



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D., ve věci

žalobkyně: **Podpora - podnikání s. r. o.**
sídlem Na Luhách 629/10b, 742 21 Kopřivnice
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2019, č. j. 32222/19/5300-21442-712243
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou ze dne 24. 10. 2019 domáhala zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 16. 8. 2018, a to dodatečnému platebnímu výměru č. j. 3074452/18/3213-50524-809845, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období únor 2014 doměřena vlastní daň z přidané hodnoty ve výši 628 661 Kč a stanoveno penále ve výši 125 732 Kč, dále dodatečnému platebnímu výměru č. j. 3074452/18/3213-50524-809845, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období srpen 2014 doměřena vlastní daň z přidané hodnoty ve výši 595 418 Kč a stanoveno penále ve výši 119 083 Kč, dále platebnímu výměru č. j. 3074707/18/3213-50524-809845, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období listopad 2014 vyměřena vlastní daň z přidané hodnoty ve výši 908 245 Kč a dále platebnímu výměru č. j. 3074801/18/3213-50524-809845, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období leden 2015 vyměřena vlastní daň z přidané hodnoty ve výši 938 767 Kč.

2. Žalobkyně si za uvedená zdaňovací období nárokovala odpočet DPH, a to v souvislosti s pořízením zboží – tonerů do laserových tiskáren – od dodavatelů PPRICE s. r. o. (dále jen „PPRICE“), REDMAC FOX s. r. o. (dále jen „REDMAC“) a PYROLINE TECHNOLOGY s. r. o. (dále jen „PYROLINE“). Žalovaný nárok na odpočet odepřel, neboť dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH.
3. Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný nesprávně identifikoval chybějící daň a neprokázal, že případné nedovedení daně je důsledkem podvodu na DPH, tedy neprokázal příčinnou souvislost mezi nedovedenou daní a nárokem na odpočet uplatněným žalobkyní. Konkrétně pak ke společnosti PPRICE uvedla, že tato společnost podala daňové přiznání za zdaňovací období únor 2014, ve kterém přiznala uskutečněné zdanitelné plnění pro žalobce a vykázala daňovou povinnost, kterou neuhradila. Tehdejší jednatel společnosti, M. P., byl správcem daně poprvé předvolán ke svědecké výpovědi na 11. 5. 2016; jelikož se tento ani po druhém předvolání nedostavil ke správci daně, požádal správce daně o jeho předvedení PČR, které se podařilo zjistit adresu, na které se M. P. až do nedávné doby zdržoval, avšak následně se odstěhoval na neznámou adresu. Žalobkyně podotkla, že daňová kontrola byla zahájena dne 9. 9. 2015 a pokud by správce daně postupoval bez zbytečných průtahů, mohl být svědek ještě k zastížení; v této souvislosti žalobkyně připomněla, že výzva k poskytnutí údajů byla PPRICE zaslána již 13. 11. 2015. Nadto, žalobkyně správci daně poskytla dne 22. 11. 2016 údaje o možném pobytu uvedené osoby, které však správce daně žádným způsobem neproověřil. Jelikož leželo důkazní břemeno na správci daně, potažmo žalovaném, bylo nezbytné, aby byl výslech svědka Polhoše proveden a aby byl tento dotazován na důvod neuhrzení daňové povinnosti společnosti PPRICE.
4. Ke společnosti REDMAC žalobkyně zdůraznila, že tato společnost podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec a srpen 2014, ve kterém přiznala uskutečněné zdanitelné plnění pro žalobkyni a zároveň si společnost uplatnila nárok na odpočet z přijatých plnění, čímž jí vznikly nízké daňové povinnosti, které společnost uhradila. Avšak místně příslušný správce daně v daňovém řízení u této společnosti uzavřel, že společnost neprokázala nárok na odpočet daně a dodatečnými platebními výměry jí doměřil mnohem vyšší daňovou povinnost, kterou již REDMAC neuhradila. Z toho je ovšem zřejmé pouze tolik, že k doměření DPH došlo z důvodu procesní pasivity společnosti v průběhu daňové kontroly, resp. v důsledku nesplnění hmotněprávních podmínek na odpočet DPH, nevypovídá to ovšem nic o daňovém podvodu. V řízení vůbec nebylo zjišťováno, z jakého důvodu nebyla uhrazena chybějící daň, a to přesto, že nebylo na místě konstatovat faktickou nemožnost uvedené zjistit a ověřit. Správce daně totiž vyslechl tehdejšího jednatele REDMAC, P. D., kterého se však v průběhu svědeckého výslechu na okolnosti doměření daně ani důvod jejího neuhrzení nedotazoval. Svědek D. navíc sdělil, že mu nevyšel

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

podnikatelský záměr, měl půjčené peníze, prostě to nebylo ono. Podle žalobkyně tedy v řízení nebyla prokázána existence příčinné souvislosti mezi neodvedenou daní na straně společnosti REDMAC a nárokem na odpočet u žalobkyně. Uplatněním nároku na odpočet žalobkyní nedošlo k narušení neutrality daně, jelikož REDMAC v souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním pro žalobce přiznala daň na výstupu. K narušení neutrality mohlo dojít u společnosti REDMAC tím, že si neoprávněně uplatila nárok na odpočet na vstupu a přiznala daň na výstupu. Těchto plnění se ale žalobkyně neúčastnila.

5. Pokud se jedná o společnost PYROLINE, tato podala za zdaňovací období leden 2015 přiznání k DPH, ve kterém přiznala jak pořízení zboží od společnosti CANTICOSA s. r. o., tak i jeho dodání žalobci. V rámci daňové kontroly u této společnosti tato společnost spolupracovala a předložila řadu důkazních prostředků a ve vztahu k faktickému přijetí, resp. uskutečnění deklarovaných plnění své důkazní břemeno unesla. Místně příslušný správce daně společnosti PYROLINE odepřel nárok na odpočet, neboť dovodil účast na podvodu na DPH, a to nejspíše na straně dodavatele společnosti CANTICOSA, společnosti TEMPO CINK s. r. o. Vyměřenou daňovou povinnost společnost PYROLINE neuhradila. Ze zprávy o daňové kontrole u společnosti PYROLINE, z níž vycházel správce daně v projednávané věci, vyplývá, že místně příslušný správce daně dospěl k závěru o chybějící dani u společnosti TEMPO CINK, a to v řetězci TEMPO CINK → CANTICOSA → PYROLINE → PODPORA PODNIKÁNÍ. Přestože správce daně, potažmo žalovaný, z uvedené zprávy o daňové kontrole vychází, nepřevzal zjištění týkající se celého dodavatelského řetězce, nýbrž jen účelově vybranou část PYROLINE → PODPORA PODNIKÁNÍ.
6. Podle správce daně se tak podvodu měla dopustit společnost PYROLINE a z důvodu domnělé účasti žalobkyně na tomto podvodu byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet. Skutkové a právní závěry správce daně, potažmo žalovaného, jsou však v rozporu se závěry místně příslušného správce daně, přičemž žalovaný se s těmito rozpory ani nevypořádal. Pro uvedené jsou zpráva o daňové kontrole, jakož i napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Podle žalobkyně došlo k nepřipustné multiplikaci výběru daně.
7. Žalobkyně nadto namítá nepoužitelnost právních závěrů ze zprávy o daňové kontrole společnosti PYROLINE, když v ní absentuje úvaha o chybějící dani u společnosti TEMPO CINK, o tom, že údajně chybějící daň je důsledkem spáchání podvodu na DPH, že existují relevantní okolnosti dovozující vědomost PYROLINE o účasti na podvodu a především, že nebyla v dobré víře, že se žádného podvodu neúčastní.
8. Správce daně, resp. žalovaný vůbec nezjišťoval, z jakého důvodu nebyla chybějící daň uhrazena. Správce daně přitom vyslechl bývalého jednatele PYROLINE, M. J., kterého se však na důvod doměření daně resp. jejího neuhrazení nikdo nedotazoval.
9. I pokud by zpráva o daňové kontrole u společnosti PYROLINE byla použitelným důkazem, vyplývalo by spáchání podvodu u vzdáleného článku řetězce, u něhož absentuje jakákoli vazba na žalobkyni. Uplatněním nároku na odpočet ze strany žalobkyně tak nemohlo dojít k narušení daňové neutrality.
10. Žalobkyně dále v žalobě obsáhle argumentovala ve vztahu k jednotlivým žalovaným vyjeveným objektivním okolnostem a dalším skutečnostem svědčícím o existenci podvodu na DPH a o vědomosti žalobkyně o účasti na něm. Závěrem žalobkyně vznesla námitku

přednostní aplikace § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

11. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Zrekapituloval jím v napadeném rozhodnutí popsané nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH a v souladu se závěry napadeného rozhodnutí argumentoval také ve vztahu k ostatním žalobním námitkám. K námitce přednostní aplikace § 109 ZDPH odkázal na závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56.

Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud především zdůrazňuje, že ve věci již opakovaně rozhodl, a to nejprve rozsudkem ze dne 26. 11. 2020, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti žalovaného však byl citovaný rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 10 Afs 22/2021-57. V něm dospěl Nejvyšší správní soud k následujícím závěrům:

„NSS posoudil napadené daňové rozhodnutí a zjistil, že žalovaný dostatečně a zřetelně popsal jak chybějící daň, tak podezřelé okolnosti. Tím prokázal, že daň nebyla zaplacená v důsledku prostého podnikatelského selhání, ale za účelem získat neoprávněnou daňovou výhodu.

Podle napadeného rozhodnutí se žalobkyně v únoru, srpnu a listopadu 2014 a lednu 2015 zapojila do obchodních řetězců: Pprice – žalobkyně, Redmac – žalobkyně a Pyroline – žalobkyně. Tito dodavatelé však neodvedli daň, jejíž odpocet žalobkyně nyní požaduje:

- *Dodavatel Pprice daň přiznal, avšak neuhradil.*
- *Dodavatel Redmac daň přiznal a uhradil. Daňové orgány později ovšem zjistily, že dodavatel nepřiznal daň ve správné výši, a daň mu proto doměřily. Doměřenou daň už dodavatel nezaplatil.*
- *Dodavatel Pyroline také nepřiznal daň ve správné výši. Daňové orgány mu proto daň doměřily, dodavatel ji ale nezaplatil.*

V kontrolovaných řetězcích nebyla uhrazena stanovená daň, a jde tedy o chybějící daň. Pojem chybějící daň potom nelze vykládat úzce, jak to činí krajský soud. Chybějící daní totiž může být nejen daň, kterou některý z článků řetězce přiznal a nezaplatil, ale i daň, kterou daňový subjekt vůbec nepřiznal, nebo ji přiznal v nesprávné výši a později doměřenou daň nezaplatil.¹ Závěry ve věci F. – podle nichž nelze doměřenou daň považovat za daň chybějící v důsledku daňového podvodu² – byly vysloveny v situaci, kdy se tvrzený podvodný řetězec rozpadl (to v nynější věci nenastalo). Krajský soud nepostupoval správně, pokud za jiných skutkových okolností zaujal stejný závěr jako citovaný rozsudek.

Nejde tu ani o situaci, kdy by dodavatelé svou daňovou povinnost uznali a projevíli úmysl ji zaplatit.³ Ostatně jednatelé dodavatelů Redmac a Pyroline, které se správci daně podařilo vyslechnout, nevedli nic o úmyslu dlužnou daň zaplatit. Oba dodavatelé navíc vstoupili do likvidace (dodavatel Redmac v červnu 2016 a dodavatel Pyroline v listopadu 2017). V likvidaci bylo zjištěno, že dodavatelé nemají žádný majetek. Dlužnou daň by ani tak zřejmě nebyli schopni

¹ *Autodoprava K & K*, bod 25, nebo *ExaSoft Holding* (čj. 5 Afs 239/2020-46), bod 34.

² *Rozsudek NSS* ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, *Filák*, body 30 a 31.

³ *Autodoprava K & K*, bod 25.

zaplatit. Dodavatel Pprice byl pak po celou dobu daňového řízení nekontaktní a jeho jednatele se nepodařilo vyslechnout. Ani u něj proto nelze očekávat, že by dlužnou daň plánoval zaplatit. Dlužnou daň lze tedy považovat za daň chybějící v důsledku daňového podvodu.

Na tom nic nemění ani tvrzení žalobkyně, že nelze zjistit úmysl dodavatelů, protože se správce daně výslovně nezeptal jejich jednatelů, zda hodlají daň zaplatit. Ačkoliv soud souhlasí s tím, že by přímý dotaz na úhradu daně mohl být užitečný, není chybou, pokud se na to správce daně nezeptal (především přihlédne-li soud k tomu, že žalobkyně v té době nic takového nenamítala a sami jednatelé se o úhradě vůbec nezmiňovali).

Opodstatněný není ani požadavek žalobkyně, aby daňové orgány detailně zdůvodnily, proč doměřily dodavatelům daň. Daňová řízení vedená se žalobkyní a s dodavateli jsou totiž řízení samostatná. Jejich výsledky se tak mohou lišit podle toho, jak budou jednotlivé subjekty spolupracovat s daňovými orgány.⁴

Žalovaný také popsal, jak chybějící daň souvisí s podvodným jednáním. Obchodní řetězce totiž vykazovaly znaky, které nasvědčovaly tomu, že transakce nebyly standardní. Žalovaný za podezřelé označuje například to, že:

- Dodavatelé měli jen fiktivní sídla a nevyužívali žádné provozovny ani sklady. Nebylo proto jasné, kde skladovali dodávané zboží. Šlo o společnosti s krátkou obchodní historií, které neměly své webové stránky. Podnikaly s tiskovým spotřebním zbožím, které je považováno za rizikové, neboť se u něj často vyskytují padělky či nelegální napodobeniny. Žalobkyně přesto k plnění neuzavřela žádné písemné smlouvy, s dodavateli osobně nejednala, veškerou komunikaci vedla e-mailem.
- Dodavatelé byli dlouhodobě nekontaktní a neplnili své daňové povinnosti. Daňové orgány proto zrušily dodavatelům Pprice a Redmac registraci k dani a dodavateli Pyroline přidělily status nespolehlivého plátce.
- Žalobkyně uhradila dodavateli Redmac o 7 200 EUR méně, než (podle faktury) měla. Jednatel dodavatele Redmac ovšem tvrdí, že byla faktura uhrazena v plné výši.
- Dodavatelé Pprice a Redmac změnili v průběhu transakcí jednatele nebo společníka.

Tyto znaky nejsou samy o sobě podezřelé ani nezákonné. Ve svém souhrnu však svědčí o tom, že nešlo o běžné obchodní transakce, ale o transakce za účelem získat neoprávněnou výhodu.⁵ Na chybějící daň je proto nutné nahlížet tak, že nebyla uhrazena právě kvůli podvodnému jednání. Závěr krajského soudu, že žalovaný nedostatečně popsal souvislost mezi chybějící daní a snahou získat neoprávněnou daňovou výhodu, tak není správný.

Soud dále poznamenává, že nejde o dvojí zdanění, pokud daňové orgány odeprou nárok na odpočet daně kvůli účasti na daňovém podvodu. Nárok totiž není odepřen s cílem trestat daňový subjekt, ale s cílem daň vybrat, a obnovit tak neutralitu DPH.⁶ V této věci navíc ani nenastala situace, kdy by byla dlužná daň uhrazena ještě před vydáním napadeného daňového rozhodnutí⁷, což ani žalobkyně nenamítá.“

13. Těmito závěry je krajský soud v dalším řízení vázán ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s.

⁴ ExaSoft Holding (čj. 5 Afs 239/2020-46), bod 36.

⁵ ExaSoft Holding (čj. 1 Afs 304/2019-33), bod 31.

⁶ Fast Money, bod 24.

⁷ Fast Money, bod 27.

14. Krajský soud v dalším řízení, vázán závěry vyslovenými v kasačním rozsudku, rozhodl rozsudkem ze dne 10. 3. 2023, kterým žalobu zamítl. Vzhledem k tomu, že byl krajský soud vázán závěrem o tom, že v projednávané věci byla v předmětných řetězcích řádně identifikována chybějící daň a dále, že žalovaným uvedené znaky svědčí o tom, že nešlo o běžné obchodní transakce, ale o transakce za účelem získat neoprávněnou výhodu a že tedy na chybějící daň je proto nutné nahlížet tak, že nebyla uhrazena právě kvůli podvodnému jednání, zabýval se v dalším řízení žalovaným zjištěnými objektivními okolnostmi a námitkou žalobkyně o nevědomosti o existenci daňového podvodu a účasti na něm, potažmo námitkou směřující do přijetí rozumných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.
15. Odůvodnění citovaného rozsudku v tomto směru však neobstálo v přezkumu kasačním soudem; NSS totiž rozsudkem ze dne 22. 5. 2024, č. j. 10 Afs 83/2023-105 uvedený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.
16. Konkrétně krajský soud pochybil podle NSS následovně.
17. Podle NSS krajský soud vědomost žalobce o daňovém podvodu „posuzoval tak, že heslovitě v odrážkách vymezil objektivní okolnosti, na jejichž základě mohla stěžovatelka pojmout podezření, že se zapojila do podvodného řetězce. Poté bez dalšího posouzení uvedl, že tyto okolnosti svědčí o tom, že stěžovatelka mohla a měla o podvodu vědět, a přisvědčil hodnocení žalovaného. Krajský soud tak nevysvětlil, proč dospěl k uvedenému závěru, ani nereagoval na stěžovatelčiny námitky.“
18. NSS má dále také za to, že „za řádné odůvodnění nelze považovat heslovitý výčet objektivních okolností v bodě 19 rozsudku. I když je takový výčet obvykle užitečný (a jeho vhodná grafická úprava, jakou zvolil krajský soud, pomáhá zpřehlednit text odůvodnění), vždy jej musí doprovázet konkrétní hodnocení takto vypočtených objektivních okolností. Takové hodnocení ale v napadeném rozsudku chybí. Hodnocení přitom nemusí být nijak dlouhé, aby bylo přezkoumatelné. Musí však reagovat na jednotlivosti případu, tj. posuzovat objektivní okolnosti nejen jednotlivě, ale i ve vzájemných souvislostech, a především se musí vypořádat s konkrétními žalobními námitkami týkajícími se těchto objektivních okolností. Dostatečným odůvodněním nebyl ani souhlas se závěry žalovaného, který krajský soud vyslovil v bodě 20 rozsudku: tj. souhlas s tím, že si stěžovatelka počínala neopatrně, pokud uzavírala obchody v rádech milionů korun s dodavateli s krátkou obchodní historií a virtuálním sídlem; že stěžovatelka rezignovala na základní kontrolní mechanismy; nebo že transakce byly rizikové vzhledem k typu zboží, rozsahu dodávek a nízké možnosti kontroly. Ani tato tvrzení – i když alespoň v hrubých obrysech vysvětlují, proč stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět – nereagují na konkrétní žalobní argumentaci. Krajský soud si je přisvojuje prostým souhlasem, aniž by je nějak hodnotil nebo s jejich pomocí vyvracel dílčí stěžovatelčiny žalobní námitky. Uvedená tvrzení proto nejsou ani tak vlastním odůvodněním krajského soudu jako spíše rekapitulací závěrů žalovaného. Z odůvodnění pak není patrné, jak je krajský soud přezkoumal a proč s nimi souhlasí. Přezkum správného rozhodnutí je přitom podstatou správného soudnictví. Úkolem správních soudů je jednak ověřit, zda správní orgány rozhodly v souladu se zákonem, jednak o tom přesvědčit i účastníka, který tento předpoklad zpochybnil. Z odůvodnění jejich rozsudků tak musí být zřejmý nejen výsledek přezkumu, ale i argumentační cesta, po níž soud ke svému výsledku dospěl. Tato argumentace ovšem v napadeném rozsudku chybí.“

19. NSS dále posoudil také to, jak se krajský soud vypořádal s námitkami o přijatých opatřeních a o ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty:
20. *„V bodě 23 rozsudku krajský soud reagoval na námitku týkající se ručení (body 126 až 129 žaloby). Podle NSS však jeho vypořádání neodpovídá na to, na co se stěžovatelka ptala, a tím je i nepřezkoumatelné. Je nesporné, že ručení příjemce zdanitelného plnění není speciální úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně kvůli účasti v podvodném řetězci; tam ale žalobní námitka nesměřovala. Stěžovatelka nepovažovala tyto dva instituty za obecný a speciální, ale chtěla znát odpověď na to, zda si správce daně z těchto dvou způsobů může volně vybírat, i když cesta odepření nároku s sebou nese úrok z prodlení a trest v podobě penále. Právě na tuto otázku by jí měl krajský soud odpovědět (a k tomu může jistě využít i závěry judikatury NSS, z níž by ale měl vybírat odpovědi přílehlavé, nikoli jen obecně vyznívající právní věty, které nikdo nezpochybnil).*
21. Naproti tomu považoval za přezkoumatelné závěry krajského soudu k tématu přijatých opatření. Uvedl, že reakce soudu *„také není dlouhá, je ale výstižná: z bodu 22 rozsudku jsou zřejmé konkrétní důvody, proč krajský soud nepovažuje tyto námitky za důvodné. Tato pasáž je dostatečná i s ohledem na to, že sama stěžovatelka pojala body 112 až 115 své žaloby (nezvykle a chvályhodně) stručně: zopakovala konkrétní skutkové okolnosti, které podle ní svědčí o její opatrnosti – a krajský soud jí vysvětlil, že nejde o žádná zvláštní opatření, nýbrž o běžný obchodnický postup, který by měl automaticky dodržovat každý profesionál. V pasáži o přijatých opatřeních je tedy rozsudek krajského soudu přezkoumatelný.“*
22. Krajský soud proto následně přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. Při přezkumu soud vycházel z obsahu správních spisů s tím, že vůči jejich obsahu nebyly vzneseny ze strany žalobkyně námitky.
23. Krajský soud se tedy opětovně vzhledem k tomu, že je vázán závěrem o tom, že v projednávané věci byla v předmětných řetězcích řádně identifikována chybějící daň a dále, že žalovaným uvedené znaky svědčí o tom, že nešlo o běžné obchodní transakce, ale o transakce za účelem získat neoprávněnou výhodu a že tedy na chybějící daň je proto nutné nahlížet tak, že nebyla uhrazena právě kvůli podvodnému jednání, zabýval v dalším řízení opětovně žalovaným zjištěnými objektivními okolnostmi a námitkou žalobkyně o nevědomosti o existenci daňového podvodu a účasti na něm.
24. Krajský soud považuje za potřebné předeslat, že Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), zejm. z rozsudků ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ze dne 21. 2. 2008, ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*, či rozsudku ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a P. D.* Z této judikatury plyne, že prokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet

daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

25. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v bodě 25 rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, s tím, že tento pojem: *„nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné.“*
26. Ve vztahu k existenci podvodu tedy musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.
27. Z citované judikatury dále vyplývá, že užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, může být v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je tedy pravděpodobně hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).
28. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky), i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).
29. Na citovaná obecná východiska navázala judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž se podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu.

Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto možné lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spleťtého obchodního řetězce); ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správců daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nelze opomenout, že například požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (např. rozsudky ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, či ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40).

30. Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu ve výše popsáném smyslu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na tomto podvodu. V rozsudku ve věci *Optigen* totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (shodně rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49).
31. Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (rozsudek ve věci *Optigen*, bod 47). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (rozsudek ve věci *Kittel*, bod 51). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
32. Krajský soud dále připomíná, že SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nespĺňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu. Cílem povinnosti finanční správy a soudu odepřít nárok na odpočet je zejména uložení povinnosti řádné péče osobám povinným k dani. Povinností řádné péče se rozumí požadavek, aby se při každém hospodářském plnění ujistily, že plněními, která uskutečňují, se nebudou podílet na daňovém úniku. Takového cíle by přitom nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jinak by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat. Skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se tím účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku. To je dostatečným důvodem pro zbavení této osoby nároku na odpočet, aniž by bylo nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na daňových příjmech.

33. Účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem tedy není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, nebo ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63).
34. Při posuzování subjektivní stránky judikatura Nejvyššího správního soudu připouští možnost prokázat účast na podvodu (ať už nedbalostní či vědomou) i prostřednictvím nepřímých důkazů. O vědomé účasti na podvodu přitom může za určitých okolností svědčit i skutečnost nastalá až po skončení daňového podvodu (rozsudek ze dne 6. 9. 2022, č. j. 7 Afs 225/2020-79, bod 31). Závěr o vědomé (nikoliv nedbalostní) účasti na podvodu na DPH lze pak učinit jen tehdy, pokud se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět. V takovém případě nemůže být tento subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudky ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17 a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body 57 až 60).
35. Krajský soud dále připomíná, že pokud daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79).
36. Optikou všech uvedených východisek není možné přiznat žalobním námitkám důvodnosti.
37. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil následující objektivní okolnosti:

- Žalobkyně začala obchodovat se společnostmi, které neměly skutečné sídlo, byly nově založené a neměly internetové stránky s nabídkou svých služeb či recenzemi od dalších zákazníků
 - Dodavatelé nezveřejňovali účetní závěrky, neplnili tudíž zákonné povinnosti
 - Žalobkyně obchodovala s tonery, což je zboží, o kterém se ví, že bývá často paděláno a nakupovala zboží v hodnotách několika milionů korun za jednu dodávku
 - Žalobkyně nakupovala zboží bez písemné smlouvy, která by zakotvovala práva a povinnosti smluvních stran
 - Způsob objednávání zboží – od společnosti PPRICE dostala žalobkyně emailem nabídku zboží, na to odpověděla, že zboží vezme, pokud je dodavatel schopen se dostat na žalobkyní stanovenou cenu, kdy zároveň uvedla, na kterou adresu má být zboží doručováno. Na to uvedený dodavatel poslal již emailem fakturu s dodacím listem. Dodavatel ani nepotvrdil, že dodávku zvládne a ihned zasílal daňový doklad a dodací listy a do dvou dnů doručil zboží.
 - Trh s tonery lze označit za rizikový, často se jedná o padělky.
 - Žalobce neřešil pojištění předmětného zboží.
38. Krajský soud posoudil jednotlivé okolnosti optikou žalobních námitek následovně.
39. Pokud se týče toho, že žalobkyně začala obchodovat se společnostmi, které neměly skutečné sídlo, byly nově založené a neměly internetové stránky s nabídkou svých služeb či recenzemi od dalších zákazníků, je třeba připomenout, že tuto okolnost žalovaný identifikoval ve vztahu ke společnostem PPRICE a REDMAC. Žalobkyně přesto k této otázce argumentovala tím, že daňové orgány nezjistily skutečnou povahu sídel dodavatelů, když ve vztahu ke společnosti PYROLINE plyne ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2015, že společnost teprve po realizaci předmětné transakce změnila sídlo na tzv. office house, kde ovšem měla pronajatou kancelář, ve které byla vedena jednání ve věci daňové kontroly této společnosti. Je tedy zjevné, že tato argumentace žalobkyně směřuje mimo rozhodovací důvody napadeného rozhodnutí.
40. Pokud následně žalobkyně argumentovala závěry judikatury a obecnou argumentací k otázce tzv. virtuálních sídel, nezbyvá krajskému soudu než připomenout, že virtuální sídlo či neexistence internetových stránek dodavatele byly akceptovány jako objektivní okolnosti např. v rozsudku NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42.
41. Jistě po žalobkyni nikdo nepožaduje, aby si najímala detektivní kancelář a nahrazovala činnost státu; jde totiž o to, že uvedené okolnosti měly vzbudit v žalobkyni pochybnosti o dodavatelích a o tom, že transakce s těmito dodavateli mohou být zasaženy podvodem.
42. Obdobně lze odmítnout argumentaci žalobkyně týkající se krátké obchodní historie. Právě proto, že žalobkyně obchodovala se zbožím v řádech milionů korun a jednalo se o zboží, které lze označit za rizikové, měla žalobkyně být co nejvíce obezřetná při sjednávání předmětných transakcí. Krátká obchodní historie ve spojení s obchodováním rizikového zboží ve velkém množství svědčí o zasažení transakcí daňovým podvodem (viz závěry NSS v prvním kasačním rozsudku). Tato okolnost tedy opět měla v žalobkyni vzbudit zásadní pochybnosti o dodavatelích a transakcích samotných.

43. Také skutečnost, že dodavatelé nezveřejňují účetní závěrky, sama o sobě neznamena porušení povinností dodavatelů, nicméně při souhrnu všech okolností je nutné opětovně zdůraznit, že se jedná o další z indicií, které měly v žalobkyni vzbudit oprávněné pochybnosti o předmětných transakcích.
44. Pokud se jedná o žalovaným zdůrazňovanou rizikovitost obchodované komodity, i v této části neshledal krajský soud žalobní námitky za důvodné. Podle krajského soudu totiž rizikovitost komodity tiskového spotřebního materiálu vychází již ze samotné podstaty této komodity. Jedná se totiž o zboží, které se zpravidla obchoduje ve velkých objemech, přičemž identifikace každého jednotlivého produktu (toneru) je, když ne vyloučená, tak snižená na naprosté minimum. Kontrola obchodovaného zboží tak zpravidla při obchodovaném velkém objemu spočívá pouze ve vizuální kontrole objemu a druhu zboží, nikoliv však toho, že veškeré dodané produkty odpovídají objednávce.
45. O to více je poté nutné dbát na zajištění transakcí např. uzavřením písemných smluv se smluvním zajištěním pro případ porušení povinností dodavatelů, na což žalobkyně v projednávané věci taktéž rezignovala. Ostatně, o nedbalém způsobu sjednávání transakcí ve vztahu k zabránění účasti na daňovém podvodu svědčí také žalovaným zdůrazněný způsob navázání spolupráce, kdy žalobkyně od společnosti PPRICE dostala emailem nabídku zboží, na to odpověděla, že zboží vezme, pokud je dodavatel schopen se dostat na žalobkyni stanovenou cenu, kdy zároveň uvedla, na kterou adresu má být zboží doručováno. Na to uvedený dodavatel poslal již emailem fakturu s dodacím listem. Dodavatel ani nepotvrdil, že dodávku zvládne a ihned zasílal daňový doklad a dodací listy a do dvou dnů doručil zboží.
46. Podle krajského soudu nemůže obstát ani argumentace žalobkyně, že absenci písemných smluv vyvážila jinými opatřeními (ke každé objednávce měla žalobkyně emailovou korespondenci, fakturu vydanou dodavatelem, potvrzení o příjmu zboží na sklad atd.), neboť uvedená „opatření“ nejsou skutečnými opatřeními, ale běžnou praxí, očekávatelnou v rámci obchodování s určitým zbožím. Jedná se v zásadě o doklady, které by měl mít obchodník v držení vždy. Z jejich existence přitom nevyplývá žádná skutečnost, která by byla s to snížit riziko obchodování.
47. Krajský soud má za potřebné se vyjádřit také k námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí trpí vnitřní rozporností, když totožná zjištění, která žalovaný učinil ve vztahu ke zjištění existence daňového podvodu, označil žalovaný za okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu.
48. Podle ustálené judikatury SDEU i NSS je totiž při zkoumání objektivních okolností nutné na tyto okolnosti hledět jako na celek indicií. Objektivní okolnosti ve smyslu 2. podmínky odepření odpočtu lze chápat jako takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*, bod 60, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, čj. 5 Afs 11/2022-47, a v něm citovaná judikatura). Tyto objektivní skutečnosti tvoří dílčí indicie. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu více indicií tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít

dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Není totiž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 atp.).

49. Krajský soud přitom s ohledem na judikaturu zdůrazňuje, že jak je tomu i v nyní projednávané věci, některé okolnosti mají relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení jeho dobré víry (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42); není proto chybou s vlivem na zákonnost rozhodnutí, smísí-li správci daně některé okolnosti v pasážích věnovaných jednotlivým krokům vědomostního testu, pokud z nich žalovaný dovodí správné závěry ve vztahu k těmto krokům.
50. Krajský soud tedy posoudil jednotlivé okolnosti a dospěl k závěru, že ačkoli jednotlivě citované objektivní okolnosti samy o sobě o vědomosti žalobkyně nemusí svědčit, v jejich souhrnu již vypovídají o takovém jednání žalobkyně, ze kterého je zřejmé, že žalobkyně minimálně mohla a měla vědět o existenci podvodu na DPH a o svém zapojení do něj. Lze přisvědčit žalovanému, že žalobkyně si počínala zjevně neobezřetně, pokud vstupovala do obchodních transakcí v řádech milionů korun se společnostmi s krátkou obchodní historií, které nadto mají zapsáno tzv. virtuální sídlo, a to bez toho, aby měla o dodavatelích bližší informace (které nemohla zjistit z internetových stránek dodavatelů). O rezignaci na základní kontrolní mechanismy svědčí také především způsob sjednávání transakcí – emailem, bez písemných smluv a tudíž bez relevantního smluvního zajištění práv a povinností stran. Ačkoli se krajskému soudu jeví ne zcela vhodné a podložené tvrzení žalovaného o tom, že o tonerech se ví, že bývají často padělány, lze souhlasit s tím, že s ohledem na typ zboží, rozsah dodávek a nízkou možnost kontroly jednotlivého zboží lze konstatovat, že transakce s tímto zbožím je možné označit za rizikové, resp. samotnou obchodovanou komoditu lze označit za rizikovou.
51. Ve výsledku se tedy krajský soud ztotožňuje s hodnocením jednotlivých popsaných objektivních okolností a jejich vlivu na posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH provedeným žalovaným v napadeném rozhodnutí.
52. Pokud se týče otázky opatření, které měla žalobkyně přijmout k zamezení účasti na podvodu na DPH, lze shrnout, že z objektivních okolností zjištěných žalovaným vyplývá, že žalobkyně žádná relevantní opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH nepřijala. Za taková přitom nelze označit ta, která vymezila žalobkyně v žalobě v bodech 112-116, neboť se nejedná o opatření, která by mohla být dostatečná. Ať už se jedná o „analýzu“ základních údajů – tedy běžné zjištění veřejně dostupných údajů o dodavatelích, dokumentaci k obchodům – faktury, dodací listy, potvrzení skladovatele o dodání zboží, což jsou základní listiny, které by měl každý obchodník mít v držení, či o platby na transparentní účty, což lze považovat při obchodech, které podléhají DPH, za samozřejmost.
53. Závěrem, k námitce žalobkyně stran neaplikace institutu ručení podle § 109 ZDPH, je třeba odkázat na závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7Afs 8/2018-56, Sb. NSS 3844/2019, podle kterých *„Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 daňového řádu, v hlavě V – Placení daní, dílu IV – Zajištění daní. Toto ustanovení uvádí, že: „Nedoplatek je povinen ubravit také ručitel, pokud mu zákon*

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. [...]Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen dlužníkem, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné [...].“ Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně.

Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109 zákona o DPH. Odstavec 1 tohoto ustanovení uvádí, že: „Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody“ (důraz přidán).

Z výše uvedeného je zřejmé, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní (důraz přidán). V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. Baxa, J., Dráb, O., Kaniouva, L., Lavický, P., Schillerová, A. a Šimek, K. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

Na přínaležitost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto dvou fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, který v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí následující: „Nutno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k nevhodnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.“

Dále lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, čj. 5 Afs 78/2017-33, č. 3706/2018 Sb. NSS, podle něhož „[i] pro ručení zakotvené v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty platí obecná východiska právní teorie. Je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku, má akcesorický charakter, a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud; rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak (§ 171 odst. 2 daňového řádu). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.“ (...)

Podpůrně lze poukázat i na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH.“ Uvedený závěr pátého senátu byl vyjádřen i ve stanovisku Generální advokátky SDEU Juliane Kokott předneseném dne 19. 12.

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

2013 ve věci C-107/13, FIRIN OOD proti Direktor na Direkcia „Obžalovane i danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite. V rozsudku SDEU v uvedené věci ze dne 13. 3. 2014 pak soud označil ručení a nárok na odpočet daně odvedené na vstupu za „dva různé aspekty právní úpravy DPH“ (viz bod 28).

Na výše uvedeném nic nemění to, že § 109 odst. 1 zákona o DPH neváže vznik ručitélského závazku pouze na nezaplacení daňové povinnosti na straně osoby, za kterou ručitel ručí, nýbrž i na to, že subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl o zákonem vyjmenovaných situacích uvedených v § 109 odst. 1 zákona o DPH (stran § 109 odst. 2 zákona o DPH viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, čj. 5 Afs 78/2017-33). Podmínka, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, nezakládá srovnatelnost ručení s doktrínou odepření nároku na odpočet daně, nýbrž je „pouze“ dalším předpokladem pro aplikaci ručení (předpokladem vycházejícím zejména ze zásady právní jistoty a ze zásady proporcionality – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 78/2017-33). (důraz přidán)

Jinak řečeno, současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (k tomu viz stanovisko Generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel, C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují).

Ostatně ani z důvodové zprávy nevyplývá, že by bylo úmyslem zákonodárce zavést do právního řádu s účinností od 1. 4. 2011 (kdy nabyl účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., kterým byl do zákona o DPH vložen § 109) nová pravidla pro postihování jednání, které je orgány finanční správy vytykáno žalobci v nyní posuzované věci (tj. vědomé zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty), resp. osvobodit účastníky takového jednání od příslušenství, jak tvrdí žalobkyně. Zákonodárce v důvodové zprávě uvedl, že institut ručení je zaváděn jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. (...)

54. Z uvedeného tedy vyplývá, že správce daně nemohl volně vybírat mezi doměřením daně, resp. odmítnutím nároku na odpočet DPH pro účast na žalobkyně na daňovém podvodu a mezi aplikací ručení. Tato námitka tudíž také není důvodná.

Závěr a náklady řízení

55. Ze všech shora uvedených důvodů vyplývá, že žalobní námitky vznesené žalobkyní nebyly shledány důvodnými, a proto soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 18. července 2024

JUDr. Monika Javorová

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

předsedkyně senátu