelem – byť již s novou společností, však odvolatel pokračoval dále. A po zhruba roce došlo ke stejné situaci s další společností...“*, tudíž představuje správné hodnocení dané situace, kdy žalobce postupně obchodoval s uvedenými subjekty, a ostatně znal-li se s P. F., a nejednalo-li se o zcela novou obchodní spolupráci s novým obchodním partnerem, tím spíše jde o okolnost, která svědčí o tom, co uvádí sám žalobce, a sice, že pro něj tato skutečnost nebyla podstatná. Zdejší soud se tedy ztotožňuje se závěrem žalovaného, že střídání dodavatelů žalobce za výše popsaných podmínek je zásadní objektivní skutečností, zásadní indicií, na jejímž základě žalobce vědět měl a mohl, že se účastní podvodu na DPH (tím spíše, pokud si žalobce tyto dodavatele před zahájením obchodní spolupráce ověřoval ve veřejně dostupných rejstřících, jak sám tvrdí, tak musel vědět, že nový dodavatel je spojen s předchozím nespolehlivým plátcem, a to právě přes P. F.).

45. Zpochybňuje-li tedy dále žalobce jednotlivě objektivní okolnosti, kupř. založené na virtuálních sídlech konkrétních dodavatelů a na nezveřejňování účetních uzávěrek těchto dodavatelů v obchodním rejstříku, tak opět je nutné zdůraznit, že tyto okolnosti je třeba posuzovat ve spojení se všemi ostatními. Zdejší soud považuje za příléhavé odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.10.2021, č.j. 6 Afs 191/2021-41, podle něhož: „...závěry žalovaného obstojí i bez zjištění o nepřiměřeně nízké ceně, pouze na základě dosud vymezených okolností (navázání obchodní spolupráce, neobvyklé obchodní podmínky, platby vysokých částek výhradně v hotovosti, absence písemných smluv). Virtuální sídlo a nezveřejňování účetních závěrek ze strany společnosti Laredimax jsou bezesporu okolnosti, které by samy o sobě pro závěr o vědomosti stěžovatele o daňovém podvodu nestačily (jak vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. prosince 2020 č. j. [2 Afs 297/2019-40](#), na který stěžovatel odkazoval). Mohou však závěr žalovaného, opřený o řadu jiných zjištěných okolností, podporovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. srpna 2020 č. j. [1 Afs 304/2019-33](#), bod 33). Rozsudek ze dne 16. srpna 2018 č. j. [9 Afs 216/2018-47](#), na který stěžovatel rovněž odkazoval, se týkal odlišné otázky – podmínek pro registraci plátce DPH. Navíc i v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že na virtuálním sídle neshledává nic problematického za předpokladu, „že všechny další okolnosti podnikání probíhají standardně a v souladu se zákonem“, což v tomto případě nebylo splněno.“ Zdejší soud tak konstatuje, že virtuální sídla dodavatelů žalobce, jakož i nezveřejňování účetních uzávěrek, jsou legitimně součástí shora uvedené analýzy podporující závěr, že žalobce o podvodném jednání věděl

nebo vědět měl a mohl. Totéž platí, pokud jde o absenci písemné smluvní dokumentace. Zároveň se zdejší soud ztotožňuje s názorem správních orgánů v tom, že písemná smlouva posiluje postavení smluvních stran a při obchodech ve vysokém finančním objemu lze očekávat, že může upravovat kupř. situaci pro případ vadného plnění apod. Vyšší hodnota obchodní transakce odůvodňuje obezřetnější chování konkrétního obchodního partnera s ohledem na zvýšenou míru rizika. Není rovněž důvodná ani námitka, že žalovaný nevysvětluje, jak by písemná smlouva byla způsobilá ochránit smluvní stranu a jakým způsobem by uzavření písemných smluv zabránilo zapojení žalobce do údajného podvodu na DPH, neboť tím se žalovaný zabývá v bodě 86 napadeného rozhodnutí.

46. Namítá-li žalobce, že správce daně ani žalovaný neověřovali, zda se jedná o běžnou praxi či nikoliv, tak správní orgány dostatečně vysvětlily, v čem jsou uvedené znaky předmětných transakcí ve vzájemném souhrnu indicií o možném podvodu pro zkušeného a obezřetného podnikatele. Zdejší soud k tomu odkazuje na přílehlavý závěr Nejvyššího správního soudu, že *„Povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom. (Srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, Mahagében kft a Péter Dávid, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58.) V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.2.2021, č.j. 4 Afs 177/2020-43).
47. Odkazuje-li žalobce v otázce absence písemných smluv na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2018, č.j. 5 Afs 252/2017-31, pak tento odkaz není ve vztahu ke skutkovým okolnostem v nyní posuzované věci přílehlavý. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil již výše uvedené a nerozporované, že skutečnosti spočívající v neuzavření písemné smlouvy či nezveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku nemohou samy o sobě vypovídat o tom, že je konkrétní daňový subjekt zapojen do daňového podvodu. Je třeba dodat že v tamní věci šlo primárně o situaci, kdy došlo ke směšování důvodů týkajících se doměření daně, a to účasti na daňovém podvodu i vytýkání neunesení důkazního břemena stran uskutečnění zdanitelného plnění.
48. Shora uvedené platí i pokud jde o námitky týkající se plateb v hotovosti, coby znaku podezřelých transakcí; zdejší soud rovněž podotýká, že žalovaný nekonstatoval, že se jedná o skutečnost v daném odvětví ojedinělou, nýbrž že platby v hotovosti patří mezi typické

znaky řetězce transakcí zasaženého podvodem na DPH. Obchoduje-li dlouhodobě žalobce v tomto obchodním segmentu, tak pokud postupuje s náležitou obezřetností, musí vědět, jaké problémy v rámci obchodní spolupráce mohou vyvstat se subjekty, které nemají alokovaný majetek, nemají sídlo (ani jiné provozovny, kde by uskladnily svoje zboží, kdyby jim cokoliv přebývalo, a stěží mohli rozvézt veškeré zboží ihned poté, co jej převzali ze zahraničí), navíc nezveřejňují účetní závěrky, a tudíž nelze zjistit jejich ekonomickou situaci. I za této situace žalobce se subjekty obchodoval, aniž by uzavíral písemné smlouvy, přestože se jednalo o statisícová plnění a platby navíc probíhaly v hotovosti. S přihlédnutím k tomu, že v případě P. F. mělo jít o náhodné setkání a o jednatele několika postupně se střídajících společností, s nimiž žalobce postupně obchodoval i přes skutečnost, že se tyto subjekty staly nespolehlivými plátcí, tak žalobce si musel být vědom rizikovosti takové obchodní spolupráce. Neobstojí tedy argument žalobce, že by jeho opatření nepostačovala míře rizika plynoucího ze zjištěných objektivních okolností. Ani tvrzení žalobce, že konkrétní spolupráce riziková nebyla, neboť byl se svými dodavateli po celou dobu v kontaktu, jako argument náležité pečlivosti neobstojí; kontakt s dodavateli objektivní míru rizika nijak nesnižuje. Argumentuje-li žalobce předchozí obchodní spoluprací, pak předchozí zkušenost může obecně subjektivně míru rizika snižovat, nicméně v nyní posuzované věci ji s ohledem na výše shrnuté (postupné získávání statusů nespolehlivých plátců) zvyšovala, a spíše svědčí o cíleném zapojení žalobce do podvodu na dani. Podpůrně pak lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2020, č.j. 10 Afs 11/2020-55: „*Postup, kdy si stěžovatelka ověřila dodavatelku v obchodním rejstříku a registru plátců DPH (a z těchto zdrojů nezjistila nic, co by nasvědčovalo nespolehlivosti KV Production Servis), nelze sám o sobě brát jako dostatečné opatření. Naopak, v kontextu okolností této věci se tyto kroky jeví jen jako naprosto nedostačující minimum.*“.

49. Odkazuje-li žalobce, pokud jde o přijatá opatření, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1.2020, č.j. 8 Afs 112/2017-69, podle něhož je správce daně povinen hodnotit konkrétní přijatá opatření z hlediska kvality a dostatečnosti těchto opatření, tedy zda jsou schopna eliminovat riziko účasti žalobce na transakcích, a s přihlédnutím ke konkrétnímu případu, tak správce daně i žalovaný těmito požadavkům dostáli. Závěr, že by bylo povinností správních orgánů určit, jaká konkrétní opatření tedy měla být žalobcem přijata, z něj neplyne. Žalovaný se přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobce v poctivost transakcí věnoval v bodě 90 až 96 napadeného rozhodnutí, s tím, že i tvrzení žalobce, že se u P. F. zajímal o důvody změny dodavatelů, není rovněž (pouze v rovině tvrzení, že mu to P. F. objasnil) relevantním opatřením k zabránění účasti na podvodu na DPH. K přijetí rozumných opatření správní orgány uvedly, že prověření potenciálních dodavatelů lze považovat za minimum možného, ale nelze to považovat vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem za adekvátní a postačující; pokud takhle postupoval, pak zcela ignoroval známky nespolehlivosti dodavatelů. S tím zdejší soud souhlasí.
50. Stojí-li tedy vedle sebe objektivní okolnosti zjištěné správcem daně, které spolu se zjištěnou existencí podvodu svědčí o tom, že žalobce o účasti v daňovém podvodu věděl nebo vědět mohl, pak přijatá opatření spočívající v lustraci v obchodním rejstříku a systému ARES nemohou svědčit pro dobrou víru žalobce, a to tím spíše, jsou-li v těchto evidencích údaje, jež část objektivních okolností dokonce zakládají. Hlavní argument žalobce týkající se předchozí obchodní praxe v tomto případě neobhazuje, proč žalobce jakožto právě takový obchodník rezignoval na přijetí zásadních opatření ke svým dodavatelům a transakcím, které

vykazovaly znaky rizikovosti. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze 23.8.2022, č.j. 5 Afs 47/2021-47: „... pokud přímý dodavatel daňového subjektu nebo samotný předmět či cena dodávky, popřípadě jiné okolnosti, vykazují určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících, „lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“ (bod 69). V souzené věci správce daně potažmo žalovaný shromáždil dostatek poznatků svědčících o tom, že takové přísnější požadavky byly v případě obchodů stěžovatele se společností Bardolino opodstatněné (shodně srov. shora uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 191/2021 - 41 ve věci stejného stěžovatele a jeho dodavatele LAREDIMAX)... V praxi je typické, že jednotlivé skutkové okolnosti nejsou samy o sobě způsobilé prokázat důvodnost domněnky daňového podvodu; ostatně svoji podstatou často ani nejsou nezákonné, nicméně v souhrnu jsou to střípky v mozaice celkově utvářející podvod na DPH. Zjištěné skutečnosti tedy nelze hodnotit izolovaně a selektivně, nýbrž souhrnně, což krajský soud v návaznosti na daňové orgány učinil a Nejvyšší správní soud mu – s výjimkou nesprávného zohlednění nižší ceny ložisek – nemá co vytknout. Uzavírá proto, že stěžovateli byl nárok na odpočet v případě dodávek od společnosti Bardolino důvodně odepřen na základě jeho účasti na daňovém podvodu, jehož okolnosti byly posouzeny dostatečně individuálně, nikoli paušálně, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Bylo na stěžovateli, stejně jako na každém jiném obchodníkovi, jakou zvolí při svém podnikání strategii, s níž se logicky pojí i možné ekonomické následky – zde nepřiznání nároku na odpočet DPH pro daňový podvod.“

51. Namítá-li žalobce, že žalovaný hodnotil důkazní prostředky v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, tak nic takového zdejší soud s ohledem na výše shrnuté neshledal. V rámci zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu) správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje přitom každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přihlíží přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně takto postupoval, přičemž není důvodná námitka, že by snad před žalobcem v neveřejné části spisu zatajoval listiny, z nichž plynou skutečnosti ve prospěch žalobce.
52. Pokud jde o odmítnutí důkazních návrhů na výslech svědků, tak ze správního spisu plyne, že prostřednictvím datové schránky zástupkyně žalobce dne 16.11.2020 zaslala doplnění odvolání, v němž žalobce navrhoval výslech P. F. a M. S. a přiložil prohlášení P. F. ze dne 29.3.2019 za společnosti DESGENETA Analytics s.r.o., GARBON Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o. Toto doplnění bylo žalovanému doručeno do datové schránky dne 16.11.2020 v 10:26 hod. Napadené rozhodnutí přitom bylo žalobci dodáno do datové schránky dne 13.11.2020 (doručeno bylo žalobci dne 16.11.2020, v 10:31 hod). Přestože tedy měla zástupkyně žalobce v dispozici (ve své datové schránce) napadené rozhodnutí, doplnila odvolání ještě před tím, než si napadené rozhodnutí z datové schránky vyzvedla.
53. Podle § 111 odst. 2 daňového řádu do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět. Podle § 101 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou.
54. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2019, č.j. 9 Afs 87/2018-38, č. 3966/2020 Sb. NSS, platí, že „...v daňovém odvolacím řízení se vedle zásady dispoziční uplatňuje zásada úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, tak odvolatel může s obsahem odvolání disponovat, tj. vedle zpětuzetí je může

*doplňovat nebo i měnit, a odvolací orgán je v takovém případě povinen se s takovým doplněním vypořádat.*“ Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 13.11.2020, tentýž den bylo odesláno do datové schránky zástupkyně žalobce. Namítá-li tedy žalobce, že žalovaný pomínul důkazní návrhy vznesené poté, co bylo vydáno napadené rozhodnutí, pak žalobci v této fázi řízení (tj. po vydání napadeného rozhodnutí) již nesvědčilo právo na vypořádání důkazních návrhů obsažených v doplnění odvolání ze dne 16.11.2020.

55. Konečně, odkazuje-li žalobce v souvislosti s námitkou zatajování důležitých informací správcem daně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.12.2020, č.j. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS, pak tento odkaz není přiléhavý; citovaný rozsudek se týkal podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a výběru srovnatelných subjektů. Stejně tak náleží Ústavního soudu ze dne 23.6.2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, i tu Ústavní soud vychází z odlišného skutkového stavu (který lze shrnout jako chaos a nepořádek ve vedení spisu za hranicí toho, co je v právním státě tolerovatelné). Tak tomu však v případě zdejšího soudu předloženého spisu není. Žalobce uvedenou námitku nadto klade do souvislosti s dřívějšími postupy správce daně při prověřování v minulosti uplatněných odpočtů DPH. Avšak skutečnost, že účetní žalobce M. S. byla v únoru 2017 telefonicky kontaktována správcem daně a dotazována ohledně obchodů se společností DESGENETA Analytics s.r.o., nemůže mít žádný vliv na výsledky dokazování a hodnocení správce daně ve vztahu k nyní kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Předchozí postupy správce daně stejně jako eventuální předchozí vrácení nadměrného odpočtu nemohou jakkoli zpochybnit nynější důkazy hodnocené správcem daně a zejména nemohou založit do budoucna dobrou víru žalobce ve správnost jeho postupů a legitimní očekávání, že by v rámci daňové kontroly správce daně neprověřoval předmětné transakce do hloubky a nemohl by dospět k jinému závěru. Proto ani zdejší soud nepotřeboval s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav vyslechnout účetní žalobce M. S., či dokazovat prohlášeními P. F. za společnosti DESGENETA Analytics s.r.o., GARBON Delta, s.r.o. a TSK BIZ s.r.o.
56. Pokud jde o námitku nesprávně vedeného spisu, ani tu zdejší soud neshledal důvodnou.
57. Podle § 65 odst. 1 daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.
58. Podle § 65 odst. 2 daňového řádu lze písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.
59. Podle § 65 odst. 3 daňového řádu musí být při přeřazení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu ze soupisu písemností patrné, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přeřazena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.
60. Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou částí vyhledávací;

za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech.

61. Podle § 66 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. Spis správce daně se dělí na veřejnou část a vyhledávací část.
62. Do vyhledávací části je tedy přístup daňovému subjektu odepřen; jeho součástí mohou být pouze listiny, jejichž zpřístupnění by mohlo ohrozit účel daňového řízení, a to za zákonem stanovených podmínek, a které nejsou důkazem. Zároveň zákon umožňuje žalobci nahlédnout do soupisu listin, jež jsou součástí vyhledávací části spisu. Skutečnost, že správce daně přeřadí listinu z vyhledávací části do části veřejné pak odpovídá daňovému řádu (§ 65 odst. 2 daňového řádu), a nejedná se tedy o nepřípustnou manipulaci se spisem.
63. Namítá-li žalobce, že správce daně i žalovaný opakovaně pochybili při přeřazování listin do veřejné části spisu, pak toto svoje obecné tvrzení ničím nedokládá ani nekonkretizuje. Není úlohou zdejšího soudu tuto argumentaci za žalobce domýšlet. Stejně tak nelze žalobci dát za pravdu ani v tom, že by spis byl nepřehledný; jednotlivé listiny jsou očíslovány, součástí správního spisu je i soupis listin. Ani v tomto případě žalobce nenapadá konkrétní listinu, která by požadavkům na založení do spisu ve smyslu shora citovaných ustanovení daňového řádu neodpovídala. Uvádí-li žalobce, že mu nebylo umožněno nahlížet do vyhledávací části spisu, pak tomu tak bylo v souladu s citovaným § 66 odst. 1 daňového řádu. Uvedené nadto žalobce namítal v souvislosti s požadavkem na vydání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, s čímž se již zdejší soud zabýval výše.
64. Správní orgány tedy prokázaly existenci transakcí zasažených podvodem na DPH a jednoznačně vymezily objektivní okolnosti, z nichž bylo možno usuzovat, že žalobce věděl, nebo vědět měl a mohl, že se takových transakcí účastní. Zároveň žalobce neprokázal, že by přijal dostatečná opatření, aby podvodu na DPH zabránil. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

#### V. Náklady řízení

65. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.
66. Ve vztahu k osobě zúčastněné na řízení pak zdejší soud rozhodl tak, že nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě. Osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu pouze těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil; případně jí soud může z důvodů zvláštního zřetele hodných na návrh přiznat i náhradu dalších nákladů řízení (§ 60 odst. 5 s.ř.s.). V daném případě však žádná z těchto zákonem předvídaných situací nenastala.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. června 2023

Petr Šebek v.r.  
předseda senátu