



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **IP TRADE BRNO s.r.o.**, IČO: 60739410
sídlem Nové Sady 988/2, Staré Brno, Brno
zastoupena daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 36616/19/5300-21441-702127

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 36616/19/5300-21441-702127, se z části ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení v rozsahu, v němž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 6. 6. 2018, č. j. 3123988/18/3001-51523-712437, a ze dne 7. 6. 2016, č. j. 3147200/18/3001-51523-712437, č. j. 3147258/18/3001-51523-712437, č. j. 3124068/18/3001-51523-712437
- II. Žaloba se zamítá v části, v níž se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 36616/19/5300-21441-702127, v rozsahu, v němž žalovaný

zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne č. j. 3147443/18/3001-51523-712437.

- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 35 912 Kč k rukám jejího zástupce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 20. 12. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen až srpen roku 2016 a dne 17. 2. 2017 za zdaňovací období duben a květen roku 2016.
2. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně ve čtyřech kontrolovaných měsících roku 2016 (duben 2016 až červenec 2016) na základě daňových dokladů přijatých od dodavatele A.D.M. DESIGN s.r.o. „v likvidaci“ („ADM Design“) za dodání tvářecích závitníků. Za zdaňovací období srpen 2016 byla žalobkyni daň stanovena ve výši tvrzené v daňovém přiznání. Dodatečnými platebními výměry, resp. platebními výměry ze dne 6. 6. 2018 a 7. 6. 2016, č. j. 3147200/18/3001-51523-712437, č. j. 3147258/18/3001-51523-712437, č. j. 3123988/18/ 3001-51523-712437, č. j. 3124068/18/3001-51523-712437 a č. j. 3147443/18/3001-51523-712437, vyměřil žalobkyni DPH v celkové výši 340 451 Kč a stanovil penále ve výši 24 466 Kč.
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti rozhodnutím správce daně zamítl a dodatečné platební výběry potvrdil.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 17. 1. 2022 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Obsah žaloby

5. Žalobkyně v žalobě uvedla, že jejím předmětem podnikání je maloobchod v nesespecializovaných prodejnách spočívající v nákupu a prodeji především náradí, stavebního a drobného materiálu. Namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně odůvodnil daňový podvod. Není patrné, na základě čeho dospěl k identifikaci řetězce obchodních společností zasaženého daňovým podvodem. Z žádného provedeného důkazu nevyplývá, že by dodavatel žalobkyně ADM Design přijímal závitníky od obchodní korporace KL Wine s.r.o. (dále jen „KL Wine“). Současně žalovaný nepopsal, na základě jakých skutkových okolností mělo k daňovému podvodu dojít. Popis řetězce je nesrozumitelný. Žalovaný zcela náhodně a v rozporu s právní teorií využívá k popisu jednotlivých článků řetězce pojmy *missing trader* a *buffer*. Zjištění o virtuálním sídle ADM Design je zavádějící. V době obchodů sídlila tato společnost na adrese Kaštanová 1055/14, Olomouc. Správce daně však prováděl šetření dne 20. 10. 2016 na adrese Přerovská 485/35, Olomouc, resp. dne 21. 6. 2017 na adrese Národní třída 2311/18, Hodonín.
6. Souvislost s podvodem nemá ani absence provozovny, nepodávání daňových přiznání v následujících obdobích nebo postižení podílu jednatele ADM Design A. M. exekucí, která se týkala jeho soukromoprávních vztahů se společností LONDON LEGAL SOLUTION

(UK) LTD; tato exekuce byla následně zrušena z důvodu uhrazení předmětného dluhu. Z kontrolních hlášení ADM Design je dále patrné, že žalobkyně nebyla jediným odběratelem. Dalším byla společnost MAFRY STAV s. r. o. Nesrozumitelný je rovněž závěr o absenci ziskovosti podnikání ADM Design. Z kontrolních hlášení plyne, že byla vždy výrazně v zisku (uskutečněná plnění převyšují plnění přijatá). K těmto skutečnostem se žalovaný nijak nevyjádřil. Přisvědčit nelze ani tvrzení, že nebylo možné zkontrolovat uplatněné nároky na odpočet daně. Obsah kontrolních hlášení totiž umožňuje jednoznačnou identifikaci dodavatelů i odběratelů. Nebyly rovněž vysvětleny skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a vylákáním odpočtu. Žalovaný vycházel z výsledku pana M., bývalého jednatele ADM Design, který však byl zaměřen na splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet, nikoliv na okolnosti daňového podvodu. Neodvedenou daň žalovaný automaticky označil za chybějící daň v daňovém podvodu, což ale není přípustné. Existence daňového podvodu tak nebyla žalovaným prokázána.

7. Účast žalobkyně na daňovém podvodu založil žalovaný na celkem šesti objektivních okolnostech. Nestandardní je podle žalovaného i skutečnost, že žalobkyně měla přístup ke kontrolním hlášením svého dodavatele ADM Design. Tuto objektivní okolnost však žalovaný vyjádřil až v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně se proto k ní nemohla vyjádřit dříve než v žalobě, čímž došlo ke zkrácení jejích procesních práv.
8. Dále žalobkyně zpochybnila všechny objektivní okolnosti svědčící o její vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Má za to, že provedla dostatek preventivních opatření, kterými eliminovala možnou účast na daňovém podvodu. V tomto směru upozornila na dlouhodobou osobní znalost jednatele dodavatele ADM Design, kontrolu veřejných rejstříků, placení za dodávky až po kvalitativní a kvantitativní kontrole zboží do rukou oprávněné osoby a požadování důkazu o zaevidování daňových dokladů do kontrolního hlášení.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a setrval na závěru o existenci daňového podvodu. Ze všech skutečností je podle něj zřejmé, že řetězec obchodních korporací byl vytvořen účelově. Některé obchodní korporace v řetězci neplní daňové povinnosti, jsou nekontaktní a jejich sídla se nachází na virtuálních adresách. Z napadeného rozhodnutí je nepochybné, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek, při hodnocení jednotlivých objektivních okolností a jak se vypořádal se všemi odlišnostmi, které byly v daňovém řízení zjištěny.
10. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí rozšířil argumentaci o dříve neuvedenou objektivní okolnost, není pravdivé. Žalovaný se k předmětné objektivní okolnosti vyjadřoval již v seznámení, které bylo žalobkyni doručeno dne 16. 7. 2019. K němu se žalobkyně mohla vyjádřit.
11. Žalovaný je přesvědčen, že v napadeném rozhodnutí dostatečně konkrétně popsal řetězec obchodních korporací zasažený daňovým podvodem. Dodavatel ADM Design zahrnul v kontrolních hlášeních za posuzovaná zdaňovací období daňové doklady s uvedením žalobkyně jako odběratele. Současně tento dodavatel vykázal v kontrolních hlášeních přijetí plnění od subdodavatele KL Wine. Zjištěný řetězec tak vyplývá právě ze skutečností uváděných zapojenými subjekty v jejich kontrolních hlášeních.

12. Objektivní okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí, ač samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH musela vědět. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že o předmětném daňovém podvodu nevěděla či vědět nemohla a neměla; to jednoznačně vyplývá z napadeného rozhodnutí.

Replika žalobkyně

13. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně shrnula, že se žalovaný ve vyjádření dopustil řady pochybení a manipulací. V napadeném rozhodnutí popsal obchodní řetězec jinak než ve vyjádření k žalobě. Není proto zřejmé, který z popsaných řetězců je správný. Žalovaný ve vyjádření nesprávně zmiňuje, že dodavatel žalobkyně ADM Design si byl vědom skutečnosti, že je jediným jejím dodavatelem závitníků.

Projednání věci a předchozí rozhodnutí soudu

14. Dne 29. 11. 2021 se konalo ústní jednání, při němž účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobkyně uvedl, že předmětem prokazování v rámci daňové kontroly primárně bylo, zda tvářecí závitníky byly žalobkyni dodány od ADM Design. Až po předložení kontrolního hlášení dodavatele správce daně uzavřel, že zboží bylo dodáno od deklarovaného dodavatele. Poté však dospěl k nesprávnému závěru, že došlo ke spáchání podvodu na DPH. V tomto ohledu není dostatečně zjištěn řetězec a není prokázána existence daňového podvodu. Odkázal na stanovisko generální advokátky Kokott ve věci C-4/20 a na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie („SDEU“) ve věci C-574/15. Důležitá je rovněž skutečnost, že žalobkyně s dodavatelem obchodovala již od roku 2014 a ke změně sídla na sídlo virtuální došlo až po provedení obchodů. Jednatel žalobkyně doplnil, že od dodavatele ADM Design závitníky odebíral pravidelně. Nakupoval v hotovosti, aby na zboží vydělal.
15. Zástupce žalovaného odkázal na správní spis a shrnul, že chybějící daň byla identifikována u dodavatele i subdodavatele. Zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 239/2020, z nějž podle něj plyne, že i nekontaktnost může narušit daňovou neutralitu. V posuzovaném případě existovalo více nestandardních okolností, které svědčily o podvodu i vědomosti žalobkyně o něm.
16. Soud rozsudkem ze dne 29. 11. 2021, č. j. 30 Af 67/2019-92 (dále jen „předchozí rozsudek“), zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že se žalobkyně uplatněním nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti ADM Design stala součástí řetězce dodání, jejichž účelem byl podvod na dani. Podle soudu ale finanční orgány neprokázaly, že se žalobkyně účastnila podvodu na dani vědomě. Přestože jednotlivé okolnosti zmiňované žalovaným mohly vzbudit určité podezření o solidnosti obchodních transakcí, ani ve svém souhrnu nebyly způsobilé prokázat vědomost žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu.
17. Žalovaný podal proti předchozímu rozsudku soudu kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 3. 2024, č. j. 3 Afs 4/2022-85 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“), předchozí rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení. Zdejší soud se totiž podle jeho názoru nevyjádřil ke dvěma objektivním okolnostem, kterými žalovaný prokazoval vědomost žalobkyně o její účasti na podvodu na dani. Šlo jednak o objektivní okolnosti indikující podle žalovaného nebezpečnost žalobkyně při uzavírání obchodních vztahů

s dodavatelem a dále o objektivní okolnosti související s nahlédnutím do „*osobních údajů*“ dodavatele ADM Design žalobkyní. Soud tak hodnotil pouze čtyři ze šesti žalovaným uváděných okruhů objektivních okolností, přičemž opakovaně poznamenal, že k těmto okolnostem by musela přistoupit ještě nějaká další „*tzv. stěžejní okolnost*“, respektive „*zásadní objektivní okolnost*“. Soud se rovněž nevypořádal s námitkami, které žalobkyně směřovala proti jednotlivým zjištěným objektivním okolnostem. Nejvyšší správní soud proto zdejšímu soudu uložil, aby v dalším řízení při posuzování otázky, zda žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu vědět měla a mohla, vyhodnotil *všechny objektivní skutečnosti uvedené na stranách 16 až 18 žalobou napadeného rozhodnutí* a vypořádal přitom všechny s tím související žalobní námitky.

Další vyjádření účastníků

18. V podání ze dne 16. 4. 2024 žalobkyně poukázala na skutečnost, že žalovaný po zrušení napadeného rozhodnutí předchozím rozsudkem soudu pokračoval v odvolacím řízení. Na návrh žalobkyně doplnil dokazování ohledně znalosti žalobkyně o plném obsahu kontrolních hlášení společnosti ADM Design, ohledně hotovostních úhrad za plnění přijaté žalobkyní od jiných dodavatelů a ohledně hodnoty přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný nakonec shledal důvodnými odvolací námitky týkající se objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodu na dani. Žalovaný proto rozhodnutím ze dne 27. 10. 2023, č. j. 27887/23/5300-21441-702127, dvě rozhodnutí vydaná správcem daně (dodatečné platební výměry za zdaňovací období duben a květen 2016) zrušil a daňové řízení zastavil a zbylá dvě rozhodnutí (platební výměry za zdaňovací období červen a červenec 2016) změnil tak, že nárok na odpočet uplatněný žalobkyní uznal. Soud k tomu dodává, že z listin předložených žalobkyní dále plyne, že o odvolání směřujícím proti platebnímu výměru za zdaňovací období srpen 2016 žalovaný rozhodl tak, že je zamítl, a to primárně z toho důvodu, že daň vyměřená platebním výměrem se neodchyluje od vlastní daně tvrzené žalobkyní v podaném daňovém přiznání. V tomto zdaňovacím období žalobkyně nárok na odpočet z plnění od společnosti ADM Design neuplatnila, a tudíž k úpravě a doměření daně nedošlo.
19. Žalovaný ve vyjádření ze dne 15. 5. 2024 uvedl, že po zrušení napadeného rozhodnutí byl vázán právním názorem soudu vysloveným v předchozím rozsudku soudu, podle něhož v dalším řízení postupoval. Současně však podal proti předchozímu rozsudku kasační stížnost, což je v praxi běžné. Žalobce opomíjí § 124a daňového řádu, který stanoví, za jakých podmínek se nové rozhodnutí správce daně vydané v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu stane neúčinným. Nová rozhodnutí vydaná žalovaným nejsou předmětem soudního přezkumu. Dále žalovaný zopakoval své stanovisko k otázce vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu a uvedl, že nelze dle jeho názoru akceptovat názor o standardnosti objektivních okolností v daném případě. Byly zjištěny takové skutečnosti, které měly v žalobkyni vzbudit podezření o poctivosti obchodních transakcí a měly být impulzem k přijetí základních preventivních opatření, což žalobkyně nečinila.

Ústní jednání

20. I během ústního jednání konaného dne 16. 5. 2024 setrvali účastníci na svých stanoviscích. Žalobkyně označila postup žalovaného po vydání předchozího rozhodnutí za bezvadný. Má za to, že lze v soudním řízení použít i důkazy dodatečně provedené žalovaným v odvolacím řízení po zrušení napadeného rozhodnutí předchozím rozsudkem. Zdůraznil

zejména výpověď svědka Ing. L., který potvrdil, že žalobkyni v době přijetí plnění nebylo známo, že ADM Design nakupovala zboží od korporace KL Wine. Pokud jde o otázku hotovostních plateb, bylo po vydání předchozího rozsudku soudu prokázáno, že žalobkyně hradila v hotovosti za dodání zboží i jiným dodavatelům. Jednatel žalobkyně v této souvislosti uvedl, že hotovostní platby byly v době přijetí plnění běžné. Dodavatelé obecně preferují okamžitou platbu v hotovosti a žalobce volil tento způsob platby, aby si udržel vyšší marže. Dnes se hotovostní platby také upřednostňují, neboť při tomto způsobu platby nabízejí dodavatelé slevu formou skonta. Věděl, že je třeba mít ujistění dodavatelů, že je vše v pořádku, a proto žádal dodavatele, aby mu později zpětně prokázali uvedení žalobkyně a daňového dokladu v kontrolním hlášení. Dodavatel ADM Design mu tvrdil, že je vše v pořádku. Až dodatečně, když byla zahájena daňová kontrola, zajistil Ing. L. předložení kontrolních hlášení ADM Design správci daně v rámci daňové kontroly. Pokud jde o sedmou objektivní okolnost, na níž žalovaný poukázal v novém rozhodnutí ze dne 27. 10. 2023, č. j. 27887/23/5300-21441-702127, uvedla žalobkyně, že nebyla uvedena v napadeném rozhodnutí, a tudíž k ní nelze přihlížet. Žalovaný navíc i tuto okolnost v odvolacím řízení rozporoval s tím, že se jednalo o jiný typ plnění než v případě dodání tvářecích závitníků.

21. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Setrval přitom na závěrech, jež uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Souhrn zjištěných objektivních skutečností svědčí podle žalovaného o vědomosti žalobkyně o existenci daňového podvodu. Dále žalovaný zdůraznil, že vedle šesti objektivních okolností uvedených již v napadeném rozhodnutí doplnil v novém rozhodnutí ještě sedmou podezřelou objektivní okolnost týkající se obvyklé praxe žalobkyně při uzavírání obchodních případů. Poukázala v této souvislosti na body 80 a 81 rozhodnutí ze dne 27. 10. 2023, č. j. 27887/23/5300-21441-702127.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

22. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo vadami, k nimž by musel přihlídnout i bez námitek.
23. Při posouzení věci je soud vázán právním závěrem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku č. j. 3 Afs 4/2022-85 (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).
24. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V této souvislosti soud musí zdůraznit, že rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2023, č. j. 27887/23/5300-21441-702127 (pro zdaňovací období duben až červenec 2016), jakož i rozhodnutí ze dne 27. 10. 2023, č. j. 27869/23/5300-21441-702127 (pro zdaňovací období srpen 2016), na něž poukazovala žalobkyně, byla obě vydána až po vydání napadeného rozhodnutí. Soud tedy nemůže jejich obsah zohlednit při posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, které je předmětem přezkumu. Nadto principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení brání i tomu, aby soud přihlédl k důkazům (a z nich plynoucím skutkovým zjištěním), o něž žalovaný doplnil dokazování po zrušení napadeného rozhodnutí předchozím rozsudkem soudu. Důkazní pasivitu v daňovém řízení, v jejímž důsledku došlo k neunesení důkazního břemene (na straně správce daně nebo daňového subjektu), nelze nahradit dodatečným dokazováním a zjišťováním dříve neuvedených skutečností v řízení před soudem. To platí, jak pro důkazní břemeno daňového subjektu, tak i důkazní břemeno tížící správce daně.

Posouzení věci soudem

25. Žalobkyně namítla, že správní orgány neprokázaly existenci daňového podvodu, nesprávně posoudily a vyhodnotily jednotlivé objektivní skutečnosti svědčící o jejím vědomém zapojení do daňového podvodu a nepřihlédly k přijatým opatřením. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu v souladu se zákonem či nikoliv.
26. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41).
27. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet 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 bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).
28. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).
29. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013- 61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že se předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).

30. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

Existence podvodu na dani z přidané hodnoty

31. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dodavatelsko-odběratelský řetězec mezi žalobkyní, jejím dodavatelem – obchodní korporací ADM Design a subdodavatelem KL Wine.
32. Uvedl, že žalobkyně deklarovala pořízení tvářecích závitníků na základě daňových dokladů vystavených dodavatelem ADM Design. Dodavatel ADM Design zahrnul v kontrolních hlášeních za posuzovaná zdaňovací období předmětné daňové doklady s uvedením žalobkyně jako odběratele. Současně tento dodavatel vykázal v kontrolních hlášeních přijaté plnění od subdodavatele KL Wine. Subdodavatel KL Wine vykázal v kontrolních hlášeních dodání tvářecích závitníků společnosti ADM Design v měsících duben a květen roku 2016. V následujících měsících již subdodavatel KL Wine přiznání k dani z přidané hodnoty ani kontrolní hlášení nepodával.
33. V posuzovaných zdaňovacích obdobích správní orgány proto popsaly následující řetězec společností obchodující s danou komoditou:

neznámý dodavatel → KL Wine → ADM Design → žalobkyně

34. Žalovaný následně identifikoval chybějící daň, a to jak u dodavatele ADM Design, tak u subdodavatele KL Wine. Tento subdodavatel za zdaňovací období duben až květen 2016 podal přiznání k DPH, ve kterých vykázal daňové povinnosti ve stotisícových hodnotách; ty však neuhradil. Od června 2016 tato společnost nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty, tzn. nepřiznala pořízení zboží ani prodej předmětného zboží dodavatel ADM Design, ani z těchto plnění neodvedla daň na výstupu. Dodavatel ADM Design však vykázal pořízení zboží od KL Wine v přiznáních k DPH a v kontrolních hlášeních za zdaňovací období duben 2016 až červenec 2016, a od srpna 2016 již přiznání k DPH nepodává. Dodavatel ADM Design za zdaňovací období duben 2016 až červenec 2016 sice podal přiznání k DPH, ale vykázanou vlastní daň dobrovolně ke dni splatnosti neuhradil (viz bod 54 napadeného rozhodnutí). Správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení prověřil, že chybějící daň u dodavatele ADM Design byla identifikována ve čtyřech kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Navíc bylo zjištěno, že dodavatel již od začátku roku 2016 nehradí své daňové povinnosti (viz doplnění spisového materiálu z 18. 4. 2019, č. 13 správního spisu).
35. Správní orgány odůvodnily závěry o existenci daňového podvodu kromě chybějící daně i několika neobvyklými okolnostmi v řetězci a podezřelými vlastnostmi subjektů vyskytujících se v rámci obchodního řetězce. Předně uvedly, že dodavatel i subdodavatel jsou pro správce daně nekontaktní (což je podle správních orgánů prvním ze signálů o existenci daňového podvodu) a neplní si své daňové povinnosti. Dále obě korporace neplní

povinnost ukládat účetní uzávěrky do obchodního rejstříku, obě korporace vykazují na svém daňovém účtu značné daňové nedoplatky a jejich sídla jsou na virtuálních adresách.

36. Další neobvyklou skutečností je neznalost dodavatele ADM Design (konkrétně za něj jednajícího jednatele A. M.) o konkrétních výrobcích závitníků. Jednatel dodavatele si nevzpomněl na konkrétní výrobce (dodavatele) závitníků kromě subdodavatele KL Wine (kterého označil za „jednoho z těch větších“, viz ústní jednání ze dne 2. 6. 2017). Popsal, že předmětné zboží dodával žalobkyni za „zhruba“ nákupní cenu. Uvedené podle soudu svědčí o nestandardnosti celého obchodního případu, neboť, jak správně uvedl žalovaný, smyslem podnikání je generovat zisk, nikoliv pomoci „ušetřit“ svým odběratelům, jak uvedl jednatel pan M. (viz protokol o ústním jednání ze dne 31. 3. 2017, č. j. 1517443/17/3005-60563-711788, č. l. A13 správního spisu).
37. Na nestandardnosti transakcí v souvislosti s dodáním závitníků v řetězci KL Wine → ADM Design → žalobkyně, nemění nic ani žalobkyní namítaná skutečnost, že obchodní činnosti korporace ADM Design byla v souhrnu zisková. Pro posouzení existence daňového podvodu a účasti na něm není podstatná souhrnná ziskovost ekonomické činnosti jednotlivých článků řetězce, nýbrž způsob provedení jednotlivých transakcí, které jsou do podvodu na dani zahrnuty. Jinými slovy přeprdej zboží s „podezřele“ nízkou marží, nemá-li ekonomicky racionální vysvětlení, svědčí pro existenci podvodu na dani bez ohledu na to, že v souhrnu generuje dotčený dodavatel v rámci své ekonomické činnosti zisk.
38. V rámci svědecké výpovědi jednatel dodavatele ADM Design pan M. také uvedl, že zboží, které v dubnu 2016 až červenci 2016 prodal žalobkyni, zčásti pořídil od společnosti KL Wine, konkrétně od J. A. Dle obchodního rejstříku již dne 22. 1. 2016 byla u společnosti KL Wine zapsána změna jednatele a společníka, přičemž změna jednatele nastala již dne 18. 1. 2016. Jednatel ADM Design pan M. tak jednal ohledně pořízení zboží s osobou, která již nebyla jednatelem společnosti KL Wine; tím byl již D. B.
39. Do jisté míry lze přisvědčit žalobkyni i v tom, že skutečnost, že podíl jednatele dodavatele ADM Design byl stížen exekucí, která byla následně zastavena pro zaplacení soukromoprávní pohledávky, neprokazuje sama o sobě existenci daňového podvodu. Nabízí se sice možnost úvahy, že A. M., který byl v té době jediným jednatelem i společníkem ADM Design, se mohl nacházet ve finanční tísní, což by ho mohlo motivovat, aby se snažil získat prostředky k úhradě dluhů všemi dostupnými (i nelegálními) způsoby třeba i s využitím obchodní činnosti žalobkyně. Touto otázkou, tedy finanční situací pana A. M. v dotčeném období, se však žalovaný hlouběji nezabýval a žádná bližší skutková zjištění o ní neučinil. I bez zohlednění dané okolnosti, tj. nařízení exekuce postižením obchodního podílu v korporaci ADM Design je však soud přesvědčen, že žalovaný se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval (zejména str. 12 až 16 napadeného rozhodnutí) a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval, resp. u jakého článku došlo ke ztrátě daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
40. Lze tak uzavřít, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejm. bod 54) dostatečně prokázal existenci daňového podvodu. Správní orgány identifikovaly chybějící daň u dodavatele i subdodavatele žalobkyně, popsaly řetězec obchodních korporací přeprodávajících předmětné zboží a identifikovaly nestandardní skutkové okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu.

41. Na existenci daňového podvodu nic nemění ani skutečnost, že podle výpovědi jednatele ADM Design tato korporace odebírala závitníky od korporace KL Wine jen *zčásti*. Chybějící daň totiž byla zjištěna nejen u KL Wine, ale i u ADM Design, která rovněž priznanou daň neodvedla. Navíc i pokud ADM Design nakupovala závitníky i od jiných subdodavatelů, nemění to nic na tom, že dodání zboží žalobkyni bylo zatíženo podvodem na dani. Správce daně je oprávněný nárok na odpočet odepřít i tehdy, pokud bylo dodání zatíženo daňovým podvodem jen „z části“.
42. Žalobkyně dále namítá, že nelze při popisu jednání jednotlivých článků řetězce dodání zaměňovat označení *buffer* a *missing trader*, a že jejich shodná pozice je prakticky vyloučena. Soud k tomu uvádí, že oba shora uvedené pojmy nemají zákonem definovaný obsah a jde jen o popisné označení charakterizované typickým chováním, úlohou a činnostmi jednotlivých článků řetězce, v jehož rámci dochází k daňovému podvodu. Tak jako je ustálenou judikaturou přijímáno, že způsob provedení daňového podvodu nelze přesně definovat, nelze přesně vymezit ani úlohy jednotlivých článků řetězce. Jde jen o typové označení, jehož smyslem je srozumitelně popsat činnosti jednotlivých článků řetězce a jejich úlohu při vytvoření a krytí podvodu na dani. Činnosti a úlohy jednotlivých účastníků podvodu však nejsou předem dané a pevně stanovené, přičemž každý může plnit více úloh nebo postupem času přejímat znaky typické pro různé typy účastníků podvodu na dani. Tak tomu bylo i v daném případě, kdy ADM Design plnila úlohu článku označeného jako *buffer*, ale postupně začala vykazovat i znaky typické pro *missing trader*, tím že postupně přestala plnit své daňové povinnosti a přestala poskytovat příslušnému správci daně součinnost nezbytnou k ověření, zda nedošlo k narušení neutrality daně. Rozhodné je, že v řetězci obě korporace vystupovaly jako články, u nichž lze nalézt chybějící daň.
43. Závěry žalovaného nejsou v rozporu se stanoviskem generální advokátky Kokott ve věci C-4/20, „*ALTI*“ OOD, resp. s rozsudkem SDEU z 2. 5. 2018 ve věci C-574/15, *Mauro Scialdone*, na něž zmíněné stanovisko odkazuje. Tyto odkazy navíc nejsou přílehlivé. V obou lze sice nalézt úvahu, podle níž nelze za podvod na dani považovat *pouhé nezaplacení* řádně priznané DPH. Skutkové okolnosti a souvislosti, v nichž byla tato úvaha vyslovena, jsou však zcela odlišné.
44. Ve věci *Scialdone* se SDEU primárně zabýval poměřováním podmínek trestnosti u dvou daňových trestných činů, které měly odlišný práh trestní odpovědnosti. SDEU se zabýval výkladem směrnice o DPH ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a čl. 325 odst. 1 SFEU. Jeho závěry se týkají ukládání trestních sankcí, nikoli splnění podmínek *Axel Kittel* testu. To je patrné z toho, že SDEU hodnotil jednání daňového subjektu z hlediska jeho trestní odpovědnosti, nikoli jednání dodavatele v obchodním řetězci, který DPH neodvedl. Ve věci „*Alti*“ OOD se SDEU zabýval primárně aplikací institutu daňového ručení. Ke stanovisku generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021, v němž mimo jiné uvedla, že v neodvedení řádně priznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě, se už přitom vyjádřil Nejvyšší správní soud. Podle něj nelze závěry stanoviska generální advokátky absolutizovat či vycházet z něj nezávisle na konkrétních okolnostech případu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2022, čj. 4 Afs 247/2021-32, bod 35). Samotná skutečnost, že daň byla priznaná (a poté neodvedena) totiž podle Nejvyššího správního soudu nemůže vyvrátit ucelený soubor skutečností svědčících o tom, že obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem. Navíc SDEU v rozsudku ze dne 20. 5. 2021, C-4/20, „*Alti*“ OOD, dospěl k závěru, že institut

ručení lze při dodržení zásady proporcionality uplatnit i v případě, že dodavatel daň přiznal, *pokud je prokázáno, že osoba, která sama uplatnila nárok na odpočet daně (odběratel), věděla nebo měla vědět, že uvedená osoba povinná odvést daň (dodavatel) uvedenou daň neodvede.* I SDEU tedy nakonec potvrdil, že součástí daňového podvodu může být i nezaplacení řádně přiznané daně, pokud jde o součást cílené snahy o neodvedení daňové povinnosti a získání zvýhodnění.

45. Podstatné také je, že žalovaný ani netvrdil, že nezaplacení daně samo o sobě představuje podvod na dani. Kromě neuhrazené daně u dodavatele ADM Design (i u subdodavatele KL Wine) totiž zmínil žalovaný v bodě 54 napadeného rozhodnutí několik výše popsaných skutečností, které ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu (nezájem dodavatele o původ zboží, nespolupráce subdodavatele se správcem daně, nepodávání daňových přiznání subdodavatelem od června 2016, nezveřejňování účetních závěrek, narušení neutrality daně, sídlo na virtuálních adresách, jednání s osobou neoprávněnou apod.).

46. Námitka neprokázání existence daňového podvodu tak není důvodná.

Vědomost žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty

47. Dále soud hodnotil, zda správní orgány na základě objektivních skutkových okolností správně dovodily, že žalobkyně věděla, anebo mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od výše uvedených obchodních korporací účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Právě v této části posouzení vytkl Nejvyšší správní soud zdejšímu soudu pochybení spočívající v tom, že se nezabýval všemi „objektivními“ okolnostmi, na něž žalovaný poukazoval v napadeném rozhodnutí, a zčásti též označil závěry zdejšího soudu za nepřezkoumatelné (viz bod 20 zrušujícího rozsudku).

48. Za objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně mohla nebo měla vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem, označil žalovaný následující skutečnosti (viz body 55 až 62 napadeného rozhodnutí).

49. První z nich byla podle žalovaného absence prezentace zboží dodavatelem a stanovení ceny zboží. Žalobkyně pořizovala tvářecí závitníky, což je závitořezné nářadí pro beztržskovou výrobu vnitřních závitů, od dodavatele ADM Design, který v tomto oboru není společností zavedenou. Žalovaný náhledem na internetové stránky zjistil celou řadu výrobců a prodejců prezentujících a nabízejících toto zboží, mezi nimiž však dodavatel ADM Design nefiguroval. Žalobkyně správci daně nezřejmila, na základě jakých kritérií si vybrala právě dodavatele ADM Design, který prodej zboží veřejně neprezentoval např. na webových stránkách ohledně výrobce, kvality či ceny zboží. S ohledem na absenci těchto informací žalovanému nebylo zřejmé, jakým způsobem si žalobkyně ověřovala kvalitu zboží; neznala totiž výrobce tvářecích závitníků, ani se o něj nezajímala. Tyto dvě veličiny mohly podle žalovaného výrazně ovlivnit cenu zboží a smysluplnost, respektive ekonomičnost obchodních transakcí. Žalovaný tak měl za to, že žalobkyně postupovala při obchodování s ADM Design lehkovážně a účelově a že smyslem obchodů nebylo dosažení zisku.

50. Jako druhou objektivní okolnost zmínil žalovaný „nečitelnost“ dodavatele ADM Design, neboť ten o sobě nezveřejňuje žádné informace v obchodním rejstříku. V této souvislosti žalovaný dále uvedl, že i přes desetiletou známost jednatelů nebylo v obchodním styku obvyklé uzavřít písemnou smlouvu, při pravidelných odběrech zboží aspoň smlouvu rámcovou. Tím spíš, neměla-li žalobkyně žádné informace o majetkových poměrech

dodavatele. Ani jedna ze smluvních stran nepožadovala smluvní zajištění předmětných obchodních transakcí, což umocňuje podezření, že do obchodních případů vstupovaly společnosti vědomě s tím, že se účastní nestandardních obchodních transakcí.

51. S tím souvisí třetí objektivní okolnost, kterou podle žalovaného byla absence písemných smluv, e-mailové komunikace, předávacích protokolů či objednávek.
52. Jako čtvrtou označil žalovaný objektivní okolnost indikující neobežřetnost při uzavírání obchodních vztahů s dodavatelem. Jako nestandardní se jeví absence jakékoliv smluvní dokumentace ve světle toho, že v době přijetí plnění žalobkyní byl obchodní podíl jednatele a jediného společníka ADM Design postižen exekucí, přičemž údaj o tom byl v době dodání zveřejněn v obchodním rejstříku. Stejně tak tomu bylo v případě podílu jednatele a společníka korporace KL Wine, která byla subdodavatelem.
53. Pátou zjištěnou objektivní okolností byla podle žalovaného skutečnost, že korporace ADM Design předložením vlastních kontrolních hlášení umožnila žalobkyni zjistit vlastního (sub)dodavatele tvářecích závitníků KL Wine. Pokud žalobkyně o tomto subdodavateli věděla, jeví se účast ADM Design v řetězci jako nadbytečná.
54. Jako poslední šestou objektivní okolnost žalovaný uvedl způsob úhrady za zboží. Žalobkyně prováděla platby korporaci ADM Design v hotovosti, byť tato korporace i žalobkyně měly v registru plátců DPH zveřejněné bankovní účty používané k obchodní činnosti. Žalobkyně nepostupovala transparentně a nezanechala tak dostatečnou auditní stopu, navíc jednotlivé hotovostní platby se blíží hranici pro hotovostní styk.
55. Soud znovu zhodnotil veškeré objektivní okolnosti zjištěné žalovaným jednotlivě i ve svém souhrnu a opětovně dospěl k závěru, že nepostačují pro dovození vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu.
56. Objektivní okolnosti jako absence prezentace prodeje určitého typu výrobků na stránkách dodavatele, neuzavření písemné smlouvy, nezakládání listin do obchodního rejstříku nebo platby v hotovosti zmiňují správci daně často v rámci prokazování vědomosti o existenci daňového podvodu. Význam podobných okolností z hlediska prokázání vědomosti o možné účasti na daňovém podvodu není nikterak zásadní, neboť jde o okolnosti vyskytující se často i v běžném obchodním styku. Tyto okolnosti tak zpravidla jen doplňují mozaiku jiných okolností, které jsou stěžejní. K těmto obecnějším okolnostem tak zpravidla musí přistoupit ještě tzv. stěžejní okolnost, která závěr o vědomosti odběratele o nestandardnostech transakcí umocní. V nynějším případě soud v napadeném rozhodnutí ani ve správním spise žádnou zásadní objektivní okolnost, která by jej přesvědčila o tom, že žalobkyně měla či minimálně mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu, nenalezl, a to ani při jejich posouzení v souhrnu.
57. Soud nepochybně, že okolnosti jako jsou absence internetové prezentace, neuzavření písemné smlouvy či nezakládání listin do obchodního rejstříku mohou podpořit závěr o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o možné existenci podvodu na dani, k němuž mohlo dojít v řetězci dodání. Jelikož ale tyto okolnosti nejsou v obchodní praxi nikterak výjimečné, samy o sobě nemohou odůvodnit závěr o vědomosti žalobkyně o podvodu na dani. Ostatně i jednatel žalobkyně namítl, že v jeho podnikání není neobvyklé nakupovat zboží od dodavatelů bez uzavření písemných smluv. Žádné podnikatelské riziko podle něj nehrozí, neboť při dodání zboží je provedena kvalitativní i kvantitativní kontrola a až poté je cena zboží uhrazena.

58. V této souvislosti považuje soud za podstatné, že žalobkyně v rámci odvolacího řízení předložila faktury prokazující nákup tvářecích závitníků od ADM Design v prosinci 2014. Tím doložila, že s totožným dodavatelem a s totožným typem zboží obchodovala již dříve, aniž by byly tyto obchody správcem daně jakkoli zpochybněny. Tuto skutečnost žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nerefletoval, přestože i podle judikatury Nejvyššího správního soudu je na základě dlouhodobé bezvadné spolupráce akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace (viz rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ve věci *Trimetal*).
59. Vědomost žalobkyně o podvodu na dani nelze podle soudu v nynějším případě dovozovat ze skutečnosti, že její dodavatel na svých internetových stránkách neinformuje o svých podnikatelských aktivitách, ani z toho, že blíže nevysvětlila, na základě jakých kritérií si vybrala dodavatele ADM Design. Správní orgány nezpochybnily, že žalobkyně a její dodavatel dlouhodobě spolupracovali, resp. že se jednatelé osobně znali. Za této situace nebylo podle soudu nijak neobvyklé, že si žalobkyně vybrala pro dodání závitníků právě dodavatele ADM Design, s nímž již dříve bez problémů spolupracovala. Finanční orgány neodůvodnily, v čem byla spolupráce žalobkyně a dodavatele ADM Design neobvyklá z pohledu podnikatelského, neboť nebylo tvrzeno ani prokázáno, že by žalobkyně nakupovala zboží za vyšší ceny, než za jaké se standardně prodává na trhu, nebo že by předmětné plnění představovalo značnou část obrátu žalobkyně, což by vyžadovalo nadstandardní zajištění jejího podnikatelského rizika. Závěr o „lehkovážnosti“ jednání žalobkyně tak podle soudu (zejména s přihlédnutím k dřívější spolupráci obou společnostmi) neobstojí.
60. Stejnou optikou je nutno nahlížet i na závěr žalovaného o nestandardnostech, které mají pramenit z absence smluvní dokumentace, resp. z nezveřejňování účetních závěrek dodavatele v obchodním rejstříku. Přestože ve spojení s jinými nestandardními okolnostmi mohou i tyto skutečnosti hrát roli při prokazování vědomosti o daňovém podvodu, neuzavření písemné smlouvy či nezveřejnění účetní závěrky dodavatele ve sbírce listin v obchodním rejstříku samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt věděl o svém zapojení do podvodného obchodu (viz výše citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 252/2017-31 ve věci *Trimetal*). Nepřístupí-li tedy k tomu určitá zásadní objektivní okolnost, nemohou tyto okolnosti založit závěr o vědomosti o účasti na podvodu.
61. Co se týče plateb v hotovosti, ty za určitých skutkových okolností mohou signalizovat vědomost daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Jednatel žalobkyně při jednání uvedl, že důvodem pro zvolení hotovostních plateb je snaha o snížení ceny zboží. Jak ale uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, „nelze hovořit o přesvědčivém vysvětlení. Z uvedeného vyjádření není zřejmé, proč by měla být při hotovostních platbách cena zboží nižší. Pokud je skutečně v případě platby v hotovosti cena zboží nižší, musí si nutně odběratel klást otázku, na čem přesně tím jeho dodavatel ušetří natolik, aby se to promítlo do ceny zboží, a zda to není například na dani (proto by jej požadavek na platbu v hotovosti měl vést k vyšší obezřetnosti).“ S touto úvahou se soud ztotožňuje. Požadavek na provedení plateb v hotovosti může vést k úvaze, jaký je k tomuto způsobu důvod a zda nižší ceny nemohlo být dosaženo podvodem na dani. Vždy je ale třeba vážit, nakolik obvyklé či naopak nestandardní je využívání hotovostních plateb v obchodní praxi běžného podnikatele v daném oboru (zde nákup a prodej průmyslového zboží).

Pokud jsou v určitém oboru hotovostní platby běžně používány, nelze takový způsob označit za nestandardní. Žalobkyně tvrdila, že bezhotovostních plateb využívá i u jiných obchodních partnerů. Podstatné proto je, že žalovaný (před vydáním napadeného rozhodnutí!) nezkoumal, zda byly v rámci žalobkynina podnikání platby v hotovosti ADM Design a jiným dodavatelům nějakým způsobem nestandardní. Navíc finanční orgány nezjistily žádné navazující skutečnosti, které by platby v hotovosti problematizovaly (např. bezhotovostní platby jiným dodavatelům, zjevně účelové rozdělování větších plateb, mimořádný rozsah plnění z hlediska podílu na celkovém obratu žalobkyně apod.). Samotné úhrady v hotovosti proto soud v projednávaném případě nepovažuje za nestandardní (ani s přihlédnutím k ostatním zjištěným skutečnostem), aby vedly k závěru o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu.

62. Pokud jde o nestandardnost, kterou žalovaný označil jako *nablédnutí do osobních údajů dodavatele ADM Design*, soud musí konstatovat, že závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování. Žalovaný tvrdí, že žalobkyně musela již v době dodání, resp. uskutečnění zdanitelného plnění vědět o tom, že dodavatelem závitníků pro ADM Design je korporace KL Wine. Žalovaný tento závěr dovozuje z vyjádření jednatele žalobkyně, resp. jeho konzultanta během ústního jednání se správcem daně, které se konalo dne 13. 2. 2018. Zjednodušeně řečeno žalobkyně zde uvedla, že jí pan A. M. předkládal kontrolní hlášení ADM Design, kde si ověřila, že jsou v nich uvedeny předmětné daňové doklady vystavené pro žalobkyni. Následně doplnila, že tento požadavek vznesla jako opatření k vyloučení podvodu na DPH. Poté je v protokolu o ústním jednání uvedena věta, že žalobkyně předložila správci daně kontrolní hlášení ADM Design za období duben, květen, červen a červenec 2016. Následně je v protokolu o ústním jednání dne 13. 2. 2018 uvedeno, že „*daňový subjekt si současně všiml, že společnost KL WINE s.r.o. – dodavatel jeho dodavatele, je uvedena v kontrolních hlášeních A.D.M. DESIGN s.r.o. v částech přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku.*“
63. Žalobkyně tedy uvedla, že si uvedené skutečnosti všimla „současně“, aniž by vysvětlila, co tím myslí. Ani správce daně se na tuto okolnost nedoptal. Nikde v protokolu ze dne 13. 2. 2018 (ani v jiných podáních žalobkyně) přitom není uvedeno, že si žalobkyně všimla údaje o subdodavateli již v době, kdy jí měl kontrolní hlášení předkládat dodavatel ADM Design (tedy současně v okamžiku, kdy jí byla kontrolní hlášení předložena, zřejmě vždy v následujícím měsíci v době přijetí dalších plnění), anebo až zpětně, když předkládala kopie kontrolních hlášení správci daně (tedy současně s předložením kontrolních hlášení správci daně). Kategorický závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyně již v době přijetí zdanitelných plnění věděla o tom, že ADM Design nakupoval zboží od KL Wine, je tak jen jednou z možných interpretací vyjádření žalobkyně, nikoliv ale jedinou. Stejně tak je možné, že si žalobkyně všimla této skutečnosti až později po uskutečnění výsledku A. M. Za daných okolností tedy soud musí konstatovat, že závěr o vědomosti žalobkyně o subdodavateli KL Wine v době uskutečnění zdanitelných plnění, je jen nepodloženou spekulací a nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Z tohoto důvodu nelze tuto okolnost (*nablédnutí do osobních údajů dodavatele ADM Design*) přičítat žalobkyni k tíži při posouzení její vědomosti o podvodu na dani.
64. Navíc se soud neztotožňuje s tímto argumentem žalovaného ani z toho důvodu, že žalovaný automaticky presumuje, že si obchodníci musí vždy počínat pouze tak, aby maximalizovali svůj krátkodobý zisk i za cenu nepoctivého jednání nebo narušení dlouhodobých

obchodních vztahů s obchodními partnery. Žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně měla s ADM Design dlouhodobější obchodní vztahy, neboť od něj odebírala zboží již od roku 2014. I kdyby se žalobkyně o identitě subdodavatele dozvěděla, mohla mít mnoho důvodů, aby i tak zůstala věrná svému dosavadnímu dodavateli (spolehlivost dodavatele, stálá cena, doprava zboží až do skladu žalobkyně apod.). Nebylo přitom zjištěno, že by mezi oběma obchodními partnery došlo k narušení vzájemné důvěry nebo že by žalobkyně byla nespokojená s dosavadními dodávkami od ADM Design. Nelze automaticky předpokládat, že pokud se odběratel dozví obchodní tajemství o tom, od koho dodavatel sám odebírá zboží, měl by se automaticky vzdát výhod dosavadní obchodní spolupráce s dosud spolehlivým obchodním partnerem.

65. Konečně pokud jde o poslední „závažnější“ objektivní okolnost, tu představovala skutečnost, že obchodní podíl jednatele a jediného společníka ADM Design byl postižen exekucí, přičemž údaj o tom byl v době dodání zveřejněn v obchodním rejstříku. Soud se k této otázce vyjádřil výše již v souvislosti s posouzením existence podvodu na dani (viz bod 39 tohoto rozsudku), kde připustil, že by tato okolnost mohla naznačovat podvod na dani, pokud by finanční orgány zkoumaly okolnosti exekuce a zejména finanční situaci společníka a jednatele ADM Design pana A. M. Ve vztahu k posuzování objektivních okolností svědčících o vědomosti o podvodu na dani na straně žalobkyně je však třeba mít na vědomí skutečnost, že daňový subjekt nemá prakticky žádné dostupné právní prostředky k tomu, aby si ověřil finanční situaci společníka svého dodavatele a důvody nařízení exekuce. Je-li tedy na obchodní podíl dodavatele vedena exekuce soukromoprávní pohledávky, jejímž dlužníkem je pouze společník dodavatele, jde sice o signál, který je do jisté míry varující, nicméně jeho význam nelze přeceňovat. Na podnikatelskou činnost dodavatele, ani na jeho majetek totiž nemělo nařízení exekuce žádný vliv. Žalovaný nemohl vědět nic o tom, z jakého důvodu, proč a za jakých okolností byla exekuce nařízena. Za daných okolností proto nelze nařízení exekuce na obchodní podíl dodavatele považovat za rozhodující okolnost, která by podstatnou měrou prokazovala, že žalobkyně o existenci podvodu na dani věděla nebo vědět mohla a měla. Stejně tak by tomu bylo v případě nařízení exekuce na obchodní podíl jednatele a společníka korporace KL Wine, která byla subdodavatelem, přičemž navíc v tomto případě nebylo prokázáno, že žalobkyně o tomto subdodavateli věděla v době uskutečnění zdanitelných plnění.
66. Nad rámec nutného odůvodnění lze také doplnit, že žalovaný ani správce daně se v nynějším případě nijak nezabývali následným prodejem závitníků dalším odběratelům. Často přitom v rámci daňových podvodů dochází k tomu, že zakoupené zboží je v témže objemu neprodleně přeprodáváno dále v řetězci obchodních společností. To v nynějším případě zjištěno nebylo. Soud ze správního spisu toliko ověřil, že tvářecí závitníky byly žalobkyní následně dodávány v určitém množství tuzemské společnosti GORDUR s. r. o. (viz protokol o ústním jednání dne 18. 1. 2017, č. j. 125453/17/3005-60563-711788, č. A2 správního spisu) a slovenské společnosti SKADAR Invest s. r. o. (viz faktury převzaté při kontrole založené ve správním spise).
67. Lze tak uzavřít, že některé jednotlivé okolnosti zmiňované žalovaným mohly vzbudit dílčí, nikoliv však podstatné podezření o solidnosti obchodních transakcí, na nichž se žalobkyně podílela. Samostatně ani ve svém souhrnu však nebyly způsobilé prokázat vědomost žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu. Soud neshledal, že by chování žalobkyně

při uzavírání předmětných obchodních transakcí bylo zásadní měrou nestandardní či nepřiměřeně rizikové.

68. Námitka neprokázání vědomosti žalobkyně o zapojení do daňového podvodu je důvodná. Soud se proto již dále nezabýval otázkou přijetí opatření proti účasti žalobkyně na podvodu na dani.
69. Nad rámec nezbytného odůvodnění soud dodává, že sedmá objektivní okolnost, kterou žalovaný uvedl jako možnou okolnost prokazující vědomost žalobkyně o podvodu na dani až v dalším řízení po zrušení napadeného rozhodnutí předchozím rozsudkem soudu, nebyla v napadeném rozhodnutí uvedena. Soud se proto nemohl tuto okolnost při přezkumu napadeného rozhodnutí zohlednit (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
70. Pouze *obiter dictum* tedy soud s ohledem na hospodárnost dalšího řízení před žalovaným poukazuje na některé nesrovnalosti v argumentaci žalovaného. Žalovaný se předně nevypořádal s argumentací žalobkyně, že zboží přijímané od tří společností Paramont, PV Plast a H&B delta je povahou a typově zcela odlišné od zboží dodávaného společností ADM Design, neboť na rozdíl od tvářecích závitníků bylo vyrobeno na zakázku (šlo o parapety) a nebylo dodáváno na sklad žalobkyně, ale přímo na stavbu. Nevypořádal se ani s navazující argumentací, že jelikož šlo o zakázkovou výrobu, bylo nutné na rozdíl od dodání od ADM Design objednávkou přesně popsat (rozměry, typ apod.), a proto probíhalo objednání prostřednictvím elektronické komunikace. I ohledně hotovostní úhrady ceny za dodání zboží žalovaný zjistil, že žalovaný prováděl hotovostní platby nejen vůči ADM Design, ale i vůči korporaci Paramont. Bezhotovostně tedy žalobkyně prováděla platby vůči dvěma ze čtyř zmiňovaných společností. Hotovostní platby, které žalobkyně hradila ADM Design, tak zjevně nebyly zcela výjimečné. Žalovaný také nevysvětlil, v čem by měla být podezřelá skutečnost, že zboží dopravoval do skladu žalobkyně sám jednatel ADM Design. Proč by měla žalobkyně nutit dodavatele k jinému, pro ni méně výhodnému způsobu dopravy? Všem těmto otázkám by se měl žalovaný v dalším řízení věnovat, pokud hodlá setrvat na stanovisku, že se jedná o sedmou objektivní okolnost.

Závěr a náklady řízení

71. Soud shledal, že žaloba je z části důvodná, neboť žalovaný neprokázal vědomost žalobkyně o podvodu na dani u plnění, jež žalobkyně přijala od korporace ADM Design.
72. Soud však zároveň nemohl přehlédnout, že nárok na odpočet byl žalobkyni v souvislosti s přijetím plnění od ADM Design upřen pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben, květen, červen a červenec 2016. V případě zdaňovacího období měsíce srpna 2016 žalobkyně dle zprávy o daňové kontrole od ADM Design žádné plnění nepřijala, ani neuplatnila nárok na odpočet, který by jí mohl být odepřen. Ostatně, za toto zdaňovací období byla žalobkyni vyměřena platebním výměrem daň ve výši, kterou sama uvedla v daňovém přiznání a řádně uhradila. Veškeré žalobní body, jež byly uplatněné v žalobě, tak směřují výhradně proti neuznání nároku na odpočet daně. Za těchto okolností nemůže soud učinit jiný závěr, než že důvodnost uplatněných žalobních bodů nemá žádný vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v části, v níž se týká vyměření DPH za zdaňovací období srpen roku 2016. V této části napadené rozhodnutí v přezkumu zákonnosti ob stojí, neboť žalobkyně zákonnost vyměření daně z přidané hodnoty relevantním způsobem nezpochybnila. Žaloba je proto v této části nedůvodná.

73. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí žalovaného z části (ve vztahu k zdaňovacím obdobím duben, květen, červen a červenec 2016) zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný neprokázal vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Ve zbytku (ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2016) soud žalobu zamítl pro nedůvodnost (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
74. V části, v níž bylo napadené rozhodnutí zrušeno, vrátil soud věc žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. V něm bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude na něm, aby se opětovně zabýval otázkou, zda ve věci existují takové objektivní okolnosti, které by svědčily o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Okolnosti dosud zmíněné v napadeném rozhodnutí totiž pro závěr o vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu samy o sobě ani v souhrnu nepostačují.
75. Z důkazů navržených žalobkyní soud provedl dokazování rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 10. 2023, č. j. 27887/23/5300-21441-702127 (pro zdaňovací období duben až červenec 2016), a ze dne 27. 10. 2023, č. j. 27869/23/5300-21441-702127 (pro zdaňovací období srpen 2016). Zbylé listiny soud neprovedl jako důkaz pro nadbytečnost. Tyto listiny jsou buď součástí daňového spisu, jehož obsahem se v řízení před soudy ve správním soudnictví dokazování neprovádí, anebo jejich obsah není pro posouzení relevantní, případně vznikly až po vydání napadeného rozhodnutí (protokol o výslechu Ing. L., podání žalobkyně učiněná v dalším řízení před žalovaným po zrušení napadeného rozhodnutí předchozím rozsudkem soudu).
76. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, neboť soud zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, v jakém proti němu uplatnila žalobní body (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben až červenec 2016). Ve vztahu k vyměření daně za zdaňovací období měsíce srpna 2016 žalobkyně žádné relevantní žalobní body a námitky nevznesla, a nelze jí proto v tomto rozsahu přičítat neúspěch. Soud proto žalobkyni přiznal vůči žalovanému právo na plnou náhradu nákladů řízení, mezi něž patří i náklady řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).
77. Náklady řízení důvodně vynaložené žalobkyní se skládají ze zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a nákladů souvisejících se zastoupením žalobkyně daňově poradenskou společností (§ 35 odst. 2 s. ř. s.) ve výši stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu za osm úkonů právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, podání žalobní repliky, podání dvou vyjádření ke kasační stížnosti, účast u prvního jednání soudu, písemné vyjádření po zrušení předchozího rozsudku soudu, účast u druhého jednání soudu), tj. 8 × 3100 Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 8 × 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 27 200 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 5 712 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 35 912 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.
78. Nad rámec nezbytného odůvodnění soud dodává, že v tomto rozsudku rozhodl o nákladech celého soudního řízení, včetně řízení před Nejvyšším správním soudem, jak mu to ukládá

zákon. I výrok o nákladech řízení obsažený v předchozím rozsudku soudu byl totiž zrušen Nejvyšším správním soudem (čj. 3 Afs 4/2022-85). Pokud žalovaný již dříve vyplatil žalobci náhradu nákladů řízení, jak mu bylo uloženo druhým výrokem předchozího rozsudku, záleží primárně na dohodě účastníků řízení, jakým způsobem mezi sebou vzájemné pohledávky vypořádají.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Brno 16. května 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu