



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše, ve věci

žalobkyně: **A. A. s. r. o., IČO X**  
sídlem H. l. 1306/4, X O.  
zastoupená daňovým poradcem Bc. Ing. J. Š.  
sídlem Politických vězňů 564/15, 779 00 Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2021, č. j. 7264/21/5300-21443-707161,  
ve věci dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Podstatou sporu je otázka účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Ekonomickou činností žalobkyně v dotčených zdaňovacích obdobích bylo obchodování s ojetými motorovými

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

vozidly. Z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH jí nebyl uznán nárok na odpočet DPH, což žalobkyně podanou žalobou rozporuje.

2. Dne 21. 2. 2017 byla Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2016. Výsledkem daňové kontroly bylo zjištění, že transakce s přijatým zdanitelným plněním (obchod s ojetými motorovými vozidly ze zahraničí) za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 785 331 Kč a za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 988 996 Kč od obchodních společností A. s.r.o., S. P. spol. s r. o., D. C. s.r.o. a D. s. s.r.o. byly zasaženy podvodem na DPH a žalobkyně o tom věděla. Na základě tohoto zjištění správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH z uvedených zdanitelných plnění a doměřil žalobkyni DPH.
3. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 28. 1. 2020, č. j. 106974/20/3101-51521-809675 a platebnímu výměru správce daně z téhož dne, č. j. 107692/20/3101-51521-809675 (dodatečné platební výměry vydal Finanční úřad pro Olomoucký kraj). Uvedeným dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období listopad 2016 správce daně doměřil žalobkyni DPH ve výši 785 331 Kč a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 157 066 Kč. Uvedeným platebním výměrem za zdaňovací období prosinec 2016 správce daně vyměřil žalobkyni DPH ve výši vlastní daně 210 420 Kč.

## II. Argumentace stran

4. Podstatou podané žaloby je nesouhlas žalobkyně se závěrem žalovaného, že se v případě dotčených zdanitelných plnění účastnila podvodu na DPH, neboť vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a selektivního hodnocení důkazních prostředků.
5. Žalobkyně v první řadě namítala procesní vadu řízení spočívající v nerespektování jejích procesních práv, konkrétně porušení § 86 písm. b) a c) daňového řádu. Žalobkyně popisovala dlouhou délku daňové kontroly. Žalobkyně nebyla v průběhu daňové kontroly nijak informována o pochybnostech správce daně, který před ní navíc zatajoval zjištěné skutečnosti tím, že většinu písemností umístil do vyhledávací části spisu, kterou částečně zpřístupnil až před ukončením daňové kontroly. Tímto postupem žalobkyni ztížil předkládání důkazních prostředků na svoji obranu. S pro ni překvapivými závěry byla žalobkyně seznámena až pár dnů před samotným ukončením daňové kontroly. V rámci rozsáhlé výzvy k uplatnění práva a k vyjádření jí byla poskytnuta příliš krátká lhůta, ač prodloužena. Výzva k uplatnění práva nadto odkazovala na řadu písemností, se kterými se žalobkyně mohla seznámit až 26. 11. 2019, přičemž spisový materiál obsahoval stovky stran textu a nadto ani nebyl úplný, kdy až po její námitce byl doplněn a písemnosti byly žalobkyni zaslány korespondenčně dne 5. 12. 2019. Lhůta tedy uplynula ještě předtím, než měla žalobkyně možnost se seznámit se všemi podklady pro vydání výzvy k uplatnění práva. Žalobkyně tak reagovala na výzvu až 9. 12. 2019 a následně 23. 12. 2019 a 17. 1. 2020. Správce daně nedal žalobkyni možnost se relevantně hájit a ihned vydal a 9. 12. 2019 jí doručil výsledek kontrolního zjištění, k němuž opět poskytl příliš krátkou lhůtu k vyjádření. Podání žalobkyně z 9. 12. 2019 a 23. 12. 2019 vyhodnotil jako vyjádření k tomuto kontrolnímu zjištění. Dne 8. 1. 2020 pak bylo zástupci žalobkyně doručeno předvolání k projednání zprávy, ačkoliv se žalobkyně ještě nevyjádřila ke všem bodům a výslovně avizovala, že bude předkládat důkazní prostředky. Skutečnost, že podání žalobkyně ze dne 17. 1. 2020 správce

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

daně vůbec nevzal v úvahu a tam navrhované důkazní prostředky posuzoval až žalovaný, považuje žalobkyně za zjevné porušení dvojinstančnosti řízení.

6. Žalobkyně dále namítala nesprávně zjištěný skutkový stav, nesprávné hodnocení důkazních prostředků a neunesení důkazního břemene správcem daně. Žalobkyně namítala jednotlivé chybné závěry žalovaného ve vztahu k jednotlivým jím namítaným nestandardnostem, které krajský soud shrnuje následovně. K namítanému přepravení vozidel přes několik článků v případě řetězců č. 3, 4, a 5 žalobkyně namítala, že ve většině případů nakupovala vozidla přímo od společnosti A. coby svého stabilního obchodního partnera, v žalovaných namítaných případech (ojedinělých vzhledem k celkovému objemu realizovaných obchodů) tedy žalobkyně logicky nijak důkladně neprověřovala dodavatele, který byl obchodním partnerem společnosti A. K namítané neexistenci písemných smluv žalobkyně z důvodu snadné identifikace zboží, původu ze zahraničí a možnosti provedení technické kontroly a následně případného vrácení zboží dodavateli nepovažovala uzavírání písemných smluv jako nezbytné. K namítané skutečnosti, že žalobkyně vždy dopředu znala nákupní cenu vozidel v Rakousku a byla jí dodávána vždy předem vybraná vozidla, ve kterémto případě postrádá jejich přeprava ekonomický smysl, žalobkyně odkázala na svědecké výpovědi svědků Š. (jednatelka spol. A.), Š. a Č., dle kterých nebyl obchod vždy realizovaný na základě přímé poptávky. Výpovědi paní Š. z jiných daňových řízení nejsou spolehlivé a nezakládají se na pravdě, jak žalobkyně prokazovala listinnými důkazy (evidencí vozidel přijatých od společnosti A. do komisního prodeje). Žalovaný ani nerozporuje, že společnost A. dovážela automobily pro více odběratelů, což v kontextu s dalšími skutečnostmi vytváří jiný obraz o činnosti této společnosti, než jaký dovozuje žalovaný. Při provádění výslechu svědkyně Š., jemuž byla žalobkyně přítomna, jí nebyly známy žádné informace o tom, že by v jiných řízeních paní Š. vypovídala odlišně a ani jí nebyl znám obsah sdělení paní Š. Všechny tyto skutečnosti správce daně ukrýval před žalobkyní ve vyhledávací části spisu, žalobkyně tak nemohla být na výslech paní Š. připravena a klást jí relevantní otázky. Ke svědkovi D. žalobkyně poukázala na to, že se vyjadřoval v jiném daňovém řízení, kterého se žalobkyně nemohla účastnit, nadto jím sdělené informace jsou v rozporu s tím, co vypověděla svědkyně Š. a také ostatní svědci, a jsou pouze obecné. K namítané účasti žalobkyně na převozu vozidel formou personálního zajištění a zapůjčení přepravní techniky žalobkyně uvedla, že občasná výpomoc mezi dodavatelem a odběratelem je naprosto standardní a nesvědčí o žádném zapojení do podvodného řetězce, jak to prezentuje žalovaný. Nadto v této souvislosti došlo k nepřijatelnému přenesení důkazního břemene na žalobkyni. K závěru žalovaného vyvozeného z informací získaných v rámci mezinárodního dožádání žalobkyně namítala, že odporuje výslechům svědků Š. a Č. K argumentu žalovaného, že se společnost T. účastnila jako subdodavatel v obchodním řetězci č. 3 a 4, žalobkyně zdůraznila, že prostřednictvím tohoto řetězce bylo pořízeno vždy jen jedno vozidlo, stejně jako v případě nákupu od společností S. P., D. C. a D. S. Nadto obecně vkládání dalších článků do obchodních řetězců nebylo ve sféře žalobkyně. K namítaným úhradám v hotovosti žalobkyně poukázala na to, že, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, úhrada v hotovosti byla provedena ve 14 případech (v celkové výši 2,67 mil. Kč), zatímco úhrada převodem v 16 případech (5,39 mil. Kč). Nadto je v automobilovém průmyslu požadavek zálohových plateb i plateb v hotovosti standardním, což však žalovaný nevzal v úvahu. Žalobkyně se dále ohrazovala proti namítané zcela minimální obchodní příirážce s tím, že žalovaný nezohlednil specifika daného oboru podnikání související se způsobem financování vozidla (úvěr, poskytnutí vozidla na protiúčet, sjednání pojištění apod.). Žalobkyně odmítla přístup správce daně s tím, že prioritně se předmětem dokazování musí stát plně přezkoumatelný standard vycházející

z porovnání standardu u samotného daňového subjektu nebo od standardu u jiných subjektů s daňovým subjektem srovnatelných, nikoliv vycházející z idealizovaných představ úředníků. Správce daně však takové srovnání neprováděl, a pokud se o něj pokusil, činil tak naprosto laicky bez znalosti prostředí a porovnával nesrovnatelné.

7. Žalobkyně dále namítala absenci provedení opakovaného výslechu svědkyně Š., který byl žalovaným odmítnut jako nadbytečný. Žalobkyně však má za to, že použil-li správce daně její vyjádření v jiném daňovém řízení jako důkaz, měla mít žalobkyně možnost se na tyto skutečnosti zeptat a svými dotazy její výpověď upřesnit či vyvrátit, což jí nebylo umožněno. Dále je dle žalobkyně osvětlení majetkových poměrů společností T. a E. (což žalovaný odmítl jako nesouvisející) věcí související, neboť je žalovaný ve svém rozhodnutí opakovaně zmiňuje jako personálně propojené předchůdce či nástupce hlavního dodavatele.
8. Konečně žalobkyně namítala, že správce daně neprokázal příčinnou souvislost mezi neodvedením daně u dotčených subjektů a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech nasvědčujících možnému podvodnému jednání. Doměření daně žalobkyni jednající v dobré víře je ve své podstatě stanovení a vybrání daně tam, kde je to pro správce daně jednodušší zejména z důvodu vymahatelnosti práva, což je však dle současné judikatury nepřipustné.
9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Dle jeho názoru bylo spolehlivě prokázáno, že neodvedení daně bylo přímým důsledkem spáchání daňového podvodu, na kterém se žalobkyně vědomě podílela. K první žalobní námitce žalovaný odkázal na body 121 až 137 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný již vypořádal s totožnou námitkou. Správce daně nemá povinnost seznamovat daňový subjekt s aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů. Žalobkyně byla seznámena se závěry správce daně poté, co tento sám provedl hodnocení důkazů, přičemž žalobkyni byla dána možnost na tyto závěry reagovat, čehož také několikrát využila. Správce daně nezatajoval důkazní prostředky, nýbrž postupoval v souladu s § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaný ani nesouhlasí s tím, že by žalobkyni byla poskytnuta krátká lhůta. Lhůta v celkové délce 46 dní poskytovala žalobkyni dostatečný prostor pro získání potřebných dokladů a pro adekvátní reakci. K podání ze dne 17. 1. 2020 žalovaný odkazuje na body 131 a 132 napadeného rozhodnutí. K druhé žalobní námitce žalovaný předně poukázal na skutečnost, že žalobkyně brojí pouze proti závěru o její účasti na podvodu na DPH, existenci samotného podvodu nerozporuje. Pokud jde o žalobní rozporované nestandardnosti, žalobkyně je posuzuje jednotlivě a vytrhává z kontextu daných obchodních transakcí, přitom tyto musí být posuzovány komplexně. V daném případě přitom existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o rozíku zapojení do podvodného řetězce, které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně věděla či musela vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Z formulace žalobních námitek vyplývá, že žalobkyně nepřehledně zaměňuje nestandardnosti svědčící o existenci podvodu na DPH s objektivními okolnostmi a k těmto podává svůj výklad, žalovaný však trvá na svých závěrech. Orgány finanční správy tak dle žalovaného unesly své důkazní břemeno a prokázaly, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí stížených podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla či vědět musela. K námitce, že správce daně nezjišťoval běžnou obchodní praxi v oboru žalobkyně, žalovaný uvádí, že byly zjištěny tak silné a do očí bijící objektivní okolnosti, že i laik by jednoduše poznal, že se v žádném případě nejedná o standardní chování průměrně obezřetného podnikajícího subjektu. K námitce žalobkyně, že nebyla prokázána příčinná souvislost,

žalovaný uvedl, že v souladu s ustálenou judikaturou nebylo povinností správce daně ani žalovaného prokázat příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a vědomostí o podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu. K tomu v podrobnostech odkázal na bod 191 napadeného rozhodnutí. Žalovaný na závěr zdůraznil, s odkazem na judikaturu SD EU, že nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o společném systému DPH, dle kterého nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Jinými slovy nikomu v podvodném řetězci, kdo o podvodu věděl nebo vědět mohl a měl, nevzniká nárok na odpočet DPH.

### III. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Na úvod, předtím než krajský soud přikročí k věcnému posouzení žalobních námitek, považuje za vhodné vyjádřit se ke způsobu žalobní argumentace. Poměrně rozsáhlá žaloba obsahuje celou řadu tvrzení rozporujících jednotlivé dílčí závěry správce daně včetně odkazů na konkrétní judikaturu. Jak je však setrvale judikováno Nejvyšším správním soudem, není povinností krajského soudu reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet, nýbrž jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63). Stejně tak dále platí, že pouhý odkaz na odvolací námitku nelze považovat za řádný žalobní bod.

#### *K namítaným procesním pochybením*

12. K namítané vadě řízení před správcem daně (tedy v prvním stupni daňového řízení) spočívající ve vedení vyhledávací části spisu, poskytování krátké lhůty k vyjádření či neposouzení podání žalobkyně je třeba v první řadě soustředit pozornost na podstatu věci. Tou i přes žalobkyní vyjmenovanou tvrzená pochybení zůstává absence tvrzení konkrétní újmy žalobkyně, která jí měla postupem správce daně vzniknout. Je nezbytné připomenout, že správní řízení i daňové řízení je ovládáno tzv. zásadou jednotnosti řízení, která soudu ukládá hodnotit správní řízení jako jeden celek. Jak Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, „tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení odehrávající se před správním orgánem prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojímají dohromady, ve svém komplexu. Stejně tak potom jsou jako jeden celek vnímána všechna rozhodnutí povstálá v jednotlivých fázích řízení (rozhodnutí prvního stupně, rozhodnutí odvolací). Výtky stěžovatele směřované proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně lze proto přezkoumat jen limitovaně, a to potud, pokud konání odvolacího orgánu neučinilo tyto výtky bezpředmětnými.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008-198, k témuž závěru dospěl i v rozsudcích ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 – 47, ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98 nebo ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29).
13. Žalobkyně netvrdí, že by jí v důsledku postupu správce daně či žalovaného bylo například znemožněno předložit konkrétní důkazní návrhy způsobilé vyvrátit závěry žalovaného, že by jí byl odepřen prostor se k některým konkrétním skutečnostem konkrétně vyjádřit, že by její podání a požadavky byly bez dalšího odmítnuty apod. Naopak žalobkyně sama uvádí, že obsah vyhledávacího spisu jí byl zpřístupněn, byť dle jejího názoru pozdě, že lhůta

k vyjádření jí byla prodloužena a konečně že její podání ze 17. 1. 2020 posuzoval až žalovaný, což dle jejího názoru odporuje zásadě dvojinstančnosti řízení, kterýžto názor je však s ohledem na výše zmíněnou zásadu jednotnosti řízení nutno odmítnout jako chybný.

14. Ze správního spisu krajský soud ověřil, že dne 5. 11. 2019 byla žalobkyně písemností pod č. j. 3798064/19/3205-60561-809408 seznámena se závěry správce daně a byla vyzvána k uplatnění prostředků ke své obraně. Ve lhůtě, která byla k žádosti žalobkyně prodloužena do 27. 11. 2019, žalobkyně k vydané výzvě nikterak nereagovala. Dne 9. 12. 2019 byla žalobkyně písemností pod č. j. 4046175/19/3205-60561-809408 seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a současně byla vyzvána k vyjádření se či k podání návrhu na jeho doplnění ve lhůtě, která byla k její žádosti prodloužena do 27. 12. 2019. Žalobkyně se k závěrům správce daně vyjádřila dne 9. 12. 2019 a následně dne 23. 12. 2019. Jelikož na základě vyjádření žalobkyně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, byla dne 20. 1. 2020 za účasti žalobkyně projednána zpráva o daňové kontrole (č. j. 123616/20/3205-60561-809408), při které bylo současně žalobkyni předáno stanovisko správce daně k vyjádření žalobkyně pojaté do úředního záznamu ze dne 17. 1. 2020, č. j. 117947/20/3205-60561-809408. Pokud jde o podání žalobkyně ze dne 17. 1. 2020, to bylo správcem daně doručeno toho dne (pátek), k projednání zprávy o daňové kontrole (v pondělí), k níž byla žalobkyně předvolána již 8. 1. 2020, tak bylo přikročeno, aniž by k tomuto podání bylo při jejím projednání přihlédnuto. Na základě závěrů ve zprávě o daňové kontrole následně správce daně vydal platební a dodatečný platební výměr uvedený v odst. 3 tohoto rozsudku. S hodnocením důkazních prostředků předložených v rámci podání žalobkyně ze dne 17. 1. 2020 byla žalobkyně seznámena žalovaným písemností pod č. j. 37996/20/5300-21443-707161, doručenou jí 17. 10. 2020. V průběhu daňového řízení žalobkyně několikrát nahlížela do spisu. Pokud jde o nahlížení dne 26. 11. 2019, k tomu došlo poté, co i přes sdělení správce daně o možnosti nahlédnout do spisu v nejbližších úředních dnech (žádost o nahlédnutí učiněna 12. 11. 2019) žalobkyně kontaktovala správce daně 21. 11. 2019 a zažádala o předložení spisu na Územním pracovišti v Olomouci (spis umístěn na Územním pracovišti v Bruntále), ke kterému došlo po vzájemně dohodnutém termínu dne 26. 11. 2019. K požadavku žalobkyně byly úředním záznamem ze dne 28. 11. 2019, č. j. 4007107/19/3205-60561-809408, přeraženy listiny označené žalobkyní z vyhledávací části spisu do části veřejné, přestože se nejednalo o důkazní prostředky, které byly obsahem předmětné výzvy k uplatnění práva či důkazní prostředky jakkoliv dopadající do závěrů správce daně, v souvislosti s nimiž byla daná výzva k uplatnění práva vydána.
15. Podle § 32 odst. 1, 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) *správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon. Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.*
16. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu *správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.*
17. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu *do vyhledávací části spisu se zakládají 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.*

18. Podle druhého odstavce téhož ustanovení *písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a)* lze 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 zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.
19. V případě nyní projednávané žalobní námitky se jedná o totožnou námitku uplatněnou v rámci odvolacího řízení. Vzhledem k tomu, že žalovaný se s ní přílehavě a věcně správně podrobně vypořádal, odkazuje krajský soud na body 121 až 137 napadeného rozhodnutí.
20. Pokud jde o namítanou překvapivost závěrů správce daně, žádnou takovou krajský soud u správce daně ani žalovaného neshledal. Sama žalobkyně překvapivost závěrů správce daně vztahuje na období až do okamžiku vydání výzvy k uplatnění práva, což je však správný časový moment, kdy má být daňový subjekt se závěry správce daně seznámen. Správce daně totiž nemá povinnost daňový subjekt průběžně aktivně svými kroky seznamovat se svými závěry vyplývajících z výsledků prováděného dokazování. Taková povinnost z § 92 daňového řádu upravující dokazování nevyplývá. Žalobkyně navíc byla oprávněna nahlížet do spisového materiálu, což opakovaně činila (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016-49).
21. Pokud jde o žalobcem namítané krátké lhůty poskytnuté správcem daně, tyto byly určeny zcela v souladu s § 32 odst. 1 a 2 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že osmidenní lhůta je v zásadě standardní poskytovanou lhůtou. K žádosti žalobkyně však byly poskytnuté lhůty opakovaně prodlouženy, což žalobkyně nerozporuje. Ani v poskytování lhůt proto krajský soud neshledal pochybení správce daně, jelikož nadto sama žalobkyně ani netvrdila, že by jí v důsledku krátké lhůty v konečném důsledku bylo znemožněno vznést konkrétní tvrzení či předložit konkrétní důkazní prostředek.
22. Ke skutečnosti, že část písemností byla vedena ve vyhledávací části spisu a nebyla tak žalobkyni volně přístupná pak krajský soud uvádí, že tak bylo správcem daně činěno zcela v souladu s § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, který takový postup umožňuje. Bez ohledu na povahu písemností vedených ve vyhledávací části spisu nemohlo dojít k pochybení správce daně, který žalobkyni požadované písemnosti přeřadil do veřejné části spisu dne 28. 11. 2019 (zaznamenáno v úředním záznamu z téhož dne), tedy zcela v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu ještě před zahájením projednání zprávy o daňové kontrole, která byla projednána dne 20. 1. 2020.
23. Skutečnost, že nahlédnutí do spisu bylo žalobkyni umožněno až 26. 11. 2019 pak, jak vyplývá ze zjištění ze správního spisu, rovněž nemůže jít k tíži správci daně, jelikož tak bylo učiněno po vzájemné dohodě poté, co žalobkyně žádala o předložení spisu u jiného územního pracoviště, v čemž jí bylo vyhověno. Ve skutečnosti, že podání žalobkyně ze dnů 9. 12. 2019 a 23. 12. 2019 správce daně vyhodnotil jako vyjádření ke kontrolnímu zjištění a nikoliv jako odpověď na výzvu k uplatnění práva, krajský soud rovněž neshledává žádné pochybení, neboť ve lhůtě určené ve výzvě k uplatnění práva a k žádosti žalobkyně prodloužené se žalobkyně nijak nevyjádřila. Nadto žalobkyně netvrdí, jaká újma jí tím vznikla, neboť její tvrzení a důkazní návrhy byly následně vypořádány jednak správcem daně (úřední záznam ze 17. 1. 2020), jednak žalovaným (písemnost pod č. j. 37996/20/5300-21443-707161, doručená jí 17. 10. 2020). Konečně pochybení nelze spatřovat ani ve skutečnosti, že k projednání zprávy o daňové kontrole došlo dne 20. 1. 2020, aniž by správce daně reflektoval obsah podání žalobkyně ze dne 17. 1. 2020, neboť to bylo učiněno těsně před plánovaným termínem projednání, ke kterému byla žalobkyně předvolána již dne 8. 1. 2020. Při projednání zprávy o daňové kontrole nadto již z povahy věci není dán prostor pro navrhování dalších důkazních prostředků, neboť se jedná o konečnou fázi daňové kontroly, jejímž smyslem a účelem je seznámit daňový subjekt s konečnými závěry správce

daně a relevantními tak v této fázi mohou být již pouze námitky např. proti chybějícím náležitostem zprávy o daňové kontrole (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31).

24. Z výše předestřených důvodů tak tuto žalobní námitku krajský soud neshledal důvodnou.

*K nesprávně zjištěnému skutkovému stavu*

25. Gró podané žaloby spočívá v nesouhlasu žalobkyně se závěrem správce daně a žalovaného, že se vědomě účastnila podvodu na DPH.

26. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) platí, že „plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“.

27. Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH platí, že „daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta“.

28. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH platí, že „nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat“.

29. Je vhodné nejprve připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH. Je přitom třeba mít na paměti, že nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel příslušné evropské směrnice o DPH, judikaturou Soudního dvora EU je tak chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021 – 63).

30. Základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tedy že v řetězci je zjištěna „chybějící daň“. Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli například z důvodu podnikatelského rizika). Klíčovým je posouzení všech aspektů daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58).

31. „Konečně, ani prokázání existence daňového podvodu ještě neopravňuje správce daně nepřiznat uplatněný nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se, byť i jen ve formě nevědomé nedbalosti podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou svoji obezřetnost mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz například rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C - 624/15, *Litdana UAB*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs

16/2017 - 43).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021 - 63).

32. Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, což znamená, že není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (missing trader, buffer, broker). Současně dále platí, že skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet prokazují správce daně. V první řadě prokazují existenci podvodu a musí popsat, v čem spočívá, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49). Za podvod na DPH označuje judikatura „*situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech Kittel a Recolta 3 Afs 14/2021 Recycling, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech Mahagében a Petér Dávid).
33. Jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, které může být představováno například již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. Například v rozsudku ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019 - 39, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o existenci daňového podvodu v případě, ve kterém došlo k detekování narušení neutrality daně právě nastalou nekontaktností společnosti, jež znemožnila ověření správnosti jejich daňových přiznání.
34. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu. 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 (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33.

35. Žalobkyně nezpochybňovala samotný závěr o existenci daňového podvodu na DPH v dotčených řetězcích, nýbrž rozporováním jednotlivých dílčích skutkových zjištění žalovaného zpochybnila jeho závěr o tom, že věděla, že se účastní takového podvodu.
36. Žalovaný ve svém rozhodnutí identifikoval celkem pět následujících řetězců, které byly podle něj zasaženy podvodem na DPH a v rámci kterých bylo obchodováno s vozidly původem ze zahraničí:
- Řetězec č. 1 **L.-C.. G A. G., V. I.: X (dále jen „L.-C.“) – A. s.r.o., DIČ: X (dále jen „A.“) - žalobkyně**
- Řetězec č. 2 **K. J. s. r. o., DIČ: X (dále jen „K. J.“) - A. – žalobkyně**
- Řetězec č. 3 **L.-C. – T. s. r. o., DIČ: X (dále jen „T.“) – nezjištěno – T. I. s. r. o., DIČ: X (dále jen „T. I.“) – K. J. – S.-P. spol. s r. o., DIČ: X (dále jen „S.-P.“) – žalobkyně**
- L.-C.– T. – nezjištěno – K. J. – S.-P. – žalobkyně**
- Řetězec č. 4 **L.-C. – T. – D. C. – žalobkyně**
- Řetězec č. 5 **L.-C. – A. – D. S. s. r. o., nyní F. s. s. r.o., DIČ: X (dále jen „D. S.“) – žalobkyně**
37. V případě řetězců č. 1, 2 a 5 byla chybějící daň identifikována u obchodní společnosti A., která byla v případě řetězců č. 1 a 2 přímým dodavatelem žalobkyně v případě dodání 20 vozidel (19 vozidel pořídila od společnosti L.-C. v případě řetězce č. 1, jedno vozidlo Mercedes Benz pořídila od společnosti K. J. v případě řetězce č. 2) a v případě řetězce č. 5 dodala vozidlo Volkswagen Sharan obchodní společnosti D. S., která jej dále přeprodala žalobkyni. Společnost A. za zdaňovací období listopad a prosinec 2016, kdy předmětná vozidla žalobkyni dodala, přiznala ve svých daňových přiznáních daň na výstupu v řádu desítek milionů korun a současně na vstupu nárokovala v řádu desítek milionů korun odpočet daně, přičemž vlastní daň byla deklarována v řádu desítek tisíc korun. Poté, co byla u této společnosti příslušným správcem daně zahájena za předmětná zdaňovací období daňová kontrola, stala se v řádu několika měsíců nekontaktní a se správcem daně nespolupracující. V rámci provedené daňové kontroly na DPH uvedená společnost neprokázala svůj nárok na odpočet daně, v důsledku čehož jí byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 2 158 139 Kč a za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 2 402 192 Kč, kterou však neuhradila (úřední záznam ze dne 30. 10. 2019 pod č. j. 3777506/19/3205-60561-809408). Z důvodu dodání zboží žalobkyni v dotčených zdaňovacích obdobích by však měla přiznat a odvést adekvátní daň v řádu milionů korun, namísto toho upravila výši své vlastní daně tím, že v uvedených zdaňovacích obdobích vykávala na vstupu přijatá plnění, u nichž ale nárok na odpočet daně neprokázala (bližší k tomu str. 70 – 74 zprávy o daňové kontrole). Takový postup lze s ohledem na výše uvedený výklad jednoznačně podřadit pod pojem chybějící daň.
38. V případě řetězce č. 3 byla chybějící daň žalovaným identifikována u společnosti K. J., která ve zdaňovacím období listopad 2016 dodala společnosti S.-P. dvě vozidla (Ford Ranger a

Land Rover), která byla následně touto společností dodána žalobkyni. Jak je blíže rozvedeno v bodě 55 napadeného rozhodnutí, společnost K. J. za zdaňovací období listopad 2016 přiznala ve svém daňovém přiznání daň na výstupu v řádu desítek milionů korun a současně na vstupu nárokovala v řádu desítek milionů korun, přičemž výsledná vlastní daň byla přiznána v řádu desítek tisíc korun. Stejně jako společnost A. se i společnost K. J. v řádu dvou měsíců od zahájení daňové kontroly stala nekontaktní a se svým správcem daně nespolupracovala, svůj nárok na odpočet daně neprokázala, v důsledku čehož jí byla doměřena daň za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 2 573 923 Kč, kterou neuhradila (úřední záznam ze dne 4. 11. 2019, č. j. 3786675/19/3205-60561-809408, dále podrobně viz zpráva o daňové kontrole str. 74 -77).

39. V případě řetězce č. 4 byla chybějící daň zjištěna u obchodní společnosti T., která ve zdaňovacím období červenec 2016 dodala obchodní společnosti D. C. vozidlo Volkswagen Tiguan, která jej následně přeprodala žalobkyni. Za uvedené zdaňovací období společnost T. přiznala v daňovém přiznání daň na výstupu v řádu desítek milionů korun a současně na vstupu nárokovala v řádu desítek milionů korun odpočet daně, přičemž vlastní daň, která nebyla uhrazena, byla deklarována v řádu desítek tisíc korun. V rámci daňové kontroly oprávněnost nárokových odpočtů daně společnost T. pro svoji nespolečenskou spolupráci se správcem daně neprokázala. V důsledku toho jí byla za zdaňovací období červenec 2016 vyměřena vlastní daň ve výši 2 948 964 Kč, kterou neuhradila (úřední záznamy ze dnů 5. 11. 2019, č. j. 3786726/19/3205-60561-809408, 4. 11. 2019, č. j. 3786675/19/3205-60561-809408, dále viz str. 78 – 79 zprávy o daňové kontrole).
40. Ve všech pěti identifikovaných řetězcích byla žalovaným nalezena chybějící daň, která však, jak vyplývá z výše citované judikatury, sama o sobě k závěru o existenci podvodu na DPH nestačí. Žalovaný tak na str. 15 – 22 napadeného rozhodnutí, na které krajský soud v podrobnostech odkazuje, popsal celou řadu zjištěných nestandardních okolností.
41. V první řadě se žalovaný zabýval charakteristikou dotčených obchodních společností. V rámci své vyhledávací činnosti zjistil následující. Jednatel společnosti A., hlavního dodavatele žalobkyně v případě řetězců č. 1, 2 a 5, která vznikla jako tzv. ready-made společnost, kterým byl v době rozhodování žalovaného L. D., se nepodařilo vyslechnout, a to ani na základě požadavku na předvedení Policií ČR. Andrea Š., jednající v předmětných obchodních případech za společnost A., byla v pozici jednatelky jen jeden den. Sídlo společnosti se nachází na tzv. hromadné adrese. Po zahájení daňové kontroly se společnost A. stala nekontaktní, ani na výzvu správce daně nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Od 22. 5. 2018 je společnost nespolehlivým plátcem a ke dni 8. 4. 2019 jí byla zrušena registrace k DPH. Jednatelkou společnosti T., založené rovněž jako tzv. r.-m. sp., byla od 5. 3. 2015 do 8. 8. 2017 A. Š. Rovněž tato společnost měla sídlo na hromadné adrese. Poté, co u ní byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období červenec 2016, stala se nekontaktní, nepodávající daňové přiznání, a to ani na výzvu správce daně, ke dni 24. 7. 2018 jí byla zrušena registrace k DPH a následně se stala nespolehlivou osobou, po celou dobu své existence nezveřejnila v obchodním rejstříku účetní závěrky. Rovněž společnost K. J. se stala nekontaktní po zahájení daňové kontroly, od 27. 10. 2016 byl jejím jednatelem L. D. (stejně jako u společnosti A.), od 24. 11. 2016 měla sídlo na hromadné adrese, po celou dobu své historie nezveřejnila v obchodním rejstříku účetní závěrky, od 22. 10. 2017 má status nespolehlivého plátce. Nekontaktní se stala rovněž společnost T. I., která byla zrušena 22. 7. 2017 s likvidací. Společnost S.-P. byla bez zaměstnanců, se sídlem na hromadné adrese, podle účetních závěrek se jednalo o

dlouhodobě (od roku 2006) předluženou společnost, u které v intervalu tří až pěti let docházelo ke změně jednatele. Společnost D. C. v době dotčených transakcí nezveřejňovala účetní závěrky, jejím sídlem byla adresa prostranství. Ačkoli žalobkyně uvedla, že se jednalo o jejího dlouhodobého obchodního partnera, v účetní závěrce za rok 2015 vykazala za minulé účetní období nulové údaje a v roce 2015 vykazala minimální ekonomickou činnost. Společnost D. S. zveřejnila poslední účetní závěrku za rok 2014 s výsledkem předlužení, sídlo měla zapsáno na adrese místa pobytu svého jednatele.

42. Další nestandardní okolností byla dle žalovaného personální propojenost zjištěná v řetězci č. 2, v rámci kterého společnost K. J. dodala vozidlo Mercedes Benz společnosti A., která jej během jednoho dne dodala žalobkyni, přičemž jednatelem obou společností byl v té době L. D. V řetězci č. 3 byla shledána propojenost u společností T., jejíž jednatelkou byla A. Š., a K. J., jejímž jednatelem byl L. D., přičemž současně byli v určité době oba jmenovaní statutárními orgány společnosti A.
43. Žalovaný dále odhalil nestandardnosti ve smluvní dokumentaci. V rámci řetězců č. 1 a 2, v rámci kterých bylo žalobkyni dodáno 20 vozidel společností A. to byla absence kupních smluv mezi uvedenou společností a žalobkyní. Neexistenci písemných smluv potvrdila jak žalobkyně, tak A. Š. Kupní smlouvy sice byly následně v průběhu daňové kontroly předloženy, avšak byly sepsány dodatečně a byly antidatovány (podrobněji str. 23 – 24 zprávy o daňové kontrole). Rovněž v případě transakcí v rámci řetězce č. 3 mezi společností SZ-Praha a žalobkyní byly správci daně předloženy dodatečně sepsané a antidatované smlouvy. V rámci prověřování obchodní spolupráce mezi společnostmi S.-P. a K. J. v tomtéž obchodním řetězci nebyly v obou obchodních případech těmito společnostmi předloženy žádné kupní smlouvy, předávací protokoly nebo jiná dokumentace dokládající způsob realizace a obchodní podmínky předmětných transakcí (blíže str. 34 zprávy o daňové kontrole). V rámci řetězce č. 4 podle předložených daňových dokladů byla společnost D. C. pořizovatelem vozidla Volkswagen Tiguan od společnosti T. a toto vozidlo bylo následně dodáno žalobkyni. Dle výsledku mezinárodního dožádání bylo předmětné vozidlo původem ze zahraničí, kdy prvním tuzemským nabyvatelem byla společnost T. a ačkoliv bylo dodání vozidla od rakouského dodavatele L.-C. datováno dnem 18. 7. 2016, společnost T. dle předložených dokladů vozidlo dodala společnosti D. C. již dne 4. 7. 2016 (blíže str. 37 zprávy o daňové kontrole). V řetězci č. 5 byl na dokumentaci vztahující se k dotčenému obchodnímu případu podepsán J. P., jednatel společnosti D. S., přestože sám svoji angažovanost v této obchodní společnosti vyloučil (protokol č. j. 3805167/19/3205-60561-809408 ze dne 14. 10. 2019).
44. Žalovaný za nestandardní označil i okolnost, že společnost A. nepoživovala vozidla v zahraničí za své finanční prostředky. Žalobkyně se podílela na pořízení vozidel ze zahraničí na vlastní náklady bezplatným zapůjčením vozidel, přepravních značek i zaměstnanců. Ve všech případech se jednalo o vozidla odsouhlasená žalobkyní před jejich pořízením ze zahraničí. Dle žalovaného je takovýto model, kdy náklady na pořízení zboží dodavatelem nese jeho odběratel, značně nestandardní a spíše svědčí o tom, že vložení obchodní společnosti A. do obchodních řetězců nemělo z pohledu žalobkyně žádný ekonomický smysl.
45. O účelovosti sestavovaných řetězců dle žalovaného dále svědčilo i zjištění, že se ve všech obchodních řetězcích obchodní transakce uskutečnily v krátkých časových intervalech (během několika dní). V rámci řetězce č. 2 bylo vozidlo žalobkyni dodáno hned následující den poté, co bylo společností A. pořízeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

46. Další zjištěné nestandardnosti zahrnovaly úhrady vysokých částek v hotovosti (např. v obchodních řetězcích č. 4 a 5 probíhaly úhrady mezi tuzemskými články výhradně v hotovosti, v řetězcích č. 1 a 2 probíhaly úhrady mezi žalobkyní a společnostmi A. částečně také v hotovosti, v případě řetězce č. 3 byla obě vozidla mezi společnostmi K. J. a S.-P. rovněž hrazena v hotovosti). Dále šlo o opačný sled úhrad plnění, kdy bezhotovostní úhrady poukazované žalobkyní ve prospěch společnosti A. označené variabilními symboly předmětných vozidel předcházely v mnoha případech pořízení těchto vozidel ze zahraničí, což navíc výslovně potvrdila i A. Š. (protokol č. j. 2924619/19/3214-60562-809408 ze dne 17. 7. 2019). Další nestandardnost pak představovalo snížení ceny při přepravování vozidel, které vyplynulo z analýzy obchodní příirážky zachycené na str. 50 až 60 zprávy o daňové kontrole. Uvedenou analýzou bylo zjištěno, že žalobkyně dosahovala velice nízké či dokonce záporné obchodní příirážky v rámci všech dotčených řetězců.
47. Konečně nestandardní okolností bylo shledáno i účelové vkládání článků do obchodního řetězce. V rámci řetězce č. 2 společnost K. J. dodala personálně propojené společnosti A. vozidlo Mercedes Benz, které bylo bezprostředně v rámci jednoho dne přepravováno žalobkyni. V rámci řetězce č. 3 byla vozidla Ford Ranger a Land Rover přes několik článků řetězce přepravována žalobkyni, přičemž z výpovědi M. P. (protokol č. j. 3394250/19/3205-60561-809408 ze dne 16. 9. 2019), který připustil možnost prodeje nějakého motorového vozidla, avšak nebyla mu známa ani existence smlouvy, ani kupní cena, je zřejmé, že společnost S.-P. byla v daném řetězci pouze účelově vloženým článkem. Společnost T. I. figurovala v případě přepravy vozidla Ford Ranger, přitom dle prohlášení likvidátora ze dne 24. 9. 2018 od roku 2013 nevykonávala žádnou činnost. V případě řetězce č. 4 bylo zjištěno, že ač žalobkyně společnost D. C. označila za svého dlouhodobého obchodního partnera, který jí učinil nabídku vozidla Volkswagen Tiguan, přičemž jeho pořízení předcházela vizuální prohlídka a zkušební jízda (protokol č. j. 853399/17/3205-60561-809408 ze dne 15. 3. 2017), jednatel uvedené společnosti vypověděl, že se v daném případě jednalo o jednorázový náhodný prodej bez jakékoliv prohlídky, kdy vozidlo pouze dopravil do areálu autobazaru žalobkyně (protokol č. j. 3265932/19/3205-60561-809408 ze dne 28. 8. 2019). V případě řetězce č. 5 pořídila společnost D. S. od společnosti A. vozidlo Volkswagen Sharan Highline za cenu 400 000 Kč vč. DPH, které s odstupem pěti dnů dodala žalobkyni za cenu 423 500 Kč vč. DPH. Svědek P. P. v rámci své výpovědi jednak vyloučil osobní angažovanost jednatele společnosti, J. P., a ve věci pořízení dotčeného vozidla uvedl, že mu vozidlo bylo nabídnuto A. Š. a bylo mu předáno u Tesca na H. I. v O., tj. v bezprostřední blízkosti sídla odvolatele (protokol č. j. 3805167/19/3205-60561-809408 ze dne 14. 10. 2019). Osoba jednatele žalobkyně nebyla svědkovi známa, přestože se mělo dle vyjádření žalobkyně jednat o jejího dlouhodobého obchodního partnera. Krajský soud se zcela ztotožňuje s žalovaným, že jakkoliv přepravování zboží mezi mnoha subjekty samo o sobě k závěru o daňovém podvodu nepostačuje, jedná se o jeden z typických znaků tzv. řetězových daňových podvodů a vložení společností K. J., T. I., S.-P., D. C. a D. S. se vzhledem k výše uvedeným skutečnostem jeví jako nestandardní skutečnost.
48. Soud se s jednotlivými zjištěnými skutečnostmi ve všech řetězcích zcela ztotožňuje. Žalovaný ve všech řetězcích řádně identifikoval chybějící daň. Stejně tak žalovaný řádně a v dostatečném rozsahu označil okolnosti, které ve spojení s chybějící daní svědčí o tom, že řetězec byl zatížen podvodem na DPH. Na základě výše uvedeného má soud za to, že správce daně v jednotlivých řetězcích správně identifikoval chybějící daň a také další okolnosti, které svědčí o tom, že se nejednalo o standardní obchodní transakce, nýbrž o tom, že jejich účelem

bylo vylákání výhody na DPH. Soud tak uzavírá, že žalovaný dostatečným způsobem vysvětlil, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.

49. Soud se ztotožňuje také se závěrem žalovaného ohledně objektivních okolností, ze kterých podle názoru soudu vyplývá, že žalobkyně věděla (provádění vědomostního testu pak již bylo nadbytečné), že jsou jednotlivé transakce zcela nestandardní. Žalovaný se těmto okolnostem věnoval v bodech 98 až 116 napadeného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje.
50. Předně jde o stejný základ, na kterém byly vystaveny všechny řetězce, spočívající v ekonomickém propojení žalobkyně a obchodních společností ovládaných A. Š. (A., T.). Namísto přímého dodání vozidel byl zvolen přepravek přes několik dalších společností, který z výše vymezených důvodů neměl logický ani ekonomický smysl. Další podstatnou okolností představuje již výše uvedená absence písemných smluv, obzvláště za situace, kdy ze srovnání učiněného správcem daně vyplynulo, že při realizaci obchodních transakcí u dodavatelů žalobkyně, kteří nebyli součástí dotčených obchodních řetězců (uvedeni na str. 44 zprávy o daňové kontrole a celý mechanismus podrobně popsán na str. 45 – 49 zprávy o daňové kontrole), existovaly rámcové či dílčí kupní smlouvy upravující způsob seznámení se s technickým stavem vozidel, způsob stanovení ceny, způsob předání předmětu plnění či formu úhrady a ve věci předmětu plnění byly vyhotovovány předávací protokoly. Dále je to zásadní okolnost, že žalobkyni byla společností A. dodávána jí předem vybraná vozidla, jejichž nákupní cenu v zahraničí žalobkyně znala a na vlastní náklady se podílela na pořízení vozidel ze zahraničí, tj. na jejich výběru, převozu a technické kontrole. Uvedené vyplývá jak z výpovědi A. Š., která mj. uvedla, že nenastala situace, že by společnost A. prvotně v zahraničí pořídila vozidlo a poté ho v tuzemsku nabízela autobazarům, že nepožadovala vozidla v zahraničí za své finanční prostředky, neboť těmito nedisponovala a že vozidla pro přepravu osob, které jely do zahraničí pro auta, si zdarma půjčovala od žalobkyně (protokol č. j. 2924619/19/3214-60562-809408 ze dne 17. 7. 2019). Nákup vozidel na základě konkrétní poptávky a povědomost žalobkyně o výši nákupní ceny v rakouském autobazaru potvrdil také L. D. (protokol č. j. 518255/17/3205-60561-809408 ze dne 17. 2. 2017). Účast žalobkyně na převozu vozidel ze zahraničí formou personálního zajištění a také zapůjčením převozních značek potvrdili také zaměstnanci žalobkyně. V rámci odpovědi na mezinárodní dožádání od obchodní společnosti Lease – car (č. j. 3346675/19/3205-60561-809408 a č. j. 3346683/19/3205-60561-809408) bylo zjištěno, že vozidla byla inzerována prostřednictvím internetového portálu [www.mobile.de](http://www.mobile.de), jehož byla žalobkyně placeným uživatelem. A. Š. neměla žádný individuální objednávkový systém, ačkoliv žalobkyně vložení společnosti A. do obchodního řetězce zdůvodňovala kontakty A. Š. ve společnosti L. - c. a z toho plynoucí výhody včetně nižší ceny. Uvedený závěr dále podporuje i skutečnost, že společnost A. vystřídala od září 2016 předchozího klíčového dodavatele vozidel ze zahraničí, společnost T. (obě vedla z pozice jednatele A. Š.), která však dále v řetězcích č. 3 a 4 figurovala jako subdodavatel. Taková změna v organizační struktuře, kterou nedokázala vysvětlit ani sama A. Š., nemohla být žalobkyni neznámá. V obou případech se navíc jednalo o společnosti vykazující rizikové znaky nestandardního obchodního jednání v podobě existence pouhých virtuálních sídel, personálního propojení, změn v obchodní struktuře, absence vlastního kapitálu, nezveřejňování účetních závěrek atd., z čehož mohla žalobkyně reálně odvodit jejich obchodní nespolehlivost. O neobvyklém jednání žalobkyně dále svědčí úhrady vysokých částek v hotovosti, v rámci řetězce č. 1 navíc ještě před uskutečněním přijatých plnění, dosahování zcela minimálních nebo přímo záporných obchodní přírážek ve vztahu ke svým přímým dodavatelům. Posledně jmenovaná okolnost je přitom o to nestandardnější,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

že v rámci obchodních řetězců č. 1 a 2 pořizovala žalobkyně vozidla ze zahraničí na základě výběru konkrétních vozidel, přičemž cenu těchto vozidel v zahraničí znala a na převozu se dokonce zcela bezplatně podílela svými zaměstnanci či zapůjčením přepravní techniky. Situaci pak již jen dokreslují okolnosti spočívající v existenci pouze virtuálních sídel, v předložení dotčených společností, případně společnosti nezveřejňovaly povinné účetní výkazy, což si mohla žalobkyně ověřit z veřejně dostupných zdrojů. Správcem daně bylo dále zjištěno, že dodavatelé žalobkyně neměli v době obchodní spolupráce s žalobkyní zřízeny ani internetové stránky a svoji činnost spočívající v obchodování s automobily nikterak neprezentovali.

51. Krajský soud se plně ztotožňuje s žalovaným, že zjištěné objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které sice samy o sobě nezákonné nejsou, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují vědomé zapojení žalobkyně do podvodu na DPH.
52. Nejvyšší správní soud již mnohokrát judikoval, že jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně (viz například rozsudky ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104, nebo ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47). Právě to však žalobkyně činí v rámci své druhé žalobní námítky, v rámci které navíc nepřehledně zaměňuje nestandardnosti svědčící o existenci podvodu na DPH s objektivními okolnostmi „usvědčujícími“ žalobkyni z vědomé účasti na takovém podvodu. Z povahy věci se však obojí překrývá a nestandardní okolnosti zpravidla budou současně okolnostmi objektivními představující indicie způsobilé vzbudit v daňovém subjektu podezření na možnou existenci daňového podvodu a své zapojení v něm. Judikatura jasně vychází z toho, že při posuzování, zda zjištěné okolnosti nasvědčují závěru, že daňový subjekt alespoň mohl a měl vědět o své účasti na podvodných plněních, je třeba zjištěné okolnosti hodnotit v jejich vzájemném souhrnu. Žalobkyně však rozporuje jednotlivé dílčí závěry žalovaného, k čemuž může krajský soud pouze zopakovat, že jakkoliv jsou jednotlivé nestandardnosti potažmo objektivní okolnosti samy o sobě nedostačující pro závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, je to právě jejich souhrn, který nenechává prostor pochybnostem o správnosti takového závěru. Z uvedeného dále vyplývá, že krajský soud na rozdíl od žalobkyně neshledal v postupu žalovaného ani nesprávně zjištěný skutkový stav, nesprávné hodnocení důkazních prostředků ani neunesení důkazního břemene správcem daně, jelikož z výše uvedeného naopak vyplývá, že žalovaný provedl rozsáhlé dokazování, na jehož základě své závěry vyčerpávajícím způsobem odůvodnil.
53. K jednotlivým žalobkyní namítaným okolnostem uvádí krajský soud následující.
54. Skutečnost, že si žalobkyně neprověřovala společnosti figurující v řetězcích č. 3, 4 a 5, jelikož se jednalo o obchodní partnery paní Š. jakožto jejího stabilního dodavatele, rozhodně není logická. V řetězcích č. 3 a 4 navíc společnost A. vůbec nefiguruje. Důvěra v paní Š. však v žádném případě nemůže ospravedlnit postup žalobkyně a její neobezřetné počínání.
55. Existence písemných smluv sice není nezbytná a v daném případě není ani vzhledem k předmětu prodeje zákonem vyžadovanou formou smlouvy, avšak právě i vzhledem k předmětu prodeje (ojetá vozidla v hodnotě stovek tisíc korun) je neexistence písemné smlouvy bez pochyb nestandardní okolností. Tím spíše za situace, kdy ze srovnání obchodní praxe s jinými obchodními partnery než figurujícími v dotčených řetězcích správce daně zjistil, že s nimi žalobkyně běžně písemné smlouvy uzavřeny měla, přičemž rozsah přijatého plnění je v tomto případě nerozhodný. Skutečnost, že absence písemné smlouvy svědčí o

silné nestandardnosti posuzovaných transakcí, Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 – 29. Závěr krajského soudu přitom není v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu odkazovaným žalobkyní, neboť lze již po několikáté zopakovat, že žádná z vytykaných nestandardních okolností, a tedy ani absence písemné smlouvy sama o sobě není o existenci daňového podvodu vypovídající, avšak ve své jednotlivosti přispívá k celku celé řady jednotlivých nestandardností.

56. Závěr, že žalobkyně vždy dopředu znala cenu vozidel z Rakouska a byly jí dodávány vždy jí předem vybraná vozidla, potvrzuje svědkyně Š. ve své výpovědi učiněné v rámci nyní projednávaného daňového řízení (protokol č. j. 2924619/19/3214-60562-809408 ze dne 17. 7. 2019). Na otázky č. 29 a 32 jednak potvrdila, že byly případy, kdy si žalobkyně sama poslala odkaz na konkrétní vozidlo, které chce koupit. V odpovědích na otázky č. 12 a 34 potvrdila, že nenastal případ, kdy by společnost A. pořídila v zahraničí vozidlo a to následně nabízela v tuzemsku a že kupní cena za vozidlo byla vždy žalobkyní uhrazena dopředu před tím, než se pro vozidlo do Rakouska vyjelo. Uvedené jsou dva hlavní závěry, o které se žalovaný ve svém rozhodnutí opřel. Je sice pravdou, že svědkyně Š. rovněž uvedla, že ne vždy se ze strany žalobkyně jednalo o zcela konkrétní poptávku a že uvedená společnost dodávala vozidla i jiným odběratelům, to však na závěru žalovaného a krajského soudu (hodnoceno komplexním pohledem) nemůže ničeho změnit. Stejně tak odkaz žalobkyně na svědecké výpovědi dalších svědků, kteří v daňovém řízení potvrdili, že nebyli přítomni jednání v rakouském autobazaru a nebyli jim zpřístupněny fakturační údaje, aby cenu neznali, dle názoru soudu na věci ničeho nemění. V podrobnostech krajský soud odkazuje na body 146 až 154 napadeného rozhodnutí. Svědkyně Š. dále při témže výsledku odpovědi na otázku č. 15 potvrdila, že cena vozidla v Rakousku byla daná (uvedená na internetu) a usmlouvat se dala částka 100 až 200 eur, avšak pouze výjimečně, s čímž dále koresponduje i odpověď od společnosti L.-C. získaná v rámci mezinárodního dožádání, že paní Š. objednávala a pořizovala vozidla stejným způsobem jako všichni ostatní zákazníci.
57. K samotnému výsledku paní Š. je pak třeba zdůraznit, že výsledek byl v rámci nyní projednávaného daňového řízení proveden dne 17. 7. 2019, účastnil se jej zástupce žalobkyně, v rámci výsledku bylo správcem daně v případě rozporu odpovědi svědkyně s její výpovědi v jiném daňovém řízení konkrétně předestřeno, čeho se daný rozpor týkal, zástupce žalobkyně tak na to mohl reagovat. Nadto je třeba uvést, že hlavní závěry učiněné správcem daně a žalovaným byly učiněny na základě výpovědi svědkyně Š. učiněné v nyní projednávaném daňovém řízení, které pouze potvrzují její výpovědi z jiných řízení. O zatajování skutečností ve vyhledávací části spisu rovněž vzhledem k vypořádání předchozí námitky nemůže být řeč.
58. K hodnocení výpovědi svědka D. krajský soud odkazuje na bod 150 napadeného rozhodnutí a nad rámec uvádí, že napadené rozhodnutí potažmo závěry žalovaného rozhodně nestojí na výpovědi tohoto svědka.
59. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že bezplatné půjčování vozidel a zaměstnanců svému dodavateli za účelem dovozu kupovaného vozidla je standardní praxí. Bez ohledu na rozsah se taková praxe nejeví soudu jako standardní a v kontextu výše uvedených dalších okolností nedává žádný ekonomický smysl. K nepřípustnému přenesení důkazního břemene ze strany správce daně rovněž nedošlo. Správce daně vyzval žalobkyni k předložení důkazů k prokázání četnosti této praxe, jak však krajský soud uvedl, její rozsah nebyl rozhodující.

60. K rozporu odpovědi na mezinárodní dožádání s některými svědeckými výpověďmi krajský soud odkazuje na bod 153 a 154 napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný s touto námitkou zcela přílehavě vypořádal. Pouze nad rámec krajský soud uvádí, že je-li podstatou této odpovědi odpověď na otázku, zda A. Š. jednající za společnost A. nakupovala od společnosti L.-C. vozidla za výhodnější cenu, logicky je nejvíc vypovídající sdělení dotčených subjektů, tzn. spol. L.-C. a A. Š., kterážto sdělení navíc spolu korespondují. Na postupu žalovaného, který vycházel z informací od těchto dvou subjektů a nadto ani rozpor s žalobkyní odkazovanými svědeckými výpověďmi neshledal, tak krajský soud neshledal žádné pochybení.
61. Skutečnost, že v případě řetězců č. 3, 4 a 5 byl předmětem prodej vždy pouze jediného vozidla, je nerozhodná. Jak již krajský soud uvedl, skutková podstata daňového podvodu není definována žádným stanoveným rozsahem. Jakkoliv tvrzení žalobkyně, že vkládání článků do řetězců nebylo v její sféře, může být pravdivé, nic to nemění na posouzení této skutečnosti jako nestandardní a rovněž jako objektivní okolnosti, jež měla v žalobkyni vzbudit důvodné pochybnosti o legálnosti takového postupu.
62. Zcela stejným způsobem je nutno postavit se k realizovaným úhradám v hotovosti. Ani skutečnost, že šlo rozsahem o menší část z celkového objemu vyplacených úhrad (stále přitom poměrně značnou), nesnižuje nestandardnost takového způsobu úhrady a v celkovém kontextu jen podtrhuje nekalý charakter dotčených obchodních transakcí.
63. K otázce minimální či záporné obchodní přírážky krajský soud odkazuje na vypořádání žalovaného v bodech 173 – 176 napadeného rozhodnutí s tím, že krajský soud se zcela shoduje s žalovaným, že minimální či záporná přírážka postrádá jakýkoliv ekonomický smysl a odkaz žalobkyně na způsob financování jako rozhodný faktor při stanovení ceny postrádá jakékoli důvodnosti za situace, kdy při stanovení prodejní ceny vozidla v době jeho pořízení nemohlo být žalobkyni předem známo, jaká bude následně zákazníkem zvolená forma úhrady prodejní ceny.
64. Konečně i namítaný nedostatek spočívající v absenci prokázání standardu obchodní praxe v daném obchodním segmentu je zcela nedůvodný. Přestože správce daně takové srovnání učinil jak např. u otázky existence písemných smluv, tak u otázky výše obchodní přírážky, je třeba zdůraznit, že správce daně nemá povinnost prokazovat standard obchodní praxe u jakéhokoliv dotčeného obchodního segmentu a teprve následně z porovnání s takovým standardem vyvozovat závěry v projednávané věci. Nadto krajský soud souhlasí s žalovaným, že v nyní projednávaném případě šlo o takové množství a tak podstatné nestandardnosti a objektivní okolnosti, navíc vztahující se k obecnému jednání podnikatelů, nikoliv k jednání v určité obchodní oblasti, že jakémukoliv běžně obezřetnému podnikateli musela být zřejmá pochybná povaha dotčených obchodních transakcí.
65. Pakliže žalobkyně na závěr tohoto žalobního bodu připojila „komentář“ k dalším závěrům žalovaného včetně závěru o tom, že o svém zapojení do daňového podvodu věděla, k tomu krajský soud uvádí, že se i s tímto závěrem žalovaného ztotožňuje z důvodů uvedených výše. V nyní projednávaném případě existoval celý řetězec výše specifikovaných objektivních okolností, na základě kterých nejenže žalobkyni měla být podezřelá povaha dotčených obchodních transakcí, ale na základě kterých musela vědět, že se účastní obchodní transakce zasažené podvodným jednáním. A i na tomto místě nelze než zopakovat, že byť jednotlivé okolnosti samy o sobě vypovídající být nemusí, je to právě jejich celkový souhrn, který vypovídající je. Proto například nezveřejňování účetních závěrek sice nemusí být neběžné,

ale to nic nemění na tom, že se jedná o porušení zákonné povinnosti a o jednu z okolností, ke které mohlo být a správně i bylo správcem daně přihlédnuto. Žalobkyní provedené ověřování společností za pomoci internetových databází lze považovat za pouhý základ prověřování subjektů určených k obchodní spolupráci a za panující existence řady dalších nestandardních okolností jej rozhodně nelze vyhodnotit jako dostatečné. Nekontaktnost společností pak není objektivní okolností, které si měla být žalobkyně vědoma, nýbrž jednou z nestandardností definující existenci daňového podvodu.

66. Tuto žalobní námitku tak krajský soud shledal jako nedůvodnou.

*K požadavku opakovaného výsledku svědkyně Š.* Předně k návrhu na objasnění majetkových poměrů společností T. a E. žalobkyně nikterak nespécifikuje, co by tímto důkazním návrhem mělo být prokázáno. Odmítnutí učiněné žalovaným opřeným o jeho nadbytečnost tak bylo důvodným. Vypořádání námitky o odmítnutí návrhu na opakovaný výslech svědkyně Š. jako takové již bylo krajským soudem učiněno v rámci vypořádání předchozí námitky. Krajský soud tak pouze opakuje, že zástupce žalobkyně byl přítomen výslechu svědkyně učiněnému v nyní projednávaném daňovém řízení, v rámci kterého byl správcem daně několikrát konkrétně přestřen rozpor s předchozí výpovědí svědkyně a závěr správce daně se opírá především o svědeckou výpověď svědkyně učiněnou v nyní projednávaném daňovém řízení. Žalovaný odmítnutí tohoto důkazního návrhu řádně odůvodnil v bodech 156 – 160 napadeného rozhodnutí, na které krajský soud v podrobnostech odkazuje, jelikož se s tímto vypořádáním plně ztotožňuje. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu žalovaný odůvodnil odmítnutí tohoto důkazního návrhu jeho nadbytečností, čemuž dle krajského soudu nelze upřít relevanci, pakliže svědkyně byla již jednou řádně vyslechnuta, a to za účasti zástupce žalobkyně a na položené otázky (včetně otázek zástupce žalobkyně) až na výjimky odpověděla a jediné odůvodnění návrhu na opakovaný výslech této svědkyně spočívalo ve skutečnosti, že správce daně vycházel z jejich výpovědí z jiných daňových řízení, kterým žalobkyně nebyla přítomna. K této skutečnosti se krajský soud v tomto rozsudku přitom již opakovaně vyjadřoval.

67. Ani tuto žalobní námitku tak krajský soud neshledal důvodnou.

*K nedostatku příčinné souvislosti pro stanovení daně žalobkyni*

68. Na úvod je k této námitce vhodné zastavit se u smyslu dotčené právní úpravy. „*Odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neubradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel směrnice o DPH, neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši chybějící daně „na korunu přesně“. Proto je potřeba narušení neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, respektive fungování podvodných řetězců, neboť judikatura Soudního dvora EU ani judikatura Nejvyššího správního soudu pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Z výše uvedených důvodů je judikaturou Soudního dvora EU chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63).

69. Uvedené navazuje na závěry ustálené judikatury, dle které není povinností správce daně 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 (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009-274).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Pakliže ale není povinností správce daně prokázat, kterým článkem v řetězci byl spáchán daňový podvod, pak už vůbec není jeho povinností prokázat vědomost daňového subjektu o příčinné souvislosti mezi jím uplatňovaným nárokem na odpočet daně a neodvedením předmětné daně konkrétním článkem v řetězci.

70. V rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79 Nejvyšší správní soud potvrdil, že *„skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty.“*
71. Podstatnou není ani skutečnost, zda měl daňový subjekt z účastní na daňovém podvodu nějakou výhodu. Pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že porušením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 4. 11. 2022, ve věci C-596/21, Finanzamt M).
72. Podstatným tak zůstává, že jak žalovaný, tak krajský soud dovodil vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu, jak je podrobně vysvětleno výše. Tvrzení žalobkyně o vlastní dobré víře tak postrádá relevanci. S jí v této souvislosti odkazovaným rozsudkem se zcela přiléhavě vypořádal žalovaný v bodě 191 napadeného rozhodnutí, na který krajský soud odkazuje, neboť sám dospěl k závěru o jeho nepřiléhavosti na nyní projednávaný případ.
73. Rovněž poslední žalobní námitka tak není dle krajského soudu důvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

74. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
75. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### Poučení:

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

Olomouc 31. března 2023

Mgr. Barbora Berková  
předsedkyně senátu

v. z. JUDr. Michal Jantoš v. r.  
pověřený člen senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

