



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **Petrohradská, společnost s ručením omezeným**, IČO: 46711481
sídlem Hořesedly 12, 270 04 Hořesedly
zastoupená JUDr. Robertem Šulcem, Ph.D., advokátem
sídlem Mezibranská 579/7, 110 00 Praha 1

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 29. 10. 2021, č. j. 41217/21/5300-21444-712211,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební

výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 28. 7. 2020, č. j. 3925837/20/2121-50522-202666, č. j. 3925872/20/2121-50522-202666, č. j. 3925888/20/2121-50522-202666, č. j. 3925931/20/2121-50522-202666, č. j. 3925946/20/2121-50522-202666, a ze dne 29. 7. 2020, č. j. 3925907/20/2121-50522-202666, jimiž finanční úřad doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2017 a dále březen až červenec 2017 v celkové výši 856 295 Kč a stanovil penále v celkové výši 171 257 Kč.

2. Finanční úřad zahájil u žalobkyně dne 22. 11. 2017 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mimo jiné DPH za zdaňovací období leden a březen až červenec 2017 v neomezeném rozsahu. Po provedeném dokazování dospěl k závěru, že v případě přijatých zdanitelných plnění od společnosti CHARYTON PLUS s.r.o. (dále jen „Charyton“) si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH neoprávněně, a to pro zasažení uskutečněných obchodních transakcí podvodem na DPH. Dále finanční úřad neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společnosti GALERIE B, s.r.o. (nyní v likvidaci, dále jen „Galerie B“), M. D., Z. B., společnosti Plzeňská chladírenská s.r.o. (dále jen „Plzeňská chladírenská“) a společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r.o. (dále jen „HP Tronic“), a to z důvodu neprokázání splnění podmínek pro jeho uplatnění podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a se závěry finančního úřadu se ztotožnil. Nejprve se zabýval účastí žalobkyně v podvodném řetězci. Měl za to, že se žalobkyně účastnila obchodního řetězce, v rámci kterého se přeprodovaly práce ve chmelu. Konkrétně do něj byly zapojeny SNIŽKA COMPANY s.r.o. (dále jen „Snižka“), Charyton a žalobkyně. Chybějící daň žalovaný shledal jak u společnosti Snižka, kterou zároveň označil za tzv. *missing tradera*, tak u společnosti Charyton, která měla v řetězci vystupovat v roli tzv. *buffera*, neboť deklarovala pře prodej zdanitelných plnění od společnosti Snižka žalobkyni a zároveň neuhradila dodatečně doměřenou daň v souhrnné výši 921 670 Kč za období února a dubna až června 2017 (dle zjištění příslušného správce daně společnost Charyton neprokázala, že deklarovaná plnění od společnosti Snižka skutečně přijala, a tedy neprokázala splnění podmínek § 72 zákona o DPH).
4. Následně žalovaný zkoumal nestandardní okolnosti provedených obchodů. Společnost Snižka řádně netvrdila a neuhradila DPH a ani správci daně neumožnila zahájit daňovou kontrolu. Sídlo má toliko virtuální (na uvedené adrese se společnost fakticky nezdržuje ani nevyvíjí ekonomickou činnost) a nenahlásila žádnou provozovnu. Společnost nelze jednoduše kontaktovat ani prostřednictvím jejích jednatelů a společníků, jelikož ti jsou cizími státními příslušníky s bydlištěm na Ukrajině. Nedisponuje žádnými internetovými stránkami a svou ekonomickou činnost navenek nijak neprezentuje. Od svého vzniku nezveřejnila žádnou účetní závěrku. Vůči správci daně deklarovala zcela jinou ekonomickou činnost (úklidové činnosti), než kterou měla vykonat pro Charyton a která neměla oporu ve skutečnosti. Dle žalovaného je rovněž nestandardní její jen formální zapojení do řetězce bez faktického zapojení do předmětných transakcí. Plnění společnosti Snižka pro společnost Charyton byla tvrzena pouze formálně bez podkladu ve skutečnosti, což společnosti Charyton umožnilo si neoprávněně nárokovat odpočet DPH z těchto fiktivních plnění, čímž si neoprávněně snížila daň na výstupu, kterou byla povinna státu odvést na základě uskutečněných zdanitelných plnění pro žalobkyni.
5. Za nestandardně podnikající a nedůvěryhodnou žalovaný označil i společnost Charyton. Též

ona má sídlo na adrese virtuálního sídla. Provozovnu na adrese Blanická 74/28, 350 02, Cheb – Háje uvedla až ode dne 23. 7. 2018, tj. cca rok po uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni, a to navíc ve zcela jiném oboru činnosti (skladování, balení zboží, manipulace s nákladem a technické činnosti v dopravě). Jediným jednatelem a společníkem byl M. (dále jen „jednatel společnosti Charyton“ nebo jen „M. M.“), u něhož lze vzhledem k cizí státní příslušnosti též předpokládat obtíže s kontaktováním, byť má bydliště v České republice. Ani společnost Charyton nijak neprezentovala svou ekonomickou činnost pro případné obchodní partnery. První účetní závěrku za rok 2016 předložila ke zveřejnění až dne 13. 3. 2018, tedy v průběhu daňové kontroly u žalobkyně.

6. Žalovaný poukázal na podezřelé okolnosti i ve vztahu k jednatelem společnosti Charyton, s nímž žalobkyně fakticky jednala již v roce 2016 jakožto se zástupcem společnosti JANIR Company s.r.o. (dále jen „Janir“). Od této společnosti žalobkyně přijala v roce 2016 plnění v podobě prací na chmelu za cenu 4 480 793 Kč bez DPH. Společnost Janir nebyla registrovaná jako plátce DPH, přestože v roce 2016 pro žalobkyni uskutečnila plnění významně převyšující zákonný limit obrátu 1 000 000 Kč. Tato skutečnost přitom musela být žalobkyni známa. Žalobkyně tedy věděla, že společnost Janir, za níž M. M. jednal (aniž by si žalobkyně ověřila jeho oprávnění za společnost jednat), neplní své daňové povinnosti. Bezprostředně po ukončení spolupráce s žalobkyní došlo ve společnosti Janir ke kompletní personální obměně, o níž fakticky rozhodl právě M. M. Společnost Janir byla následně zrušena soudem, jelikož fakticky nesídlila na adrese uváděného sídla a nezjednala nápravu. Společnost Janir ani její jednatel a společník s likvidátorem nespolupracovali, nebyl zjištěn žádný její majetek a dne 15. 8. 2018 společnost Janir zanikla.
7. Po ukončení spolupráce se společností Janir začala žalobkyně spolupracovat se společností Charyton, a to v téže věci na základě smlouvy shodného obsahu. Žalovaný konstatoval, že nedůvodné střídání bezprostředního dodavatele je též nestandardní. Žalobkyně proto měla ke společnosti Charyton bez patřičné obchodní historie přistupovat obezřetně. Nadto spolu prováděly transakce ve značné výši (žalobkyně za několik měsíců v roce 2017 přijala plnění za cenu 3 153 010 Kč + DPH ve výši 662 132 Kč), a společnost Charyton tak byla významným obchodním partnerem. Přesto se žalobkyně spokojila jen s formálním náhledem do obchodního rejstříku, aniž by i tam zjevné nestandardnosti zohlednila. Neobezřetně přistoupila žalobkyně i k úpravě smluvního vztahu se společností Charyton z hlediska formálního. S touto společností uzavřela jen poměrně obecnou smlouvu o poskytování prací a služeb dle již neúčinného obchodního zákoníku. Ve smlouvě je neurčitě sjednán samotný předmět obchodní spolupráce jako jarní, letní a podzimní práce ve chmelu (drátkování chmelnic, zapichování drátků, zavádění chmele, zavádění odkloněných hlav, sklizeň chmele, výsadba chmelnic, výstavba chmelnic, obnova chmelnic a další), za což se žalobkyně zavázala uhradit cenu ve výši dle přílohy této smlouvy, která ale nebyla ani vyhotovena. Osoba uzavírající smlouvu za Charyton není ani řádně identifikována. Žádné další písemné smlouvy uzavřeny nebyly a obchody probíhaly na základě ústních dohod, což je vzhledem k výši obchodních transakcí a pozici společnosti Charyton jakožto téměř jediného dodavatele nestandardní. Jediná předložená smlouva byla nadto dodatečně upravována za účelem vyvolání dojmu řádné úpravy vzájemných vztahů.
8. Neobezřetně a nedbale přistoupila žalobkyně i k dokumentaci průběhu obchodních transakcí se společností Charyton. Obchodní partneři si totiž v žádných dokumentech nepotvrdili obsah, rozsah, kvalitu a cenu provedených prací, jak potvrdila svědecká výpověď zaměstnance žalobkyně F. J. Jako podklad pro fakturaci sloužila pouze žalobkyní ručně

vedená evidence pracovníků, z níž není ani patrné, ke kterému subjektu tito pracovníci náleží. V této souvislosti je nestandardní i bezmezná důvěra společnosti Charyton, která zcela rezignovala na vliv na fakturovanou cenu a její stanovení zcela ponechala na žalobkyni. Daňové orgány vyslovily pochybnosti i o autentičnosti a věrohodnosti předložených předávacích protokolů k jednotlivým daňovým dokladům a souhlasného prohlášení o uskutečnění předmětných plnění. Žalobkyně a společnost Charyton dále předložily vzájemně nekorespondující identifikace pracovníků, kteří měli sjednané práce provádět. Průběh obchodních transakcí nedokládá ani samotná fakturace, jelikož daňové doklady obsahují v některých případech jen obecné vymezení předmětu plnění a formální vymezení rozsahu plnění.

9. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí též podívoval nad tím, že žalobkyně podle svých vyjádření v prvostupňovém řízení považovala společnost Charyton za agenturu práce, přesto se nijak nezajímala o to, zda je tato společnost oprávněna zprostředkování zaměstnání poskytovat. Žalobkyně svá tvrzení účelově změnila až v reakci na postup finančního úřadu, který dospěl k tomu, že dané transakce jsou zasaženy podvodem na DPH. Pokud by bylo pravdou, že žalobkyně se společností Charyton uzavírala ústní smlouvy o dílo, tak je nestandardní, že dodaným pracovníkům vyplácela zálohy na mzdy žalobkyně, a nikoli společnost Charyton. Placení záloh nekoresponduje s žalobkyní předloženými doklady, v nichž nejsou zálohy od fakturované ceny odečteny. Žalobkyně též věrohodně nevysvětlila, proč si vybrala jako obchodního partnera právě společnost Charyton a proč přehlížela veškeré podezřelé okolnosti.
10. Nestandardními jsou též platby v hotovosti v řádu statisíců a jejich nedůvodné střídání s bezhotovostními platbami dokonce i ve stejné dny. Žalovaný upozornil i na rozpor deklarovaného způsobu platby se skutečností a na platbu dlouho po splatnosti. Konečného příjemce plateb nelze ověřit ani u bezhotovostních převodů, jelikož peněžní prostředky byly obratem vybírány z bankovního účtu společnosti Charyton. Jednatel žalobkyně P. Č. ani nevěděl, komu byly peníze v hotovosti vypláceny (pouze odkázal na pokladní doklady). Ve dvou případech takto byly vyplaceny statisícové částky osobám cizí národnosti bez prokázání vztahu ke společnosti Charyton. Podle žalovaného tak byly vytvořeny takové podmínky, které měly žalobkyni zajistit možnost získat nárok na odpočet DPH za současného neodvedení DPH předcházejícími články řetězce.
11. Ohledně objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH vědět měla a mohla, žalovaný uvedl, že se s nimi výše popsané nestandardní okolnosti značně překrývají. Objektivní okolnosti pak následně rozvedl konstatováním, že žalobkyně o podvodném charakteru transakcí vědět měla a mohla. Žalobkyně k výzvě finančního úřadu netvrdila a ani nedoložila žádná opatření, která by přijala za účelem zabránění své účasti na podvodu na DPH. Pouhé nahlédnutí do obchodního rejstříku není postačující. Nadto žalobkyně přehlížela varovné indicie z něj plynoucí. Žalobkyně proto nebyla v dobré víře stran své účasti na podvodu na DPH.
12. V další části napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval uplatněným nárokem žalobkyně v souvislosti s koupí minipivovaru a jeho montáže od M. D., výstavby chladicích boxů v minipivovaru od společnosti Plzeňská chladírenská, nákupem výčepního zařízení, narážeců pro sudové pivo a sanitačního adaptéru od společnosti HP Tronic a nákupu dalších souvisejících výrobků od Z. B. Žalobkyně sice předložila formálně bezvadné daňové doklady, ale daňovým orgánům vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně použila tato plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečnění plnění podle § 72

odst. 1 písm. a) zákona o DPH, které žalobkyně nerozptýlila.

13. Konečně se žalovaný zabýval přijatými zdanitelnými plněními od společnosti Galerie B (jednalo se o jarní práce na chmelu). V tomto případě vznikly daňovým orgánům pochybnosti, zda žalobkyně tato plnění skutečně přijala v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele a použila je v rámci svých ekonomických činností. Podle žalovaného žalobkyně důkazní břemeno neunesla. Žalovaný nepovažoval předložené důkazní prostředky za dostatečné a shledal mezi nimi vzájemné rozpory, proto se ztotožnil se závěrem finančního úřadu.

Obsah žaloby

14. Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí rozsáhlou žalobu s celou řadou námitek. V první řadě namítá, že žalovaný pominul judikaturu správních soudů, která je ve prospěch daňových subjektů. Zejména žalovaný nijak nereagoval na argumentaci žalobkyně závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ve věci *Vyrtych*, (dále jen „rozsudek *Vyrtych*“), který rozvíjí další čtená rozhodnutí.
15. Následně sporuje naplnění všech znaků podvodu na DPH. Poukazuje již na to, že dle daňových orgánů nebylo prokázáno uskutečnění plnění mezi společnostmi Charyton a Snižka, a tudíž nebyla prokázána existence obchodního řetězce, kterého se měla žalobkyně údajně účastnit. Žalovaný neprokázal, že plnění, z něhož žalobkyni nebyl uznán odpočet DPH, je součástí řetězce, v němž došlo údajně k podvodu na DPH. Podle žalobkyně nebyla prokázána ani chybějící daň u společností Charyton a Snižka, neboť dodatečné doměření daně a její nezaplacení nelze za chybějící daň považovat. Skutečnost, že existuje neuhrazená daň na výstupu, nastala až v důsledku postupu příslušného správce daně v rámci daňové kontroly, nikoli v důsledku existence podvodného řetězce. Žalobkyně nemohla mít sebemenší vliv na to, zda tyto společnosti doměřenou daň uhradí. Jde tedy o nepřipustné přenášení daňové povinnosti na žalobkyni. Chybějící daň u Charyton byla nadto konstatována předčasně, neboť společnost není nekontaktní a není vyloučeno, že daň uhradí. Žalovaný dále vymezil chybějící daň neurčitě.
16. Podle žalobkyně absentuje v napadeném rozhodnutí jakékoliv logické spojení mezi společnostmi Snižka a odpočtem DPH žalobkyně. Konstrukce žalovaného vykazuje trhliny, jelikož na jednu stranu považuje podnikání a transakce článků za fiktivní, a na druhou stranu má za prokázané, že žalobkyně deklarované zdanitelné plnění od společnosti Charyton přijala. Žalobkyni nelze upřít nárok na odpočet jen proto, že obchodovala se společností Charyton a transakce této společnosti se zcela jinými společnostmi mohly být stíženy podvodem na DPH. Žalobkyně o společnosti Snižka ani nevěděla. Logické spojení s odpočtem DPH žalobkyně chybí i u popisovaných nestandardních okolností u společnosti Charyton. Navíc v tomto případě jsou irelevantní výhrady týkající se nedokonalostí formálního zajištění transakce (smlouvy, evidence práce, předávací protokoly apod.), jelikož bylo prokázáno, že deklarované plnění se reálně uskutečnilo uvedeným způsobem. Údajné nestandardní okolnosti jsou často zcela racionálně vysvětlitelné v kontextu konkrétních okolností případu a nejsou v oblasti sezónních zemědělských prací nijak neobvyklé. Žalobkyni jsou navíc kladeny k tíži skutečnosti (předchozí spolupráce se společností Janir), které nesouvisí s předmětným odpočtem DPH. Důsledkem popsanych vad je to, že nebyly prokázány ani vymezeny skutkové okolnosti údajného podvodu na DPH a příčinná souvislost s odpočtem žalobkyně.

17. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný neprokázal na její straně vědomost o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání. Okolnosti, které daňové orgány označují, nebyly způsobilé jednotlivě ani v souhrnu rozumně vyvolat podezření o zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého údajným podvodem na DPH, neboť s ním nesouvisí. Zpochybňované plnění se ve skutečnosti prokazatelně uskutečnilo a v oblasti sezónních zemědělských prací zahraničních pracovníků nešlo o neobvyklou obchodní praxi. Daňové orgány nijak nezohlednily zjevná specifika sezónních prací na chmelu a aplikovaly pouze obecná měřítká obchodního styku. V tomto ohledu nezákonně přenesly důkazní břemeno na žalobkyni. Vytýkané objektivní okolnosti jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech nevykazují dostatečnou intenzitu. Úvahu o celkovém souhrnu okolností provedl žalovaný jen obecně v teoretické rovině, nikoli již v kontextu konkrétních skutkových okolností. Žalobkyně dále podrobně reaguje na argumentaci žalovaného k jednotlivým objektivním okolnostem.
18. Vadné jsou i závěry žalovaného ohledně nedostatečných opatření proti zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem na DPH. Dle žalobkyně bylo nahlédnutí do obchodního rejstříku a ověření existence společnosti Charyton a jednatelského oprávnění M. M. v kontextu daného případu zcela adekvátní a dostatečné opatření. Žalobkyně by ani zvýšenou pozorností nemohla zjistit a ovlivnit, zda a jak bude probíhat obchodování mezi společnostmi Charyton a Snižka.
19. V další části žaloby žalobkyně zpochybňuje závěry žalovaného ve vztahu k plněním přijatým od společnosti Galerie B. Daňové orgány hodnotily důkazní prostředky selektivně v neprospěch žalobkyně a vehnaly ji do uměle navozené důkazní nouze. Současně žalobkyni nemůže být kladena k tíži nedbalost a nedostatečná součinnost společnosti Galerie B. I v tomto případě žalovaný nepřipustně přenáší daňovou povinnost na žalobkyni. Trvá proto na tom, že důkazní břemeno unesla.
20. Obdobné platí i v souvislosti s pořízením a montáží minipivovaru. Žalobkyně v daňovém řízení upřesnila, že jej pořídila k testování kvality chmele, nikoli k samostatné komerční výrobě a prodeji piva. Pochybnosti finančního úřadu žalobkyně tedy rozptýlila vysvětlením účelu minipivovaru a prohlídkou provedenou na místě jeho montáže. Dle žalobkyně nebylo třeba dokládat reálné testování chmele, ale postačila připravenost minipivovaru, neboť jeho funkce a souvislost s ekonomickou činností žalobkyně byla zcela zjevná. I v tomto případě tedy své důkazní břemeno unesla. V závěru žaloby žalobkyně poukazuje na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na obsah správního spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť na jeho závěrech trvá.
22. Žalovaný uznává, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá explicitní vypořádání se s rozsudkem *Vyrtych*, ale je z něj zcela zřejmé, z jakých důvodů dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH a účasti žalobkyně na něm. Má navíc za to, že v nyní řešeném případě se jedná o odlišnou situaci se silnými objektivními okolnostmi.
23. Podle žalovaného se navzájem nevylučují důvody neuznání nároku na odpočet u společnosti Charyton (ta neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti Snižka) a žalobkyně (pro účast na podvodu na DPH). To, že společnost Charyton neprokázala přijetí plnění od společnosti Snižka, nemá vliv na to, že plnění poskytla žalobkyni. Správce daně nemá povinnost zjišťovat, od koho plnění přijala, či zda plnění neposkytla svými prostředky.

Je ale postaveno najisto, že mimo jiné i u společnosti Charyton došlo k narušení daňové neutrality. Z judikatury plyne i to, že ze závěrů příslušného správce daně v řízení u společnosti Charyton nelze bez dalšího vyvozovat důsledky i pro daňové řízení vedené s žalobkyní.

24. V řízení byla prokázána i příčinná souvislost mezi žalobkyní nárokováným odpočtem a narušením daňové neutrality. V tomto případě totiž dodavatel žalobkyně (Charyton) s formálně zapojeným předcházejícím článkem řetězce (Snižka) uměle vytvořily nestandardní strukturu obchodního řetězce za účelem neoprávněného snížení daně na výstupu, kterou byl dodavatel žalobkyně povinen státu uhradit právě na základě uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni. Tuto daň státu ani dodatečně neuhradil a stejně tak společnost Snižka neuhradila státu daň na výstupu z deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění pro společnost Charyton, kterou si rovněž neoprávněně snížila přijatými fiktivními zdanitelnými plněními. Odepření nároku na odpočet nenahrazuje výběr chybějící daně a za splnění kritérií vědomostního testu lze nárok na odpočet odepřít v podstatě komukoliv. Argumentace žalobkyně k chybějící dani je nepřipadná, jelikož by nastíněný přístup zcela vylučoval jakékoliv prověřování správcem daně v daných situacích. Pro závěr o chybějící dani je podstatný stav ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Případné pozdější vymožení daně nemůže mít vliv na zpětné posouzení, zda se některý ze subjektů v řetězci dopustil podvodného jednání a neodvedl daň.
25. Fiktivní plnění u společnosti Snižka v žádném případě nijak nevylučuje konstataci podvodu na DPH u žalobkyně, naopak zjištěné okolnosti poukazují na nestandardnost obchodních transakcí a účelovost zvolené struktury obchodování v řetězci. Žalovaný nedával žalobkyni k tíži skutečnosti, o kterých nemohla vědět. Uváděné nestandardnosti se vztahují k samotné existenci podvodu na DPH. I zjištěné objektivní okolnosti svědčí o tom, že žalobkyně mohla pojmout podezření, že se nejedná o standardní obchodní transakce. Dle žalovaného jsou natolik silné, že i laik by poznal, že se nejedná o standardní chování průměrně obezřetného podnikajícího subjektu. Ani z judikatury NSS nevyplývá, že by bylo nutné prokazovat standardní chování v obchodních vztazích. Pokud žalobkyně jedná v rámci svého obchodování běžně neobezřetně, jde to jen k její tíži. Žalobkyně posuzuje objektivní okolnosti jednotlivě a vytrhává je z kontextu, přitom musejí být posuzovány komplexně. Ověření v obchodním rejstříku a existence M. M. nepředstavují adekvátní opatření k zabránění účasti na podvodu.
26. K plněním od společnosti Galerie B žalovaný zejména rekapituluje zjištění z napadeného rozhodnutí. Dodává, že v případě žalobkyně nebylo postaveno najisto, že tvrzená plnění byla přijata od osoby v postavení plátce DPH. Žalovaný má nadto pochybnosti o tom, zda žalobkyně deklarovaná plnění vůbec přijala (a v jakém rozsahu). Žalobkyně tedy ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. V případě pořízení minipivovaru lze odkázat na napadené rozhodnutí. Žalobkyně navíc v daňovém řízení vyjádřila souhlas s vyloučením nároku na odpočet u těchto přijatých zdanitelných plnění. Námitka nepřezkoumatelnosti je čistě účelová.

Další podání účastníků

27. V replice žalobkyně polemizuje s vyjádřením žalovaného a rozvíjí argumentaci předestřenou již v žalobě. Namítá nekonzistentní a účelový postup daňových orgánů, které v jiných

řízení neuznaly existenci plnění mezi společnostmi Snižka a Charyton a v tomto řízení na existenci tohoto plnění staví svou konstrukci obvinění žalobkyně. Žalobkyně postrádá v úvaze žalovaného jakékoli bližší vysvětlení a doklad o vazbě mezi plněními Snižka-Charyton a Charyton-žalobkyně. Nebylo prokázáno, že by společnost Snižka dodala právě to plnění, které bylo následně dodáno žalobkyni. Teorie podvodného řetězce *missing trader – buffer – broker* je v případě žalobkyně pouhou spekulací bez opory v realitě. Řada dílčích znaků tomu neodpovídá. Především žalobkyně nemůže být tzv. *broker*, neboť deklarované plnění (plní práce) reálně obdržela a za toto plnění zaplatila. Žalovaný ve zjevné důkazní nouzi označuje za notoriety skutečnosti, které notoriety nejsou. Daňové orgány vůbec nezohledňují specifika sezónních prací v oblasti pěstování a zpracování chmele. K prokázání svých tvrzení proto žalobkyně navrhuje výslech čtyř svědků (patrně svých zaměstnanců).

28. V duplice žalovaný nesouhlasí s důkazním návrhem žalobkyně. Žalobkyně se tím snaží o nepřipustné pokračování v nalézacím řízení a k přenesení dokazování do řízení před soudem. Žalobkyně netvrdí skutečnosti, pro které by nemohla tento důkazní návrh učinit již v rámci daňového řízení. Úkolem soudu není činnost správních orgánů nahrazovat, nýbrž přezkoumat zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyně nadto nijak nekonkretizovala, jakými informacemi mají navržené svědci disponovat.
29. Podáním ze dne 22. 7. 2022 žalobkyně soud upozornila na rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66. Stejně tak žalovaný svým dalším vyjádřením podpořil svou argumentaci odkazem na rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M*.
30. Ve vyjádření ze dne 27. 7. 2023 žalobkyně uvádí, že navržené svědecké výpovědi jsou reakcí na vyjádření žalovaného a nejedná se o snahu nepřipustně pokračovat v nalézacím řízení. Jelikož žalovaný nevzal v potaz specifika daného oboru podnikání, nezbylo žalobkyni než svá tvrzení podpořit návrhem svědeckých výpovědí. Rozsudek ve věci *Finanzamt M* není skutkově ani právně příslušný pro nyní projednávaný případ. Navíc neřeší ani situaci, v níž je chybějící daň vymáhána u několika subjektů současně, jako tomu je v této věci.

Splnění procesních podmínek

31. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
32. Při jednání konaném dne 14. 12. 2023 setrvali účastníci na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Dokazování soud neprováděl, neboť při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel z obsahu správního spisu, jímž se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117), a návrh na slyšení svědků učiněný žalobkyní považoval za nadbytečný (blíže viz bod 82.).

Posouzení žaloby soudem

33. Úvodem soud konstatuje, že vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je plně přezkoumatelné. V jeho odůvodnění

jsou vylíčeny konkrétní skutkové okolnosti, o něž je opřeno, uvedeny úvahy, kterými se žalovaný řídil, i popsány závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl. K jednotlivým námitkám, jimiž žalobkyně poukazovala na jí tvrzené případy nepřezkoumatelnosti, se soud vyjádří v související části odůvodnění níže.

Obecná východiska podvodu na DPH

34. V první řadě soud posuzoval žalobní námitky uplatněné v souvislosti se závěrem daňových orgánů o zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem na DPH.
35. Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura SDEU. Vyplývá z ní, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně (nebo zneužívajícím způsobem), je výjimkou z principu, podle kterého při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (viz např. rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz např. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta*, body 45 a 49). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla.
36. Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně opakovaně potvrdila rovněž judikatura NSS. Vyplývá z ní, že je třeba nejprve zjistit, zda k podvodu na dani *skutečně došlo* (1. podmínka, existence podvodu). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí. Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt *věděl*, nebo *vědět mohl a měl*, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. *objektivní okolnosti*), a zda *přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována*, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, *dobrá víra*). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, body 38 - 40, nebo ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31, bod 14).
37. Na základě těchto východisek soud hodnotil důvodnost žalobkyniných námitek.

Existence řetězce zasaženého podvodem na DPH

38. Předpokladem pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu podvodu na této dani je sama existence obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním, v rámci něhož je porušena neutralita daně, tj. je shledána chybějící daň. Neodvedení DPH však samo o sobě k závěru o podvodu na dani nepostačuje. Kupříkladu v rozsudku *Vyrtych* NSS upozornil, že existuje rozdíl mezi situacím, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situacím, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu. Jinými slovy, jako podvod na DPH se označuje situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to *za účelem získání zvýhodnění* (viz bod 64 odkazovaného rozsudku). Rozhodující tedy je, aby objektivní okolnosti

v konkrétním případě ukazovaly na to, že porušení daňové neutrality bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění, chybějící daň tedy musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, nebo ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).

39. V případě daňového podvodu tedy musí správce daně vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz například rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63).
40. Soud má za to, že napadené rozhodnutí obsahuje dostatek důvodů pro závěr o existenci daňového podvodu.
41. V napadeném rozhodnutí žalovaný popsal existenci podvodného řetězce následovně. Uvedl, že v předmětných zdaňovacích obdobích se žalobkyně účastnila tříčlankového řetězce, v rámci kterého se přeprodávaly práce ve chmelu. Konkrétně do něj byly zapojeny Snižka, Charyton a žalobkyně. Daňové orgány shledaly chybějící daň u společnosti Charyton, která měla v posuzovaném řetězci působit v roli tzv. *buffera*, neboť deklarovala pře prodej zdanitelných plnění od společnosti Snižka žalobkyni a zároveň neuhradila dodatečně doměřenou daň v souhrnné výši 921 670 Kč za období února a dubna až června 2017 (dle zjištění příslušného správce daně společnost Charyton neprokázala, že deklarovaná plnění od společnosti Snižka skutečně přijala, a tedy neprokázala splnění podmínek § 72 zákona o DPH). Žalovaný dále shledal chybějící daň i u společnosti Snižka, která ve zkoumaném řetězci vykazuje znaky typické pro tzv. *missing tradera*. Příslušný správce daně u této společnosti zjistil, že v kontrolních hlášeních deklarovala toliko přijatá zdanitelná plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně, což je vzhledem k jejich celkové výši v řádu milionů korun za jednotlivá zdaňovací období i absenci jiných zdanitelných plnění nereálné. Na základě dalších podezřelých okolností příslušný správce daně uzavřel, že společnost Snižka neprokázala nárok na odpočet DPH, a doměřil ji daň v řádu milionů korun, kterou neuhradila. Zjištěné skutečnosti podle žalovaného nasvědčují tomu, že deklarovaná zdanitelná plnění společnost Snižka ve skutečnosti nepřijala a jejich účelem je pouze snížit její výslednou daňovou povinnost, kterou je povinna uhradit mimo jiné i z titulu plnění pro společnost Charyton, která je dále přeprodávala žalobkyni (viz strany 14 – 16 napadeného rozhodnutí).
42. Soud konstatuje, že žalovaný srozumitelně vysvětlil a identifikoval, u jakých článků řetězce došlo k narušení neutrality daně a v čem nesplnění daňové povinnosti spočívalo. Soud nepřisvědčil námitce, že se v důsledku postupu příslušných správců daně u společnostích Charyton a Snižka, při nichž jim nebyl uznán nárok na odpočet DPH pro fiktivnost deklarovaných zdanitelných plnění, tvrzený obchodní řetězec rozpadl.
43. Ze zprávy o daňové kontrole u společnosti Charyton (č. j. 307852/19/2211-60562-303407) soud zjistil, že v předmětných zdaňovacích obdobích společnost Charyton deklarovala přijetí zdanitelných plnění od společnosti Snižka. Konkrétně se jednalo o pomocné práce související s pěstováním chmele, které měly být prováděny dle pokynů žalobkyně jako objednatel. Z těchto deklarovaných zdanitelných plnění si společnost Charyton uplatnila nárok na odpočet DPH, který ji však správcem daně nebyl uznán pro neprokázání podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Z uvedeného je tak zřejmé, že společnost Charyton si snižovala svou vlastní daňovou povinnost tím, že deklarovala přijetí zdanitelných plnění od společnosti Snižka, která je ale dále v zásadě jen přeprodala

žalobkyni. Soud proto souhlasí s žalovaným, že zapojené subjekty samy obchodní řetězec deklarovaly. Ze správního spisu též plyne, že zdanitelná plnění, z nichž nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet DPH, byla součástí obchodního řetězce, u něhož žalovaný detekoval podvod na dani.

44. Na daňová řízení vedená u žalobkyně a společnosti Charyton je nadto nutno nahlížet odděleně. Ze závěrů správce daně u společnosti Charyton nelze bez dalšího vyvozovat důsledky i pro daňové řízení vedené s žalobkyní. Jak podotkl NSS v rozsudku ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38, v bodě 47: „*Výsledek daňového řízení totiž závisí na mnoha okolnostech a v podstatné míře i na součinnosti daňového subjektu se správcem daně. Jestliže společnost PROPAG se správcem daně v rámci u ní vedené daňové kontroly veskrze nespolupracovala (na výzvu nepředložila relevantní podklady prokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění; viz zpráva o daňové kontrole vedené u společnosti PROPAG), neunesla důkazní břemeno a neprokázala tak, že splňuje zákonné podmínky pro přiznání uplatněných nároků na odpočet DPH. (...) Společnost PROPAG v rámci u ní vedené daňové kontroly splnění těchto podmínek (dle § 72 a § 73 zákona o DPH – pozn. soudu) neprokázala. To však nebrání tomu, aby u jiného článku řetězce (žalobkyně) následně správce daně zahájil daňovou kontrolu a daňový podvod detekoval (srov. obdobně rozsudek tohoto soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24).*“
45. Citované lze vztáhnout i na nyní posuzovaný případ. Sama skutečnost, že společnost Charyton ve svém vlastním daňovém řízení neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neznámá, že by žalovaný v daňovém řízení vedeném s žalobkyní nemohl shledat zasažení obchodního řetězce, v rámci něhož bylo obchodováno se shodnými zdanitelnými plněními, podvodem na DPH. Podstatné je, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, že tvrzení přijatých plnění, u nichž ale správce daně odepřel s nimi související nárok na odpočet DPH, měla za cíl snižovat výslednou daňovou povinnost jak společnosti Snižka, tak společnosti Charyton, kterou měly tyto společnosti povinnost uhradit mimo jiné i z titulu deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění pro další článek v řetězci, tj. Charyton, potažmo žalobkyni (viz body 56 a 59 napadeného rozhodnutí).
46. Žalobkyně dále namítá, že doměření daně u společností Charyton a Snižka a její následné nezaplacení nelze považovat za chybějící daň, neboť vznikla v důsledku postupu správce daně, a nikoliv z důvodu existence podvodného řetězce. Žalobkyně se v té souvislosti dovolává rozsudku NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, ve věci *Filák*.
47. Na základě rozsudku ve věci *Filák* však nelze kategoricky tvrdit, že doměření daně u daňového subjektu nemůže založit chybějící daň v obchodním řetězci. Ve věci *Filák* totiž nebylo primárně prokázáno, že chybějící daň vznikla z důvodu existence daňového podvodu. Nadto skutkové okolnosti nyní projednávané věci se liší. V případě žalobkyně konstatoval žalovaný chybějící daň nejen u bezprostředního dodavatele, tj. společnosti Charyton, ale i u společnosti Snižka, která v řetězci vystupovala jako *missing trader*, jelikož byla pro správce daně nekontaktní a neumožnila mu zahájit daňovou kontrolu a ověřit tak jí deklarovaná plnění a rozkrýt celý obchodní řetězec, pročež jí byla doměřena daň, kterou neuhradila (viz body 58 a 59 napadeného rozhodnutí). Argumentace rozsudkem *Filák* tak vzhledem ke značným skutkovým odlišnostem není přílehlavá.
48. Naopak z judikatury NSS lze bez pochybností dovodit, že doměření daně kvůli neprokázání vzniku nároku na odpočet DPH může být základem pro identifikaci chybějící daně.

Rozhodné ale je, zdali byl důvod nesplnění daňových povinností daňovým subjektem dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění (viz rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, body 26 a 27, a judikaturu tam uvedenou). Podle ustálené judikatury ale nelze po daňových orgánech v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek a jakou měrou z neodvedení daně profitoval (viz rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod 23).

49. V posuzované věci žalovaný v souladu s citovanou judikaturou nezůstal u pouhé identifikace chybějící daně, ale na stranách 17 až 26 napadeného rozhodnutí podrobně popsal, v čem spatřuje nestandardní okolnosti, za nichž byl nárok na odpočet DPH uplatněn. Na tomto místě postačí uvést, že žalovaný považoval za podezřelé zejména to, že společnost Snižka byla nekontaktní, navenek neprezentovala ekonomickou činnost a správci daně neumožnila ověřit správnost tvrzené a uhrazené daně. Uskutečněná zdanitelná plnění společnosti Snižka pro Charyton byla tvrzena formálně, což společnosti Charyton umožnilo neoprávněně nárokovat odpočet DPH, a tím si snížit daň na výstupu, kterou byla povinna zaplatit na základě uskutečněných zdanitelných plnění pro žalobkyni. Za standardně podnikajícího a důvěryhodného obchodního partnera žalovaný nepovažoval ani společnost Charyton, neboť i ona uváděla toliko virtuální sídlo a navenek se nijak neprezentovala (adresu provozovny zveřejnila až zhruba rok po uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni). Jednatel společnosti Charyton s žalobkyní spolupracoval již v roce 2016 jakožto zástupce společnosti Janir, která se neregistrovala jako plátce DPH, byť jen pro žalobkyni uskutečnila plnění v řádech milionů korun. Nadto si žalobkyně neověřila oprávnění M. M. za společnost Janir jednat. Po ukončení spolupráce s žalobkyní byla společnost Janir personálně obměněna a nařízena její likvidace. Následně žalobkyně zahájila obchodní spolupráci shodného obsahu se společností Charyton, aniž by toto nedůvodné střídání bezprostředního obchodního partnera věrohodně vysvětlila. Nedostatky vykazovalo i formální zajištění obchodní spolupráce (zejména v otázce smluvního zajištění obchodů, jejich doložení a fakturace). V té souvislosti žalovaný upozornil na bezmeznou důvěru společnosti Charyton, která rezignovala na vliv na fakturovanou cenu a její stanovení ponechala na žalobkyni, která ji určovala dle evidence svého zaměstnance. V průběhu daňového řízení též byly účelově vyhotoveny fiktivní důkazní prostředky (předávací protokoly) za účelem vyvolání dojmu řádného průběhu obchodních transakcí. Žalobkyně účelově měnila i svá tvrzení o agenturním zaměstnávání. Nestandardními jsou též hotovostní platby společnosti Charyton s ohledem na to, že se jednalo o milionové transakce, případně se hotovostní platby nedůvodně střídaly s bezhotovostními (podrobně viz body 4. – 10. tohoto rozsudku).
50. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že spojení identifikované chybějící daně u společností Snižka a Charyton se shledanými nestandardními okolnostmi svědčí ve prospěch závěru, že daný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH. Uvedené okolnosti ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 26). Společnost Snižka vystupovala v roli typického *missing tradera*, neboť státu neodvedla doměřenou daň a bylo pro daňové orgány nekontaktní, resp. neumožnila jim zahájit kontrolní postup, v rámci kterého by byla její daňová povinnost ověřena. Správce daně tak ani nemohl zjistit, zdali se obchodního řetězce neúčastnily další subjekty a zda a jak tyto případně plní své daňové povinnosti. Společnost Charyton pak deklarovala přijetí plnění pro žalobkyni právě od společnosti Snižka, což ji umožnilo snížit její vlastní daňovou povinnost, kterou měla zaplatit právě i z uskutečněných plnění pro žalobkyni. I v případě

společnosti Charyton shledává soud ve shodě s žalovaným nestandardní okolnosti, neboť se jedná o společnost s krátkou historií, virtuálním sídlem a bez prezentace vlastní ekonomické činnosti navenek. Žalovaný též trefně poukázal na skutečnost, že žalobkyně dostatečně přesvědčivě nevysvětlila (k tomu viz dále), proč začala po předchozí spolupráci se společností Janir, která prokazatelně neplnila své daňové povinnosti, obchodovat právě se společností Charyton.

51. V rámci prvního kroku identifikace podvodu na DPH je nerozhodné, že žalobkyně o existenci společnosti Snižka nevěděla. Podvodné řetězce mohou čítat mnoho subjektů a není vyloučeno, že jednotlivé články o sobě ani nevědí. A není pravdou, že by v napadeném rozhodnutí absentovalo spojení mezi činností společnosti Snižka a odpočtem DPH žalobkyně. Soud již výše uvedl, že společnost Charyton deklarovala přijetí zdanitelného plnění od společnosti Snižka právě pro žalobkyni. To jí umožnilo si snížit vlastní daňovou povinnost. Pro nespolečnost Snižka pak správce daně nemohl zjistit, zdali do deklarovaného obchodního řetězce nebyly zapojeny i další společnosti (tudíž není případný odkaz na rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80). V tomto případě ani není rozhodné, že společnost Charyton neprokázala přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od společnosti Snižka, neboť v řetězci transakcí může být narušována neutralita daně různými „právními“ způsoby (např. vykázaním fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost; nesprávným deklarovaním nižší daňové povinnosti; vykázaním daňové povinnosti a jejím následným neuhrazením, atd.) (viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38, bod 46). Žalobkyni citovaná pasáž rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, se týkala až další podmínky pro odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce, konkrétně vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na podvodu DPH. V rámci prvního kroku tak není související argumentace přílehlavá. Ze stejného důvodu se soud bude zabývat argumentací žalobkyně k objektivním okolnostem ve vztahu ke společnosti Charyton až v rámci druhého kroku posuzování účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Nadto i dle NSS platí, že *„ne všechny nestandardní okolnosti posuzovaných obchodních transakcí, které poukazují na existenci daňového podvodu, musí současně být i objektivními okolnostmi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt o své účasti v řetězci zasaženém podvodem věděl či vědět měl a mohl. Všechny dané objektivní okolnosti však zpravidla budou současně okolnostmi nestandardními, neboť s ohledem na to, že se v případě objektivních okolností jedná o indicie, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem, je nestandardnost jejich obvyklým atributem.“* (rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 104/2022-45, bod 36). Dále rozebírané objektivní okolnosti identifikované ve vztahu ke společnosti Charyton proto lze považovat i za nestandardnosti, které poukazují na samou existenci podvodu na DPH. Jejich spojení s nárokovaným odpočtem DPH je pak zcela evidentní, neboť společnost Charyton byla bezprostředním dodavatelem žalobkyně. A byla to společnost Charyton, která žalobkyni dodala plnění, jehož přeprdej byl deklarován v obchodním řetězci zasaženém podvodem na DPH.
52. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že jí žalovaný v bodech 67 a 68 napadeného rozhodnutí vyčítal okolnosti spolupráce se společností Janir, aniž by to souviselo s jí nárokovaným odpočtem DPH. Žalovaný v předmětné pasáži napadeného rozhodnutí zpochybňoval důvěryhodnost společníka a jednatele společnosti Charyton. Ten totiž s žalobkyní spolupracoval již jako tvrzený zástupce společnosti Janir, která se ale neregistrovala jako plátce DPH, i když k tomu byla dle zákona o DPH povinna. V takovém případě je dle soudu relevantní, pokud žalovaný poukáže na předchozí obchodní aktivity

osob, s nimiž žalobkyně jednala v rozhodných zdaňovacích obdobích. NSS dovozuje, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ i v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby) či v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) nebo i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; viz rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).

53. Žalovanému se tak podařilo vylíčit, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Z toho důvodu ani nelze hovořit o nepřipustném přenášení daňové povinnosti na žalobkyni, neboť při detekci existence podvodu na DPH a splnění dalších podmínek (prokázání zaviněné účasti žalobkyně, aniž by ta přijala dostatečná opatření k zabránění podvodu na dani) ji lze nárok na odpočet odepřít (podrobněji viz body 97. – 100. odůvodnění níže).
54. Dle žalobkyně byla chybějící daň v případě společnosti Charyton konstatována předčasně, jelikož daná společnost není nekontaktní a ze správního spisu nevyplývá, že by bylo vyloučeno uhrazení daně v budoucnu.
55. Soud k tomu podotýká, že žalovaný identifikoval chybějící daň i u společnosti Snižka. V té souvislosti ale žalobkyně obdobnou námitku neuplatnila. Tedy, i kdyby soud dospěl k závěru o předčasnosti stanovení daně u společnosti Charyton, nemělo by to vliv na rozhodnutí soudu ve věci. I tak ale soud nemá za to, že by chybějící daň u společnosti Charyton byla stanovena předčasně. Žalobkyně se dovolává rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43. Avšak skutkové okolnosti tam projednávaného případu jsou odlišné, neboť v dané věci tamější daňový dlužník výslovně své pochybení při placení daně uznal a vyjádřil úmysl daň dodatečně zaplatit. V nyní posuzované věci se společnost Charyton doměření daně bránila, avšak žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 10. 2020, č. j. 38503/20/5300-22443-710132, její odvolání zamítl. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí doměřená daň nebyla uhrazena (viz bod 56 napadeného rozhodnutí), žalobkyně ani netvrdí opak. Zároveň ze spisu neplynou okolnosti, které by nasvědčovaly snaze společnosti Charyton doměřenou daň dodatečně zaplatit. Žalobkyně totiž argumentuje aktivitou společnosti Charyton a jejího tehdejšího jednatele ještě před pravomocným doměřením daně. Proto postačuje, že žalovaný zohlednil skutkový stav ke dni svého rozhodnutí a že z postoje společnosti Charyton nelze usuzovat o předčasném stanovení chybějící daně (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44).
56. Soud nemůže přisvědčit žalobkyni ani v tom, že by byla chybějící daň konstatována neurčitě. Žalovaný ji v bodech 56 a 59 napadeného rozhodnutí jednoznačně identifikoval. Z napadeného rozhodnutí je seznatelné, že chybějící daň byla shledána jak u společnosti Charyton, tak společnosti Snižka. Současně žalovaný chybějící daň u obou těchto společností propojil se zdanitelnými plněními pro žalobkyni. Ostatně judikatura NSS netrvá na přesném vyčíslení chybějící daně, neboť to ani není v mnoha případech možné. V případě daňových podvodů článek řetězce typicky v postavení *missing trader* „zmizí ze scény“ a pro správce daně se stává nekontaktním, pročez nelze ověřit plnění jeho daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, bod 45). Dále je třeba uvést, že chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění (viz rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 33). Není tak podstatné, že shledaná chybějící daň převyšuje nárok na odpočet, který uplatnila žalobkyně.

57. Z uvedených důvodů neobstojí námitka žalobkyně, že daňové orgány nevymezily, v jakých skutkových okolnostech podvod na DPH spočíval a jaká byla jeho příčinná souvislost s nárokovaným odpočtem. Chybějící daň byla identifikována z hlediska požadavků judikatury správních soudů dostatečným způsobem a žalovaný zároveň v napadeném rozhodnutí vyjevil dostatek skutkových okolností, které ve spojení s daňovým únikem zakládají důvodnou domněnku podvodu na DPH. Příčinná souvislost mezi neodvedením daně a žalobkyní nárokovaným odpočtem spočívá právě v souhrnu zjištěných okolností. Ty sice nepřimo, ovšem s požadovanou mírou pravděpodobnosti, vypovídají o tom, že jednání článků v řetězci nebylo náhodné, ale záměrné s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění (viz rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 36). Z napadeného rozhodnutí též zřetelně plyne, že žalovaný nepovažoval jednání společností Snižka a Charyton za podnikatelské selhání, resp. náhodu, ale že jej dával do souvislosti s podvodným jednáním.
58. Na základě výše uvedeného je zřejmé, že soud nepovažuje za důvodné námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v části, v níž se žalovaný zabýval samou existencí podvodu na DPH. Jeho závěry soud považuje za logické a dostatečně podložené skutkovými zjištěními. Neobstojí proto tvrzení, že se žalovaný zabýval argumentací žalobkyně v daňovém řízení nedostatečně.

Vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu na DPH

59. Dále se soud věnoval otázce, zdali žalobkyně věděla či přinejmenším mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od společnosti Charyton účastní podvodu na DPH.
60. Soud úvodem zdůrazňuje, že při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 26). Zároveň soud připomíná, že vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo mohla a měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.
61. Předně soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí lze bez pochybností seznat, jaké objektivní okolnosti žalovaný přičítal k tíži žalobkyně. V bodě 90 napadeného rozhodnutí sice uvedl, že se nestandardnosti transakcí značně překrývají s dále vypočtenými objektivními okolnostmi, avšak následně v bodech 90 – 99 řádně zdůvodnil, o které objektivní okolnosti opírá svou úvahu o vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce. To koresponduje se závěry NSS o tom, že v reálném životě se důvody svědčící pro existenci podvodu na DPH skutečně mohou prolínat s objektivními okolnostmi, které svědčí o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (viz rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod 33).
62. Soud se s žalovaným ztotožnil, že na základě zjištěných objektivních okolností žalobkyně o své účasti na podvodu DPH mohla a měla vědět.
63. Za významnou objektivní okolnost soud považuje tu skutečnost, že žalobkyně uzavřela na rozhodná zdaňovací období smlouvu o poskytování prací a služeb se společností Charyton, tj. subjektem, s nímž dříve neobchodovala a jenž vznikl dne 10. 3. 2016, tj. ani ne

rok před uzavřením smlouvy s žalobkyní. Žalobkyně tak navázala spolupráci se subjektem bez obchodní historie a nakoupila od něj zdanitelná plnění významné hodnoty (3 153 010 Kč + DPH ve výši 662 132 Kč). Dle soudu tak v podstatě rezignovala na ověření nového obchodního partnera, nedbala na další okolnosti vzbuzující pochybnosti o jeho věrohodnosti a bez dalšího se spoléhala na svou předchozí zkušenost s M. M., který v době spolupráce s žalobkyní zastával ve společnosti Charyton funkci jediného jednatele a byl jejím jediným společníkem.

64. Žalobkyně argumentuje právě dobrými zkušenostmi s M. M. z předchozího roku, kdy s ním jednala jako se zástupcem společnosti Janir, a proto pro ni neměla společnost Charyton představovat nový subjekt. Žalobkyně však pomíjí, že jejím obchodním partnerem byla právě společnost Charyton, nikoli její jednatel či společník. Jeho osoba nemohla postačovat jako záruka důvěryhodnosti této společnosti, pokud zde existují ostatní objektivní okolnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na problematické aspekty spolupráce s M. M. z roku 2016, kvůli nimž měla žalobkyně přistupovat k obchodování se společností Charyton obezřetněji. Žalovaný zjistil, že žalobkyně jednala v roce 2016 s M. M. jako zástupcem společnosti Janir, aniž by si vůbec prověřila jeho zástupčí oprávnění. M. M. nebyl členem orgánů společnosti Janir ani jejím zaměstnancem a ani nedoložil plnou moc, prokuru či jiné pověření k zastupování této společnosti při obchodech se žalobkyní (nepřípadná tak byla námitka žalobkyně, že jednání jménem obchodní korporace není omezeno jen na statutární orgány). Společnost Janir přitom pro žalobkyni představovala významného obchodního partnera, neboť ji měla dodat plnění za 4 480 793 Kč bez DPH. Vzhledem k takto vysokým hodnotám měla mít žalobkyně postavena najisto, že jedná s oprávněným zástupcem společnosti.
65. Dalším důvodem, pro který se žalobkyně nemůže dovolávat předchozí spolupráce se společností Janir, resp. M. M., kterého považovala za jejího zástupce, je porušování daňových povinností touto společností. Žalovaný zjistil, že společnost Janir fakturovala žalobkyni plnění v rozporu s právními předpisy bez DPH, přestože přesáhla zákonný limit obratu 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V tomto případě má soud za to, že si žalobkyně mohla a měla být této skutečnosti vědoma, a to nejen vzhledem k celkové výši plnění, která měla od společnosti Janir odebrat, ale i vzhledem k placení jednotlivých faktur. Žalovaný zdůraznil zejména proplacení třetí faktury dne 25. 5. 2016, jež zněla na částku 1 410 685 Kč a jež sama o sobě přesahovala zákonný limit. U takto vysoké částky se žalobkyně měla pozastavit nad tím, z jakého důvodu není fakturována i DPH. Soud nezpochybňuje, že pracovnice žalobkyně mohla tuto skutečnost přehlédnout, avšak jedná se o okolnost, které si žalobkyně mohla a měla být vědoma. Žalobkyně je sama plátcem DPH, tím spíše by si měla být vědoma povinností s touto daní spojených (i zmíněného zákonného limitu).
66. Žalovaný tedy vyjevil skutečnosti, pro které se žalobkyně neměla spoléhat toliko na osobu M. M., neboť již při předchozím obchodním styku s ním se vyskytly okolnosti, které vzbuzují pochybnosti o jeho důvěryhodnosti. Za takové situace se měla žalobkyně více zajímat o činnost společnosti Charyton. Soud souhlasí s žalobkyní, že její tvrzená spolupráce se společností Janir v roce 2016 není sama o sobě indikátorem podvodu na DPH v nyní zkoumaném řetězci, ale přinejmenším zpochybňuje věrohodnost a spolehlivost obchodního partnera, od něhož žalobkyně odvozuje důvěryhodnost M. M. Pro výše uvedené důvody se tak měla žalobkyně více zajímat o to, proč s ní M. M. v roce 2017 navázal obchodní spolupráci přes poměrně nově založenou společnost. Žalobkyně namítá, že pro ni nebylo

podezřelé, že má v dalším roce M. M. své obchodní aktivity zastřešené novou společností. Dle soudu ale naopak mělo v žalobkyni vzbudit důvodné pochybnosti, proč došlo ke změně dodavatele, když podstata obchodní spolupráce (též se jednalo o práce spojené s pěstováním chmelu) zůstala shodná. Jednatel žalobkyně v daňovém řízení vypověděl, že společnost Janir přestala své služby dále nabízet. Jestliže ale žalobkyně tvrdí, že pro ni byla zásadní osoba M. M., tak zůstává otázkou, proč se více nezajímala o to, z jakého důvodu své obchodní aktivity začal realizovat přes novou společnost, a nikoli i nadále přes společnost Janir. Ve shodě s žalovaným v tomto soud spatřuje neobezřetnost žalobkyně.

67. Pokud má společnost Charyton představovat jen formální zastřešení podnikání M. M., tak žalobkyně nebere v potaz fakt, že právě v důsledku toho je možné spáchat podvod na DPH. Jinak by si osoby s žalobkyní jednající mohly každý rok „pořídít“ novou společnost a z pohledu žalobkyně by to nebylo podezřelé (aniž by se zajímala o osud těch předešlých). Žalovaný se dostatečně vypořádal i s tvrzeními žalobkyně, že M. M. je společníkem dlouhodobě působící společnosti VASYAN s. r. o. Žalobkyně totiž ani netvrdila, že by s touto společností sama obchodovala (nepředložila příjmové či výdajové doklady související s touto společností). Tedy jen fakt, že M. M. je jedním ze společníků této společnosti, nemohl založit oprávněné domněnky o důvěryhodnosti společnosti Charyton (v podrobnostech lze odkázat na bod 155 napadeného rozhodnutí).
68. Naopak žalovaný již nemohl v rámci druhého kroku vyčítat žalobkyni, že po ukončení obchodní spolupráce došlo ve společnosti Janir k personální obměně. Jedná se o okolnost, na níž nemohla mít žalobkyně žádný vliv a která nastala až poté, co měla žalobkyně s touto společností obchodovat. Důvody vypočtené v bodě 92 napadeného rozhodnutí tak nemohou sloužit jako objektivní okolnosti jdoucí k tíži žalobkyně. Stejně tak sama skutečnost, že M. M. je cizinec není vzhledem k dodávanému plnění neobvyklá. Žalobkyně má pravdu, že pro ni nebyl nekontaktní (ostatně měl i bydliště v České republice) a následně vypovídal i před finančním úřadem. To však nic nemění na tom, že pro další zjištěné okolnosti měla být žalobkyně i vůči jeho osobě obezřetnější. Tyto nepřesnosti na straně žalovaného však nemají vliv na správnost napadené rozhodnutí, které jako celek v tomto ohledu i tak ob stojí (zjištěných objektivních okolností je podstatně více).
69. S ohledem na shora konstatované má soud za to, že i další žalovaným konstatované objektivní okolnosti svědčí ve prospěch závěru, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Konkrétně lze takto podpůrně poukázat na virtuální sídlo společnosti Charyton, absenci webových stránek s prezentací činnosti navenek (včetně veřejných rejstříků) a nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin. NSS hodnotil virtuální sídlo či neexistenci internetových stránek jako objektivní okolnosti např. v rozsudcích ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, nebo ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 104/2022-45, přičemž uvedl, že tyto skutečnosti nejsou samy o sobě nezákonné, avšak v souhrnu s dalšími okolnostmi napovídají tomu, že zapojený subjekt není běžným obchodníkem, a tedy svědčí o zapojení do podvodu na DPH. Stejně tak nezveřejnění účetní závěrky samo o sobě nedokládá vědomost žalobkyně o daňovém podvodu, ale může závěr žalovaného, opřeny o řadu jiných zjištěných okolností, podporovat (viz rozsudek NSS ze dne 6. srpna 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 33, nebo rozsudek NSS ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41). Tato okolnost by totiž měla ve spojení s dalšími nestandardními prvky zkoumaných obchodních transakcí u žalobkyně vzbudit pochybnosti o legitimnosti jí realizovaných obchodů (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25). Účetní závěrka může posloužit k ověření

ekonomického stavu obchodního partnera. Pokud ji daný subjekt v souladu se zákonem nezveřejní, dopouští se jednak porušení svých zákonných povinností a jednak ztěžuje třetím osobám přístup k informacím, které jsou relevantní pro navázání obchodní spolupráce. Žalobkyně proto měla zpozornět, pokud ji společnost Charyton v rozporu se zákonem nezveřejnila. Tato skutečnost totiž může nasvědčovat tomu, že daná společnost není řádně fungujícím subjektem. Je proto irelevantní námitka žalobkyně, že společnost Charyton byla jen formálním zastřešením M. M.

70. Žalobkyně namítá, že v doplnění odvolání argumentovala tím, že nevybočuje z běžné obchodní praxe v daném oboru, pokud měla společnost Charyton virtuální sídlo či naopak nezřídila webové stránky. Z doplnění odvolání ze dne 24. 3. 2021 soud zjistil, že v bodě 4.4.4.2 žalobkyně uváděla, že s ohledem na charakter popídaných služeb je obvyklé, že dodavatelé je nabízejí v sídlech potenciálních odběratelů. Stejně tak má být v mnoha obchodních vztazích obvyklé, že si odběratel neověřuje, zda takové sídlo vůbec existuje. Soud se shoduje s žalobkyní, že nemusí být nic podezřelého na tom, pokud je obchodní spolupráce domluvena v sídle odběratele. Nicméně vzhledem k zjištěným nestandardnostem při spolupráci s M. M. se měla žalobkyně více zajímat o ekonomickou činnost společnosti Charyton jakožto jejího významného a bezprostředního dodavatele. Tedy všechny tyto vypočtené skutečnosti měly ve svém souhrnu (krátká obchodní historie, virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, absence webové prezentace, nestandardnosti při jednání s M. M. jako zástupcem společnosti Janir a dále níže uvedené) v žalobkyni vzbudit větší zájem o společnost Charyton. Tedy, i když může být běžnou obchodní praxí v oboru, že dodavatel oslovuje odběratele v jeho sídle, jak namítala žalobkyně, tak pro další zjištěné skutečnosti v projednávané věci jde o objektivní okolnosti. Z nyní tvrzených objektivních okolností lze totiž usuzovat na neserióznost obchodního partnera žalobkyně, proto k němu měla přistupovat opatrněji. Byla-li oslovena žalobkyně zástupcem společnosti Charyton, lze očekávat, že si jej důkladněji prověří. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že i žalovaný tyto okolnosti považoval za nestandardní vzhledem k jejich množství a vzájemnému propojení. Ani v této části tak není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
71. Totéž platí i u neexistence internetových stránek a absence propagace činnosti společnosti Charyton navenek. Jednatel této společnosti si mohl vystačit s osobními kontakty při získávání dalších odběratelů, avšak žalobkyně se měla zajímat o to, s kým bude obchodovat s plněními v řádech milionů korun. Žalobkyně zcela pomíjí, že jejím smluvním partnerem byla společnost Charyton. Proto byly podstatné okolnosti podnikání tohoto subjektu, o ty se však žalobkyně nezajímala. Spoléhalo se toliko na osobu M. M., což ale v projednávaném případě nemohlo být vzhledem k ostatním okolnostem dostatečné. Žalobkyně ve vztahu k virtuálnímu sídлу, nezveřejňování účetních závěrek apod. odkazuje na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. Dle soudu ale nelze přehlížet, že v tam projednávané věci daňový subjekt vynaložil mnohem větší úsilí k prověření svého obchodního partnera (viz jeho bod 31) a zároveň ve věci žalobkyně bylo zjištěno objektivních okolností více, které o zaviněné účasti žalobkyně na podvodu DPH svědčí ve svém souhrnu.
72. V obecné rovině soud přisvědčuje žalobkyni, že daňové orgány nemohou na jednu stranu tvrdit, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, a na druhou stranu objektivními okolnostmi zpochybňovat uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem. V projednávané věci však má soud za to, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí takového pochybení nedopustil, neboť měl-li výtky k formálnímu zajištění transakcí, zdůrazňoval tím neobezřetnost žalobkyně v průběhu obchodní spolupráce, přestože tu existovaly okolnosti vzbuzující

pochybnosti o důvěryhodnosti žalobkynina bezprostředního obchodního partnera. Pokud totiž již u samotného dodavatele žalobkyně shledal žalovaný objektivní okolnosti, lze po žalobkyni požadovat, aby k případné spolupráci s ním přistoupila s náležitou opatrností a snažila se průběh obchodních transakcí učinit transparentním, a tím i minimalizovala riziko zasažení řetězce podvodem na DPH. Proto soud nepovažuje za důvodné námitky žalobkyně, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, a proto ji nelze vyčítat např. nedostatečné smluvní zajištění či bezhotovostní platby. Tyto okolnosti totiž svědčí o nedbalém přístupu žalobkyně při obchodování s nedůvěryhodným subjektem. Není tedy pravdou, že by se žalovaný nevypořádal s námitkami žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 29. 9. 2020 v bodu 3.1. Soud neshledal, že by byl žalovaný ve své argumentaci nekonzistentní, neboť uskutečnění plnění nezpochybňoval.

73. Žalobkyně má též pravdu v tom, že daňové orgány by neměly požadovat ověření totožnosti osob (pracovníků) reálně uskutečňujících plnění, resp. jejich právní vztah ke společnosti Charyton, pokud by příjemce plnění neměl žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně dodavatele došlo k nesrovnalostem či daňovému úniku (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, bod 45). Nicméně v tomto případě v daňovém řízení vyšlo najevo, že žalobkyně vyplácela zálohy jednotlivým pracovníkům dodaným společností Charyton (viz např. výpověď F. J. před žalovaným). V takovém případě je ale nestandardní, že si žalobkyně nechtěla ověřit jejich totožnost a „příslušnost“ ke společnosti Charyton, když v daném období měla dle svých tvrzení odebírat shodné služby i od společnosti Galerie B, byť v menším rozsahu. Takový přístup svědčí o její neopatrnosti. Nadto v daném případě existovaly indicie odůvodňující podezření o daňovém úniku dodavatele žalobkyně.
74. Ve spojení s tím se jeví jako nedostačující i uzavřená smlouva o poskytování prací a služeb ze dne 23. 1. 2017, resp. její následné nerespektování jak ze strany žalobkyně, tak i společnosti Charyton. Žalovaný argumentoval zejména její obecností, přičemž právě ta svědčí o tom, že žalobkyně vůči společnosti Charyton nevystupovala s patřičnou opatrností, byť sama o sobě nepředstavuje okolnost dokládající vědomost žalobkyně o její účasti v podvodném řetězci (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2021, č. j. 4 Afs 355/2020-35, bod 29). Kupříkladu žalobkyně se zavázala uhradit cenu prací a služeb ve výši dle přílohy smlouvy při ukončení prací. Daná příloha však nikdy nebyla ani vyhotovena a cena byla stanovována dle tvrzení žalobkyně na základě jednotlivých ústních smluv o dílo. Soud přisvědčuje žalobkyni, že v oblasti sezónních prací v zemědělství vzhledem k objektivním podmínkám bude kladen důraz na flexibilitu spolupráce s dodavatelem, a proto se nemusí jevit uzavírání ústních smluv jako nestandardní. Žalovaný však v této souvislosti poukázal na to, že cena plnění měla být stanovena již v příloze smlouvy o poskytování prací a služeb, k čemuž nikdy nedošlo. Naopak byla domlouvána ústně. Dále i vzhledem k vysokým částkám placeným za provedené práce a k nestandardnostem zjištěným u společnosti Charyton považoval žalovaný následné ústní smlouvy za nestandardní (viz bod 153 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tak přihlédl ke specifickým okolnostem dané věci, čímž se s námitkami žalobkyně ohledně běžné obchodní praxe vypořádal. Tyto okolnosti je pak nutné vnímat v souhrnu s dalšími. Například se zjištěnými platbami v hotovosti, které přebíraly i osoby bez vztahu ke společnosti Charyton. Průběh transakcí tak nebyl transparentní a svědčí o neopatrném přístupu žalobkyně.
75. Stejně tak nebyla podklady doložena tvrzení žalobkyně, že jednotlivým pracovníkům vyplácela zálohy, resp. že ve výši vyplacených částek byla vystavena faktura a doklad o její

úhradě v hotovosti. Žalovaný k tomu konstatoval, že dané částky nebyly odečítány od fakturované ceny společností Charyton, případně k nim nebyly předloženy daňové doklady, což nasvědčuje tomu, že z těchto plateb nebyla přiznána a odvedena DPH, což žalobkyně akceptovala a svým jednáním umožnila (viz body 95 a 157 napadeného rozhodnutí). V té souvislosti je rovněž nestandardní, jak žalobkyně přistupovala k pracovníkům dodaným společností Charyton k provedení prací. Je pravdou, že žalobkyně o společnosti Charyton nejprve hovořila jako o agentuře práce (viz např. odpověď žalobkyně na výzvu ze dne 24. 1. 2019 nebo dotaz jednatele žalobkyně finančnímu úřadu ze dne 31. 1. 2019 a další), načež poprvé ve vyjádření ze dne 16. 3. 2020 argumentovala plněním společnosti Charyton na základě ústních smluv o dílo. V té souvislosti se ale lze pozastavit nad tím, proč žalobkyně vyplácela určité částky přímo jednotlivým pracovníkům. K těmto transakcím žalobkyně žádné doklady daňovým orgánům nedoložila (i v této otázce se tedy žalovaný s námitkami žalobkyně vypořádal, jelikož poukázal na rozpor jejího jednání s tvrzeným stavem). Soud souhlasí s žalobkyní pouze potud, že jí žalovaný neměl klást k tíži, že si neověřila, zda má společnost Charyton oprávnění k poskytování agenturních zaměstnanců, když již v počátku daňového řízení předložila smlouvu o poskytování prací a služeb, z níž neplyne, že by se jednalo o agenturní zaměstnávání.

76. Žalobkyně se nemůže dovolávat své běžné obchodní praxe ve vztahu k náležitostem daňového dokladu, když ten musí obsahovat náležitosti dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, což zejména ve vztahu k rozsahu prací nebylo splněno. Soud zde nevyčítá žalobkyni, že by neprokázala uskutečnění daného plnění, ale uvedené okolnosti svědčí o tom, že k obchodování se společností Charyton přistoupila ledabyle.
77. Žalovaný dále zmínil, že dokládané předávací protokoly byly vyhotoveny až v průběhu daňového řízení, což nesvědčí o standardním průběhu obchodních transakcí. Žalobkyně odkázala na své vyjádření ze dne 16. 3. 2020, v němž konstatovala, že bylo svobodnou vůlí stran, kdy si budou dílo předávat a jak toto předání budou dokumentovat. To však nevyvrací zjištění žalovaného, že předávací protokoly byly vyhotoveny dodatečně, což podporuje závěr o snaze vzbudit dojem řádného fungování obchodních vztahů. Podezřelé se to jeví ve spojení s tím, že to byla žalobkyně, kdo měl nestandardní vliv na cenu plnění (viz bod 95 napadeného rozhodnutí). V takovém případě by řádně fungující subjekt měl mít snahu zjistit, v jakém rozsahu byly práce provedeny, což mimo jiné dokládají i předávací protokoly. V tomto duchu se žalovaný s odvolacími námitkami vypořádal (viz bod 157 napadeného rozhodnutí). Z argumentace žalovaného nevyplývá, že by zpochybňoval uskutečnění dodaných prací, vyzdvihl jen fiktivnost předávacích protokolů, což je podezřelé samo o sobě. Ve vztahu k ceně plnění nejsou námitky žalobkyně případné, neboť žalovaný nezpochybňoval způsob stanovení ceny díla, ale povšiml si dle jeho mínění bezmezná důvěry společnosti Charyton vůči žalobkyni. K tvrzení, že dohoda o jednotkové ceně existovala a bylo na společnosti Charyton, aby danou částku (ne)uznala, lze odkázat na bod 153 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný upozornil na rozpor se sjednanou smlouvou o poskytování prací a služeb, v jejíž příloze měla být cena stanovena, k čemuž ale nedošlo.
78. V posuzované věci je možné za objektivní okolnost považovat i platby v hotovosti v řádu statisíců korun, případně jejich nedůvodné střídání s bezhotovostními platbami ve velmi krátkých časových intervalech (ve stejné dny či s odstupem několika dnů). Žalovaný si povšiml též toho, že dané platby v hotovosti byly vypláceny nejen jednatelem společnosti Charyton, ale též jiným neznámým osobám bez prokázání právního vztahu k této společnosti. Jestliže žalobkyně nespatořovala nic podezřelého na tom, že dané platby

přijímaly i jiné osoby (byť společnost Charyton platby nerozporovala), tak tím opravdu připustila, že není možné jednoznačně identifikovat konečnou osobu, u níž peněžní prostředky skončily. Žalovaný tak má pravdu, že nelze ověřit skutečný průběh těchto plateb a jejich výši. Namítá-li žalobkyně, že je u sezónních zemědělských prací obvyklé, že část plateb je dodavateli poskytována dle momentální potřeby v hotovosti, neboť zahraniční pracovníci často nemají bankovní účet, tak lze poukázat na výpověď zástupce společnosti Charyton L. Č. ze dne 15. 4. 2019, který vypověděl, že se subdodatelům proplácely faktury. Jelikož společnost Charyton deklarovala dodání pracovníků žalobkyni od subdodatele, pak neměla důvod k tomu, aby je přímo vyplácela, ale lze soudit, že celkovou částku platila svým dodavatelům. V takovém případě by žalobkyni uváděný důvod pro bezhotovostní platby odpadl. Soud nezpochybnuje, že žalobkyně nemusela vědět, že společnost Charyton deklarovala přijetí zdanitelných plnění pro ni od společnosti Snižka, avšak jejím smluvním partnerem byla společnost Charyton, které mohla veškeré faktury proplácet převodem na účet, tedy způsobem, který by nevyvolával pochybnosti popsané žalovaným. Žalobkyně tak neměla důvod činit platby v hotovosti, neboť to nebyla ona, kdo byl povinen vyplácet odměnu jednotlivým pracovníkům. To už bylo věcí společnosti Charyton, resp. jejích případných dodavatelů. Pokud ale žalobkyně na tento způsob plateb přistoupila, přispěla tím k vytvoření pochybností vysvětlených v napadeném rozhodnutí. Soud proto považuje vypořádání žalobkyniných odvolacích námitek žalovaným za dostatečné (viz body 96 a 154 napadeného rozhodnutí). Soud tedy ani nezpochybnuje, že může být hotovostní vyplácení pracovníků v zemědělství během sezónních prací běžnou praxí, ale zde je důležitá skutečnost, že žalobkyně neměla vzhledem ke smluvnímu vztahu ke společnosti Charyton důvod tak činit. Není proto třeba zkoumat, zda měli dodaní pracovníci bankovní účty apod.

79. Žalovaný poznámkou o tom, že i kdyby žalobkyně prováděla jen bezhotovostní platby, tak by toto jako prevence účasti na podvodu na DPH nestačilo, nepopřel souvislost mezi platbami v hotovosti a zaviněnou účastí žalobkyně na podvodu na DPH. Dle jeho názoru by totiž napadené rozhodnutí obstálo i bez zjištění této objektivní okolnosti, a to pro množství a sílu těch ostatních. Na této úvaze není nic nelogického. Podstatné však je, že v případě žalobkyně byly platby v hotovosti identifikovány jako objektivní okolnost, pročež je soud může při přezkumu napadeného rozhodnutí zohlednit. Argumentace žalovaného ohledně vyplácených záloh není ani vnitřně rozporná, neboť tím nezpochybnuje uskutečnění zdanitelných plnění. Žalovaný tím poukazoval jednak na nekonzistentní tvrzení žalobkyně a jejích zaměstnanců v daňovém řízení ve vztahu ke společnosti Charyton (zda je či není agenturou práce a zda měla žalobkyně důvod vyplácet zálohy přímo jednotlivým pracovníkům) a jednak na to, že žalobkyně svá tvrzení ani žádnými doklady nedoložila.
80. Co se týče poznámky žalovaného, že žalobkyně nezkoušela oslovit další podnikatelské subjekty, je nutné ji vnímat v kontextu toho, že v případě společnosti Charyton existovaly všechny výše uvedené objektivní okolnosti, které v žalobkyni mohly oprávněně vzbudit pochybnosti o tom, zdali je tato společnost vhodným obchodním partnerem k dodání plnění v řádu milionů korun. Související námítky žalobkyně ohledně osoby M. M. soud vypořádal již výše, a proto zde postačí konstatovat, že se žalobkyně neměla spokojit toliko s důvěrou k němu, ale měla si společnost Charyton dále prověřit. Obdobně již výše soud vypořádal námítky související se společností VASYAN s. r. o. a nabízením služeb v sídle žalobkyně.
81. Žalobkyně nemá pravdu v tom, že by byly irelevantní výtky ohledně jejího jednání

v průběhu daňového řízení. I když daňové orgány uznaly, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nebrání takový závěr tomu, aby žalovaný zmínil například fiktivní předávací protokoly, neboť uskutečnění zdanitelných plnění má prokázáno jinými důkazními prostředky. Avšak vyhotovení fiktivních předávacích protokolů může představovat okolnost, která svědčí o tom, že se žalobkyně snažila vzbudit dojem řádného fungování obchodních vztahů. Žalovaný se námitkami žalobkyně i v tomto ohledu zabýval, resp. vypořádal se s jejími nekonzistentními tvrzeními v rámci daňového řízení (viz např. bod 95 napadeného rozhodnutí).

82. V mnoha žalobních bodech žalobkyně opakuje, že zjištěné objektivní okolnosti jsou vysvětlitelné běžnou obchodní praxí v daném odvětví. Soud však má za to, že se žalovanému podařilo shromáždit takové množství objektivních okolností, které souhrnně svědčí o neopatrném přístupu žalobkyně, a vedou proto k závěru o zaviněné účasti žalobkyně na podvodu DPH. Soud nemá za to, že by žalovaný v této souvislosti přenášel důkazní břemeno na žalobkyni. Na námitky žalobkyně reagoval a dle soudu se mu podařilo vysvětlit, proč v daném případě nemůže být jednání žalobkyně ospravedlněno běžnou praxí. Konkrétní námitky soud vypořádal výše u jednotlivých objektivních okolností. Z toho důvodu soud ani nepovažoval za potřebné předvolávat žalobkyní navržené svědky (viz bod 54 repliky žalobkyně). Podstatné je, že v daném případě žalovaný na základě skutkových zjištění odůvodnil, proč dle něj nemůže být posuzovaná objektivní okolnost běžnou praxí, resp. v čem spatřoval neobežretné jednání žalobkyně. Kupříkladu žalovaný nezpochybnil, že je možné uzavřít písemnou rámcovou smlouvu a dle ní pak ústní smlouvy o dílo, ale s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti vyjevil, proč uvedené jednání považuje v případě žalobkyně za nestandardní. Dle soudu by tak svědecké výpovědi nepřinesly nová zjištění potřebná pro rozhodnutí soudu ve věci, a tedy jsou nadbytečné. I kdyby totiž prokazovaly, že je běžnou praxí v zemědělství např. uzavírání ústních smluv, vzhledem ke specifikům případu se u žalobkyně jednalo o objektivní okolnost. Nadto žalobkyně ani podrobněji nespecifikovala, která tvrzení mají být danými svědeckými výpověďmi prokázána (žalobkyně uvedla, že mají prokazovat tvrzení v bodech A.3.1 – A.3.14 žaloby, což představuje 18 stran, a mají vyvrátit tvrzení žalovaného ohledně běžné praxe žalobkyně).
83. Soud uzavírá, že výše uvedené objektivní okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně o své účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH mohla a měla vědět. Především pomíjela okolnosti vzbuzující pochybnosti o jejím bezprostředním dodavateli – společnosti Charyton. Ta byla společností bez delší obchodní historie, měla virtuální sídlo, nijak neprezentovala svou faktickou činnost navenek (ať už v obchodním či živnostenském rejstříku či na webových stránkách) a jejím jednatelem a společníkem byla osoba, k níž měla žalobkyně vzhledem k předchozím obchodním aktivitám přistupovat obezřetněji (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60, body 89 – 92, v nichž se NSS zabýval v zásadě shodnými objektivními okolnostmi u bezprostředního dodavatele tamní stěžovatelky). Tyto okolnosti mohly v žalobkyni vzbudit podezření, že se jedná toliko o „formální subjekt“ umožňující podvodné transakce. I přesto s touto společností žalobkyně začala obchodovat se zdanitelnými plněními s hodnotou několika milionů korun. Přitom ale k samotné spolupráci přistoupila nedbale a bez náležité opatrnosti, o čemž svědčí nejen nedostatečné smluvní zajištění transakcí (viz výše), ale i platby v hotovosti v rádech statisíců, které v některých případech přijímaly i osoby bez prokazatelného právního vztahu ke společnosti Charyton.
84. K závěru o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět o své účasti na daňovém podvodu,

postačují i takové indicie, které, ač jednotlivě samy o sobě nestandardnost plnění nedokládají, ve svém souhrnu v tomto směru tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, bod 48). Přesně v tomto duchu žalovaný postupoval. V případě žalobkyně je nutné přihlédnout i k tomu, že zapojit se do daňového podvodu lze i v té formě, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik daňového podvodu umožní, aniž by současně muselo být jednoznačně prokázáno (mohlo být vůbec zjistitelné), že sám tento subjekt je v důsledku takového postupu zvýhodněn. NSS k tomu dodal, že „*v obecné rovině není nutno zpochybnit požadavek na určitou míru (aktivního) zapojení obou subjektů transakce do tvrzeného podvodu, je třeba pod zapojením se do daňového podvodu chápat i kroky, které vznik podvodu umožní a se samotným neodvedením daně (získáním zvýhodnění) souvisí jen nepřímo. Jinak řečeno, mohou nastat situace, v nichž k závěru o existenci daňového podvodu nemusí (či z povahy věci ani nemůže) být prokázána snaha o obohacení toho subjektu, který si nárokuje odpočet, je-li zjevné, že další (druhý) ze subjektů výhodu spočítavající v neodvedení daně získá.*“ (rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, bod 24). V nyní projednávané věci má soud za to, že žalobkyně se v důsledku své neobezřetnosti, které se však mohla vyvarovat, do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH zapojila a vzhledem ke shledaným objektivním okolnostem o své účasti mohla a měla vědět. Soud se proto neztotožňuje s žalobkyní, že by shledané indicie neměly ve svém souhrnu dostatečnou intenzitu.

85. Z judikatury NSS dále plyne, že pro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusejí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a povědomí žalobkyně o něm. Podstatné je, že v řetězci, v němž je žalobkyně zapojena, se stal podvod, což bylo potvrzeno v rámci prvního kroku testu. Následně se zkoumá žalobkynina subjektivní stránka účasti, tedy daňové orgány prokazují, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo mohla a měla vědět (viz rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60, bod 83).

Opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH

86. V posledku soud zkoumal, zdali žalobkyně přijala dostatečná opatření k zabránění její účasti na podvodu na DPH.
87. Jak je rozvedeno výše, žalovaný unesl důkazní břemeno stran zaviněné účasti žalobkyně v obchodním řetězci zasaženého podvodem na DPH. Bylo proto na žalobkyni, aby prokázala, že přijala dostatečná opatření, která po ni bylo možné rozumně požadovat. Povinností daňového subjektu totiž není jen zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaných služeb, nýbrž i přijetí přiměřených opatření k zamezení podvodům bez ohledu na to, v jakém oboru podniká či jak se na trhu chovala jeho konkurence (srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59).
88. Žalobkyně namítá, že nahlédnutí do obchodního rejstříku, ověření existence společnosti Charyton a ověření jednatelského oprávnění bylo v kontextu daného případu zcela adekvátní a dostatečné opatření.
89. S tím se však soud nemůže ztotožnit a odkazuje na bod 101 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s touto námitkou přílehavě vypořádal. V projednávané věci nemohla být formální kontrola společnosti Charyton v obchodním rejstříku dostatečná, neboť již právě z něj vyplývaly jednotlivé podezřelé okolnosti. Náhledem do obchodního rejstříku si žalobkyně mohla povšimnout, že společnost Charyton vznikla nedlouho před počátkem obchodní spolupráce, předmět podnikání měla zapsaný zcela neurčitě („výroba, obchod a

služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“), nezaložila účetní závěrku (poprvé je založila až v březnu 2018, kdy již probíhala daňová kontrola u žalobkyně) a sídlila na virtuální adrese. Přesto tyto skutečnosti nijak nevzala v potaz a po zástupci společnosti Charyton nepožadovala bližší vysvětlení, proč započal poskytovat shodné služby jako v předcházejícím roce za žalobkyní tvrzenou společnost Janir přes nedávno založenou společnost Charyton. Žalobkyně se takřka bezmezně spoléhala na osobu jednatele a společníka společnosti Charyton, přitom od něj přes skutečnosti vyplývající z obchodního rejstříku dále nezjišťovala, zdali a jak je společnost Charyton schopna požadované plnění poskytnout, když údaje v obchodním rejstříku nasvědčovaly tomu, že společnost Charyton je v zásadě toliko „formální subjekt“, resp. pro absenci účetní závěrky se nedalo důvodně spoléhat na to, že společnost Charyton bude schopna plnění v hodnotě několika milionů korun řádně poskytnout. Za této situace se žalobkyně nemohla oprávněně spoléhat na to, že jí poskytnuté plnění nebude pocházet z obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH.

90. Řádná péče požadovaná od osoby povinné k dani a opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby se ujistila o tom, že se pořízením zboží nebo služeb neúčastní plnění, které je součástí daňového úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí na okolnostech daného případu a zejména na tom, zda existují náznaky vyvolávající podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku. Existují-li takové náznaky, lze od osoby povinné k dani očekávat zvýšenou obezřetnost, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku (viz rozsudek SDEU ze dne 1. 12. 2022 ve věci C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*, a v něm odkazovanou judikaturu).
91. Žalobkyně tedy nemá pravdu, že ani zvýšenou obezřetností by nemohla zjistit a ovlivnit, jak bude probíhat deklarace plnění a účtování mezi společnostmi Charyton a Snižka. Pokud by totiž neopomíjela zjištěné nestandardní okolnosti, pak by se od svého bezprostředního dodavatele přinejmenším musela dozvědět, že on sám nevystupuje jako „prvovýrobce“ a plnění deklarovaná pro žalobkyni obstarává od jiných subjektů. Mohla by se tak zabývat otázkou, jaká je v tom případě role společnosti Charyton v daném obchodním řetězci a zda není jen subjektem umožňujícím a usnadňujícím spáchání podvodu na dani. Nerozptýlilo-li by bližší prověřování zjištěné podezřelé okolnosti, nemusela žalobkyně obchod uzavírat. Vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem tedy bylo formální prověření v obchodním rejstříku nedostatečným opatřením. Žalobkyně tak přistoupila k ověření svého obchodního partnera a k následné spolupráci s ním se značnou neobezřetností (viz výše dovozené objektivní okolnosti).
92. Konečně soud dodává, že smyslem požadovaných opatření je minimalizovat riziko, aby žalobkyně, která žádá o odpočet DPH, si při svém podnikání nepočínala tak, aby systémem DPH narušila či zneužila, případně to umožnila jiným. Účelem opatření naopak není snižování obchodního rizika žalobkyně. Proto je v daňovém kontextu irelevantní, že společnost Charyton požadované plnění poskytla (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60, bod 101).
93. Soud uzavírá, že daňové orgány neuznaly žalobkyni nárok na odpočet DPH v souvislosti s podvodem na DPH oprávněně.

Právní základ případu a další související námítky

94. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nezohlednil relevantní judikaturu správních soudů, zejména se nijak nevypořádal s argumentací žalobkyně závěry rozsudku *Vyrtych*.

95. Soud z podání žalobkyně v daňovém řízení ověřil, že skutečně na rozsudek ve věci *Vyrtych* odkazovala (ve vyjádření ze dne 16. 3. 2020 a obdobně v doplnění odvolání ze dne 29. 9. 2020). Především na základě něj dovozovala, že daňové orgány neoprávněně rozšiřují obchodní řetězec o subjekt, u něhož je předpoklad, že bude daň vybrána.
96. Soud k tomu uvádí, že nepovažuje za vadu napadeného rozhodnutí, pokud se žalovaný výslovně nevypořádá s konkrétním rozsudkem, jímž žalobkyně v odvolacím řízení podporovala svá tvrzení, jestliže z věcného hlediska dodrží veškeré požadavky, které byly dovozeny judikaturou v souvislosti s odepřením nároku na odpočet DPH pro účast v podvodném řetězci. Z výše uvedeného odůvodnění vyplývá, že žalovaný této své povinnosti dostál. Řádně se zabýval existencí chybějící daně, již lze pro zjištěné nestandardní okolnosti zkoumaných transakcí považovat za důsledek daňového podvodu. V druhém kroku podrobně rozvedl objektivní okolnosti, které svědčí o zaviněné účasti žalobkyně v podvodném obchodním řetězci, a konečně odůvodnil, proč žalobkyní přijatá opatření nemohla zabránit tomu, aby se podvodu na DPH neúčastnila. Tím žalovaný dostál požadavkům judikatury, na které žalobkyně odkazuje, mimo jiné i rozsudku *Vyrtych*, a to bez ohledu na to, zda jej explicitně zmínil.
97. Jelikož byly naplněny všechny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH, nelze se ztotožnit s žalobkyní, že by daňové orgány nezákonně rozšiřovaly obchodní řetězec o subjekt, u něhož je předpoklad výběru daně. Zjištěné objektivní okolnosti prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH mohla a měla vědět, proto nelze hovořit o tom, že by daňové orgány založily její objektivní daňovou odpovědnost.
98. Žalovaný v řízení před soudem též případně odkázal na rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, v němž SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením 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 v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39).
99. V návaznosti na to NSS v rozsudku ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, v bodě 26, konstatoval, že *„[j]estliže mají správní orgány členského státu povinnost vždy odepřít celý nárok na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodným jednáním bez ohledu na to, jak vysoká byla skutečná daňová ztráta v řetězci, pak je zcela nedůvodná argumentace žalobkyně, že správce daně a stěžovatel se snažili vybrat daň u toho článku řetězce, u kterého je to nejsnazší. Pokud by doměřili a vybrali DPH u jiného článku řetězce, museli by i tak s ohledem na zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem odepřít žalobkyni nárok na odpočet DPH.“*
100. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný postupoval v souladu s citovanou judikaturou. Jestliže byla shledána zaviněná účast žalobkyně na podvodném řetězci, neměly daňové orgány jinou možnost, než jí nárok na odpočet DPH z tohoto důvodu odepřít, a to bez ohledu na doměření daně společnosti Charyton a Snižka.
101. Závěrem vypořádání této námítky soud poznamenává, že v každém jednotlivém případě je nutné hodnotit specifické okolnosti projednávané věci a s ohledem na ně poté aplikovat obecné principy dovozené judikaturou. Žalobkyně na mnoha místech žaloby cituje vybrané

pasáže z různých soudních rozhodnutí. Nicméně vždy je třeba zohlednit konkrétní skutkové okolnosti, proto žalobkyni nemůže v jednotlivostech prospět prostá citace právních vět a pasáží z rozsudku *Vyrtych*, neboť ty byly učiněny na podkladě tam zjištěného skutkové stavu (resp. soud ani nemá za to, že by byly závěry žalovaného v rozporu s východisky publikovanými v právních větvích z rozsudku *Vyrtych*). V nyní projednávané věci žalovaný specifika případu žalobkyně zohlednil a případně je konfrontoval s podmínkami pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu podvodu na této dani.

Nárok na odpočet DPH z deklarovaných plnění od společnosti Galerie B

102. Další žalobní námitky směřovaly k deklarovaným zdanitelným plněním od společnosti Galerie B. Soud při přezkumu příslušné části napadeného rozhodnutí vyšel z následující právní úpravy:
103. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
104. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
105. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
106. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
107. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, viz též např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 26, nebo ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61, bod 30]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
108. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval, tedy nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky

NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).

109. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
110. Podstatou sporu mezi účastníky je, zdali žalobkyně splnila podmínky pro uznání odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, představovaného službami (pracemi ve chmelu) na základě faktury č. 2017017 ze dne 31. 5. 2017 vystavené společností Galerie B. Daňovým orgánům vznikla pochybnost, zda žalobkyně předmětné zdanitelné plnění skutečně přijala, zda jej přijala od deklarovaného dodavatele a použila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění podle § 72 odst. 1 zákona o DPH.
111. Žalovaný nečiní sporným, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, tedy předložila uvedený daňový doklad a evidenci pro účely DPH. Finanční úřad však založil své pochybnosti o průkaznosti předloženého daňového dokladu na neurčitě vymezeném předmětu plnění (jarní práce ve chmelu), z něhož není možné identifikovat, jaké konkrétní práce, kde a kým byly provedeny. Dále uvedl, že o konkrétním obsahu deklarovaného plnění nesvědčí nic ani předmět podnikání společnosti Galerie B v obchodním rejstříku, neboť tento buď s deklarovaným plněním evidentně nesouvisel (provozování výherních hracích přístrojů, hostinská činnost), nebo byl zcela nekonkrétní (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona).
112. Soud souhlasí s daňovými orgány, že takto vymezené pochybnosti vedly k přenesení důkazního břemene na žalobkyni (ta ostatně ani netvrdí opak). Zákon o DPH nestojí toliko na formálním vykazání zdanitelného plnění, nýbrž na souladu stavu formálního se stavem faktickým. Z předloženého daňového dokladu skutečně nebylo seznatelné, jaké konkrétní práce, kde a kdy měly být provedeny. Současně je pravdou, že ani předmět podnikání společnosti Galerie B zapsaný v obchodním rejstříku nevypovídá nic o tom, že by společnost taková plnění poskytovala. Finančnímu úřadu tak mohly vzniknout pochybnosti i tom, kdo dané plnění poskytl.
113. V návaznosti na to předložila žalobkyně finančnímu úřadu další důkazní prostředky. Jednalo se o bankovní výpis dle poznámky dokládající úhradu předmětného zdanitelného plnění společností Galerie B, smlouvu o poskytování prací a služeb ze dne 11. 5. 2017 uzavřenou se společností Galerie B, souhlasné prohlášení a soupis pracovníků s deklarovaným časovým obdobím uskutečnění daného plnění. Finanční úřad v daňovém řízení vyslechl Z. J. (jednatele společnosti Galerie B v předmětném období) a v odvolacím řízení i F. J. (zaměstnance žalobkyně na pozici agronom – chmelař).
114. Žalobkyně namítá, že daňové orgány hodnotily důkazní prostředky toliko selektivně v její neprospěch. Všechny jí předložené písemnosti měly označit za formální, čímž žalobkyni vehnaly do uměle navozené důkazní nouze.
115. Soud k této žalobní námitce nejprve uvádí, že rozsah soudního přezkumu napadeného rozhodnutí je vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení k namítanému porušení zákona. Obsah a kvalita rozhodnutí soudu jsou tak v zásadě

předurčeny obsahem a kvalitou žaloby. Nevymezí-li proto žalobce srozumitelně a jednoznačně konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti nebo procesní vady správního aktu, ale toliko obecně poukazuje na rozpor postupu správních orgánů se zákonem, není povinností soudu za žalobce spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (viz rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, bod 13, a tam citovaný rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

116. V návaznosti na vymezený obecný princip správního soudnictví soud konstatuje, že žalobkyně v této souvislosti zůstala jen u poměrně obecného tvrzení o selektivním a nesprávném hodnocení důkazů ze strany žalovaného. Žalobkyně nijak nerozporuje jeho konkrétní závěry, jimiž předložené důkazní prostředky zpochybnil, a ani se v žalobě nesnaží vysvětlit jednotlivé rozpory, které mezi provedenými důkazy žalovaný identifikoval. Není však úlohou soudu, aby za žalobkyni domýšlel, proč je posuzovaný důkaz hodnocen žalovaným chybně. Soud proto níže shrnuje stěžejní důvody, jimiž žalovaný odůvodnil své pochybnosti ohledně průkaznosti žalobkyní předložených důkazních prostředků. Zároveň soud ověřil, že zjištění žalovaného mají oporu ve správním spisu.
117. Předložená smlouva o poskytování prací a služeb ze dne 11. 5. 2017 byla totožného znění jako smlouva uzavřená se společností Charyton. Obsahově tedy odpovídala smlouvě rámcové. Avšak spolupráce se společností Galerie B měla začít bezprostředně po jejím uzavření, proto měly být dle žalovaného smluvními stranám již při podpisu smlouvy zřejmé zásadní parametry smluvního vztahu. Přesto ze smlouvy neplyne, jaké konkrétní práce mají být provedeny, jakého rozsahu, na jakém místě, v jakém termínu, za jakou cenu atd. Pochybnosti žalovaného byly dále umocněny uvedeným počtem pracovníků, a to vzhledem k obecnému obsahu smlouvy a její struktuře. Smlouvu nadto žalobkyně předložila až více než rok po zahájení daňové kontroly po opakovaných výzvách finančního úřadu (naopak smlouvu se společností Charyton žalobkyně předložila již po první výzvě ze dne 11. 4. 2018).
118. Souhlasné prohlášení žalobkyně se společností Galerie B žalovaný též nepovažoval za dostačující k prokázání toho, jak se deklarovaný obchod odehrál. Jednak bylo vyhotoveno až dodatečně a jednak jej za žalobkyni podepsal její zaměstnanec, který ale evidenci provedené práce v rozhodném období neprováděl (dle tvrzení v doplnění odvolání tak měl činit F. J.). V souhlasném prohlášení i ve smlouvě chyběla identifikace osoby, která ji měla za společnost Galerie B podepsat. Žalovaný dále poukázal na to, že společnost Galerie B neměla oprávnění ke zprostředkování zaměstnání, žádný z žalobkyní tvrzených pracovníků neodpovídal zaměstnancům společnosti Galerie B a že tato společnost na výzvu finančního úřadu nereagovala, obchodní spolupráci nepotvrdila a nepředložila k ní žádné důkazní prostředky.
119. V daňovém řízení sice byl vyslechnut jednatel společnosti Galerie B Z. J., avšak jeho výpověď nekorespondovala s dalšími důkazními prostředky a nedokázal zodpovědět některé z konkrétních dotazů týkajících se spolupráce s žalobkyní. Předně dle Z. J. měly být práce prováděny 2 až 3 týdny (žalobkyně nejprve uvedla 1 den, poté upřesnila, že měly trvat týden). Dále se neshodoval ani jím uváděný počet pracovníků (15 – 20) se seznamem u souhlasného prohlášení (5). Navíc dle Z. J. měli práce vykonat občané s maďarským pasem, čemuž neodpovídají jména a příjmení v doloženém seznamu. V evidenci DPH žalobkyně pak není uveden žádný doklad za ubytování či pronájem ubytovny pro společnost Galerie B, jak Z. J. tvrdil.

120. V návaznosti na výše uvedené pochybnosti žalovaného nerozptýlil ani bankovní výpis o úhradě společnosti Galerie B, neboť prokazuje pouze finanční tok, nikoli však uskutečnění deklarovaného obchodního případu.
121. Na návrh žalobkyně byl v odvolacím řízení vyslechnut F. J. Ani jeho výpověď dle žalovaného neprokázala přijetí plnění v deklarovaném rozsahu, deklarovaným způsobem a od deklarovaného dodavatele. Žalovaný vyhodnotil, že F. J. žádnými konkrétními informacemi k obchodní spolupráci se společností Galerie B nedisponoval, neznal ji a pouze odkazoval na popis obvyklé spolupráce, který uvedl ve vztahu ke společnosti Charyton. Z jím předložené evidence lze seznat, že 5 pracovníků z Nepálu bylo přítomno na pracovišti při zavádění chmele, ale nevyplývá z ní jejich dodavatel a rozsah a způsob provedení prací. Navíc i jeho výpověď a předložená evidence pracovníků neodpovídala dalším provedeným důkazům. Žalovaný spatřoval rozpory v otázkách doby provedení prací, určení národnosti pracovníků, kteří měli práce provádět, a jejich počtu (podrobně viz bod 135 napadeného rozhodnutí). Žalovaný si povšiml i vnitřního rozporu ve výpovědi F. J., jelikož vypověděl, že pracovníky z Nepálu zprostředkoval Z. J., ale následně uvedl, že všichni pracovníci dle jeho evidence byli dodaní M. M.
122. Soud má za to, že žalovaný dostatečným způsobem odůvodnil, proč provedené důkazy jednotlivě ani ve svém souhrnu neprokazují, že deklarované zdanitelné plnění bylo žalobkyní přijato deklarovaným způsobem, v deklarovaném rozsahu a od uváděné společnosti Galerie B. Předložené důkazy musí být natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, bod 39). Žalovaný však při hodnocení důkazů zjistil četné rozpory mezi nimi, které skutečně vyvolávají vážné pochybnosti o tom, že se obchodní případ odehrál tak, jak tvrdí žalobkyně.
123. Předložená smlouva o provedení prací a služeb vzhledem ke svému obecnému obsahu nemůže uskutečnění zdanitelného plnění prokázat. Věrohodnost a průkaznost souhlasného prohlášení je oslabována tím, že údaje v něm uváděné se neshodují s dalšími provedenými důkazy (zejména se svědeckými výpověďmi Z. J. a F. J. a jím předloženou evidencí). Ostatně i provedené svědecké výpovědi se odlišují, a to v otázkách podstatných pro určení, zda bylo plnění dodáno deklarovaným způsobem a v deklarovaném rozsahu. Odkazuje-li žalobkyně v doplnění žaloby na bod 26 rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, lze se s tam uváděným ztotožnit. NSS dovodil, že *„není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nspecifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů.“* Avšak v projednávané věci žalovaný řádně odůvodnil, proč žalobkyní předložené důkazní prostředky k prokázání jejich tvrzení nepostačují. Žalovaný se proto nedopustil nepřípustné paušalizace, naopak se zabýval specifickými okolnostmi posuzované věci. Jak výše soud podotkl, žalobkyně v žalobě nijak nespornuje jednotlivá zjištění žalovaného a nesnaží se jeho závěry zpochybnit konkrétními námitkami. Soudu tak nezbývá než konstatovat, že žalovaný se zabýval všemi důkazními prostředky a závěr o jejich neprůkaznosti, případně nevěrohodnosti odůvodnil. Soud tak nemohl přisvědčit námitce o selektivním hodnocení důkazů v neprospěch žalobkyně, neboť žalovaný jednoznačně vyjevil, proč nemohou být v nynější věci dostatečné.
124. Žalovaný nepochybil ani při hodnocení bankovního výpisu o provedené platbě společnosti Galerie B. Odůvodnění v bodě 128 napadeného rozhodnutí je logické, neboť bankovní výpis sám o sobě prokazuje toliko finanční tok, nikoli ale faktické uskutečnění deklarovaného obchodu. Platí tedy, že platba může být považována za indicium, že k deklarovanému plnění

fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná, ale musí korespondovat s dalšími důkazy. Výše ale soud aproboval zjištění žalovaného, že mezi provedenými důkazy existují vzájemné rozpory, a tedy že netvoří komplexní řetězec vedoucí k závěru o deklarovaném uskutečnění zdanitelného plnění, aniž by byly vyvráceny vážené pochybnosti daňových orgánů. Prokázání zaplacení ceny tedy samo o sobě neprokazuje, že plnění bylo skutečně dodáno deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, bod 36).

125. Žalobkyně konečně namítala, že rozhodující pro finální závěr žalovaného o údajném fiktivním plnění byla ta skutečnost, že Galerie B s finančním úřadem nespolečně pracovala. Nedostatečná součinnost společnosti Galerie B ale nemůže být dle žalobkyně přičítána k její tíži.
126. Soud ale nemůže žalobkyni přisvědčit. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný považoval nespolečně práci společnosti Galerie B za rozhodující okolnost. Z bodu 125 napadeného rozhodnutí lze seznat, že žalovaný nespolečně práci společnosti Galerie B považoval za jednu ze skutečností umocňujících pochybnosti daňových orgánů. Z toho ale nelze dovozovat, že se jednalo o okolnost, která měla zásadní vliv na rozhodnutí ve věci. Žalobkyně má zcela jistě pravdu v tom, že jí nelze klást k tíži nekontaktnost jiných daňových subjektů, pokud by sama svá tvrzení prokázala. Avšak žalovaný založil své rozhodnutí zejména na nedostatečnosti žalobkyní předložených důkazních prostředků. Jelikož žalobkyně vyjádřené pochybnosti daňových orgánů nerozptýlila, má žalovaný pravdu, že nespolečně práci tvrzeného obchodního partnera žalobkyně mohla pochybnosti ještě posílit (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, bod 19).
127. V bodě 161 napadeného rozhodnutí žalovaný sice argumentoval nespolečněností společnosti Galerie B, když reagoval na odvolací námitku ohledně toho, že na základě shodných skutkových zjištění dospěl k odlišnému právnímu závěru u různých dodavatelů žalobkyně – společností Charyton a Galerie B. Žalovaný ale nesetřval jen u faktu, že společnost Charyton přijetí plnění potvrdila, zatímco společnost Galerie B k výzvě finančního úřadu nikoli. Dále totiž poukázal na postup žalobkyně v daňovém řízení (smlouvu o provedení prací a služeb uzavřenou se společností Charyton žalobkyně předložila již k první výzvě, kdežto smlouvu uzavřenou se společností Galerie B až po opakovaných výzvách, pročež daňové orgány pojalý podezření o její autenticitě). Žalovaný následně shledal i zásadní rozpory výpovědi osoby jednající za společnost Galerie B (Z. J.) s tvrzeními žalobkyně a dalšími důkazy, jak bylo popsáno výše i v tomto rozsudku (podrobně viz body 161 – 163 napadeného rozhodnutí). Soud proto ani v této souvislosti nezjistil, že by žalovaný pokládal za rozhodující okolnost projednávané věci nespolečněnost společnosti Galerie B a v důsledku toho na žalobkyni nepřipustně přenášel daňové povinnosti. Ani tato námitka tak není důvodná.
128. Žalobkyně též citovala pasáž z rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci *C-154/20, Kemwater ProChemie*. SDEU v této věci dospěl k závěru, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, jestliže skutečný dodavatel zboží či služeb nebyl identifikován a daňový subjekt nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež daňový subjekt poskytl, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.
129. Navazující judikatura NSS se ustálila v názoru, že rozhodnutí ve věci *Kemwater*

nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která jim předcházela, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Tyto indicie NSS hledal jak v dosavadních skutkových zjištěních, tak v podáních činěných v soudním řízení (viz rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, obdobně rozsudky NSS ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51, ze dne 20. 6. 2022 č. j. 1 Afs 499/2020-48, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020-51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63). V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, pak NSS doplnil, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl.

130. V projednávané věci však žalobkyně od počátku daňového řízení trvá na skutečnosti, že přijetí plnění od společnosti Galerie B prokázala. Na tomto stanovisku setrvala i v průběhu soudního řízení. Přestože žalobkyně v žalobě odkazuje na závěry ve věci *Kemwater*, nenabídla soudu žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existoval jiný než žalobkyní tvrzený dodavatel. Lze souhlasit s žalovaným, že ani z fakturované ceny plnění (29 040 Kč + DPH ve výši 6 098 Kč) nelze dovodit, že by dodavatel musel mít postavení osoby povinné k dani, neboť se jedná o nepoměrně nižší částku, než je zákonný limit pro získání postavení plátce DPH. Z průběhu řízení tak nevyplývají okolnosti, které by nasvědčovaly, že by dodavatel musel být plátcem DPH. Nadto žalovaný neměl pochybnosti jen ohledně deklarovaného dodavatele, ale i o přijetí plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem (viz např. bod 129 napadeného rozhodnutí), proto by prokázání jiného dodavatele samo o sobě nedostačovalo.

Nárok na odpočet DPH související s koupí a montáží minipivovaru

131. Poslední okruh žalobních bodů se dotýká uplatněného nároku na odpočet DPH v souvislosti s koupí a montáží minipivovaru. Daňové orgány mají za to, že žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění od M. D., Z. B., a společností Plzeňská chladírenská a HP Tronic použila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.
132. Dle § 5 odst. 3 věty první a druhé zákona o DPH platí, že ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.
133. Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona 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.
134. Při výkladu citovaných ustanovení lze vyjít z judikatury SDEU, který se zbýval interpretací souvisejících norem evropského práva. V této věci relevantní judikaturu SDEU shrnul NSS např. v rozsudku ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37, v bodě 37, takto: „ (...) *Jak uvedl*

Soudní dvůr EU například v rozsudku ze dne 26. 5. 2005, věc C-465/03, Kretztechnik, k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet (srov též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34, či ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 70/2013-47). Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi daným plněním a celkovou činností osoby povinné k dani pro účely určení toho, zda byly zboží a služby použity k ekonomické činnosti, závisí na objektivním obsahu zboží nebo služby přijatých touto osobou (rozsudek ze dne 21. 2. 2013, věc C-104/12, Wolfram Becker), nejde tedy o prostou „příčinnou souvislost“ mezi náklady a ekonomickou činností plátce (BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O. a TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2010. Cit. dle ASPI, § 72).“ Z uvedeného dle NSS vyplývá, že „nárok na odpočet DPH vzniká jen za situace, kdy plátce pořízené plnění skutečně použije pro svou ekonomickou činnost (což je třeba posoudit na základě objektivních okolností).“ (bod 38).

135. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, neboť finančnímu úřadu předložila příslušné daňové doklady a evidenci pro účely DPH k přijatým zdanitelným plněním. Finančnímu úřadu však vznikly pochybnosti, zda žalobkyně deklarovaná zdanitelná plnění použila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Pochybnosti byly založeny na skutečnosti, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích po pořízení a uvedení minipivovaru do provozu nevykázala žádná uskutečněná zdanitelná plnění v podobě prodeje piva (tomu nenásvědčoval ani tehdy zapsaný předmět podnikání v obchodním rejstříku). V případě plnění přijatých od Z. B. měl nadto finanční úřad pochybnosti, zda budovu (neuvedenou na daňovém dokladu), v níž byl minipivovar zřízen, žalobkyně užívá v rámci své ekonomické činnosti (viz str. 47 zprávy o daňové kontrole a bod 105 napadeného rozhodnutí).
136. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností žalobkyně uvedla, že zhotovený pivovar slouží k testování různých druhů chmele a že je nekomerční. Finanční úřad následně při místním šetření provedeném dne 30. 10. 2018 ověřil fyzickou existenci a zhotovení minipivovaru v administrativní budově na adrese P. č. p. X. Dne 22. 11. 2018 byla žalobkyně při ústním jednání seznámena se stanoviskem finančního úřadu, který trval na svém závěru, že žalobkyně splnění podmínek pro uznání nároku na DPH nesplnila. Žalobkyně uvedla, že s vyloučením nároku na odpočet u uvedených daňových dokladů souhlasí. Následně však finančnímu úřadu zaslala výpis z obchodního rejstříku, v němž má od 11. 1. 2019 jako předmět podnikání zapsáno též „pivovarnictví a sladovnictví“. Žádné další důkazní prostředky však žalobkyně již nenavrhl ani nepředložila. Finanční úřad tak na svém závěru setrval.
137. V doplnění odvolání žalobkyně namítla, že pěstitel chmele musí být připraven na to, že zákazníci budou chtít ověřit kvalitu chmele (zejména u nových odrůd) tak, že si z něj nechají uvařit pivo a ochutnají. Jinak by pěstitel chmele nemohl v konkurenčním prostředí uspět. Pořízení tak malého pivovaru za účelem výroby piva by nedávalo ekonomický smysl (vzhledem k případně vysoké ceně piva a zanedbatelnému výnosu v poměru k ostatním výnosům žalobkyně).
138. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel z toho, že žalobkyně žádné další důkazní prostředky nepředložila ani ve vztahu ke svým tvrzením o testování různých druhů chmele, a proto se ztotožnil s finančním úřadem. V bodě 166 napadeného rozhodnutí rozvedl, že žalobkyně ani neuváděla, že by minipivovar skutečně k testování chmele užívala. Nadto poukázal na článek zveřejněný na internetových stránkách společnosti TOP HOP

spol. s r. o. (společníka žalobkyně) www.hop.cz ze dne 5. 3. 2018, dle něhož nebude výroba z minipivovaru nacházejícího se v areálu žalobkyně využívána pro komerční účely, nýbrž pouze pro potřeby testování a výzkumu společnosti TOP HOP spol. s r. o., tj. nikoli žalobkyně. Nad rámec soud dodává, že považuje za značně nevěrohodné tvrzení žalobkyně, aby si pěstitel chmele jen za účelem otestování jeho kvality nechal vystavět celý pivovar včetně potřebného zařízení a technologií, neboť pokud by si opravdu chtěl nechat ověřit kvalitu vypěstovaného chmele, mohla by tak klidně učinit u jiného již existujícího pivovaru například formou krátkodobého pronájmu. Nadto je obecně známou skutečností (notorieta), že pivo se vaří z ječmene, a nikoliv z chmele, který se při výrobě piva používá pouze jako dochucovadlo. Proto argumentovala-li žalobkyně tím, že si zákazníci nechávají vařit pivo z chmele, ve skutečnosti tím demonstrovala zásadní neznalost pivovarnictví, čímž jen umocnila míru pochybností zjištěnou daňovými orgány.

139. Vzhledem k rekapitulovanému průběhu daňového řízení a zjištěním tam učiněným soud přisvědčuje daňovým orgánům, že se žalobkyni nepodařilo rozptýlit pochybnosti finančního úřadu o oprávněnosti nároku na odpočet, a že tedy žalobkyně neprokázala, že přijatá plnění související s pořízením a montáží pivovaru použila v rámci své ekonomické činnosti k uskutečnění zdanitelných plnění.
140. Žalobkyni se sice podařilo prokázat, že daná plnění opravdu přijala, což finanční úřad ověřil při místním šetření, avšak již žádným způsobem neprokazuje svá tvrzení o užití minipivovaru pro testování chmele, resp. neprokazuje přímou a bezprostřední vazbu mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu. Žalobkyně zůstala jen u obecných tvrzení, aniž by je čímkoliv podložila, případně u tvrzení zcela zjevně nevěrohodných (jako např. tvrzení o vaření piva z chmele za účelem testování jeho kvality). NSS v rozsudku ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 356/2018-34, uvedl: „ (...) *Aby byl daňovému subjektu uznán nárok na odpočet daně, je nutné, aby existovala buď přímá a bezprostřední vazba mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, nebo aby byly náklady na plnění na vstupu součástí obecných výdajů daňového subjektu a jako takové aby tyto byly součástí jeho hospodářské činnosti a prokem spoluurčujícím cenu jeho zboží nebo služeb. Existenci přímé a bezprostřední vazby je třeba v daňovém řízení prokázat (nepostačí obecné a nepodložené tvrzení, že činnost daňového subjektu je prováděna s cílem vytvořit plnění na výstupu), resp. pokud dospěje správce daně k závěru, že prokázána nebyla, musí tuto skutečnost náležitě odůvodnit. (...)*“ (bod 39; zvýraznění doplnil zdejší soud).
141. S ohledem na to nemůže být důvodná námitka žalobkyně, že nebylo třeba dokládat reálné testování chmele, neboť jeho funkce a souvislost s ekonomickou činností žalobkyně byla zcela zjevná. Přijetí této argumentace by vedlo k nutnosti přiznat nárok na odpočet z jakýchkoli pořízených plnění, která daňový subjekt obvykle ke své činnosti potřebuje, na základě zcela obecného tvrzení. To však odporuje principu neutrality DPH i judikatuře SDEU (viz v předchozím odstavci citovaný rozsudek a dále rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37, bod 39). Žalobkyně např. neuvedla a ani nedoložila jediný případ testování jí produkovaného chmele pro potřeby svých zákazníků. Neprokázala ani, že by výroba piva v předmětném minipivovaru měla přímou a bezprostřední vazbu na její ekonomickou činnost, případně že by náklady na pořízení minipivovaru byly součástí jejích obecných výdajů a jako takové aby tyto byly součástí její hospodářské činnosti a prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Naopak žalobkyně sama v daňovém řízení tvrdila, že minipivovar je nekomerční. Žalovaný zcela správně podotkl, že předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku nijak nedokládá, jakou ekonomickou činnost žalobkyně fakticky uskutečňuje a zda v rámci ní používá přijatá zdanitelná plnění (viz bod

108 napadeného rozhodnutí). Poznámka žalobkyně, že požadavky daňových orgánů byly zcela přemrštěné a nezohledňovaly celkový kontext případu, není namístě. Žalobkyně totiž nepředložila žádný relevantní důkazní prostředek, kterým by svá tvrzení o účelu užívání minipivovaru v rámci svých ekonomických činností podpořila.

142. V žalobě se žalobkyně ani nesnaží jakkoliv polemizovat se zjištěním žalovaného, že užívání zhotoveného minipivovaru deklaroval společník žalobkyně, a to v článku zveřejněném na svém webu. Článek (s uvedením data zveřejnění na webových stránkách i porizením pro účely daňového řízení) je zachycený ve správním spisu jako příloha úředního záznamu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 5046193/20/2121-60561-209365. I na jeho základě žalovaný měl za to, že předmětná zdanitelná plnění nejsou používána v rámci ekonomických činností žalobkyně pro účely uskutečnění plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Proti tomuto závěru se žalobkyně nevymezuje. Soud vzhledem ke všem výše uvedeným důvodům nemohl ani v tomto okruhu žalobních námitek dát žalobkyni za pravdu.
143. Žalobkyně ještě zcela obecně namítla, že související část napadeného rozhodnutí je vnitřně rozporná a že závěry daňových orgánů nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu věci. Ve stejné míře obecnosti soud uvádí, že vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí neshledal a že skutková zjištění daňových orgánů mají svůj podklad ve správním spisu.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

144. Vzhledem k tomu, že žalobní body nejsou důvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
145. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně procesně úspěšný, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení, které by se vymykaly běžné úřední činnosti, nevznikly.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 14. prosince 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu