



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobkyně: **EAS FINANCE s. r. o.**
sídlem K Babě 608/11, 621 00 Brno
zastoupena UNTAX, s. r. o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2023, č. j. 4635/23/5300-21442-712585,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci se soud zabýval existencí podvodu na dani z přidané hodnoty (dále „DPH“), a také otázkou, zda se žalobkyně daňového podvodu vědomě účastnila.

2. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj („správce daně“) ze dne 12. 8. 2021, č. j. 3703868/21/3003-52523-711697. Tímto platebním výměrem bylo žalobkyni vyměřeno DPH za období prosinec 2019 ve výši 242 810 Kč.
3. Důvodem vyměření daně byla zjištění učiněná správcem daně v rámci daňové kontroly. Jediným jednatelem žalobkyně, korporace TERE0 plus s. r. o., DIČ: CZ29235855 („dodavatel TERE0“) i korporace KRPOL s. r. o., DIČ: CZ29295149 („KRPOL s. r. o.“) byl v předmětné době Jaroslav Markreiter. Žalobkyně od dodavatele TERE0 ve zdaňovacím období prosinec 2019 přijala zdanitelná plnění („prodej návěsu“, „prodej tahače“, „přprava“ a „použití palivo karet“) uvedená na daňových dokladech č. 2190035, 2190036, 2190037, 21900268, 21900269, 21900271, 21900272, 2190044, 2190043 („plnění zasažená podvodem“). Za tato plnění zaplatila žalobkyně částku ve výši 1 044 936 Kč v hotovosti a ve zbývajícím rozsahu prostřednictvím vzájemného zápočtu pohledávek. Dodavatel TERE0 tato zdanitelná plnění uvedl ve svém daňovém přiznání, avšak priznanou daň neodvedl. Žalobkyně si však z těchto zdanitelných plnění nárokovala odpočet DPH. Správce daně následně odmítl uznat nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), uplatněný na základě uvedených daňových dokladů od dodavatele TERE0, z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, o kterém musel vědět.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobkyně namítala, že je napadené rozhodnutí nezákonné, nesrozumitelné, nepřezkoumatelné a že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s veškerou uplatněnou argumentací. Podle žalobkyně totiž v dané věci vůbec nedošlo k naplnění pojmových znaků podvodu na DPH, a navíc žalovaný neprokázal, že se nejednalo pouze o podnikatelské selhání.
5. Podvod na DPH je podle judikatury Nejvyššího správního soudu definován jako situace, kdy jeden z účastníků transakce neodvede daň, a další si ji odečte za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“), neboť uskutečněné situace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Z této definice vyplývá třístupňový test. První krok zmiňovaného testu směřuje k vyvození závěru o existenci daňového podvodu, a to na základě prokázání kombinace narušení neutrality a nestandardních okolností. V dané věci nepochybně došlo k narušení neutrality. Žalovaný ovšem již neprokázal, že uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Závěr o existenci daňového podvodu je proto nepodložený. Podle žalobkyně navíc žalovaný považuje za podvod jakoukoliv situaci, kdy jeden z účastníků neodvede daň a další si ji odečte, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.
6. Žalovaný shledal nestandardnosti v neexistenci webových stránek, ve virtuálním sídle společnosti TERE0 a jejím nedostatečném zázemí. Webové stránky však mají v oboru žalobkyně prakticky nulový význam. Co se týče potřebného zázemí, žalobkyně již v odvolání předkládala nájemní smlouvy k pronajatým parkovacím plochám, skladovacím prostorům i kancelářím. Žalovaný se však touto námitkou vůbec nezabýval. Za nestandardní okolnost nelze považovat ani nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin. Žalovaný totiž neobjasn timer souvislost mezi neplněním těchto povinností a daňovým podvodem, tudíž je jeho úvaha nesmyslná.

7. Žalovaný navíc neřešil, z jakých plnění vlastně dodavatel TERE0 plnění na výstupu neodvedl. Neřešil tedy primární otázku, zda ke zdanitelným plněním vůbec došlo.
8. Žalovaný dostatečně přesvědčivě neprokázal, že ke vzniku daňové ztráty došlo právě v důsledku daňového podvodu jakožto úmyslného jednání proti fiskálním zájmům státu, a nikoliv v důsledku pouhého podnikatelského selhání. Žalovaný se vůbec nezmínil o existenci Axel Kittel testu, podle kterého má žalovaný povinnost prokázat, že daňová ztráta je právě důsledkem daňového podvodu. Závěr o vědomé účasti plátce daně lze přitom vyvodit pouze na základě analýzy, ze které plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti na podvodu tíží pouze daňové orgány. Žalobkyně tedy nad rámec svých povinností předestřela obhajobu závěru, že si dodavatel TERE0 počínal s péčí řádného hospodáře ve snaze zachovat svoji ekonomickou činnost. Předmětem dokazování se pak stal způsob, jakým naložil dodavatel TERE0 s finančními prostředky od žalobkyně. Je přitom nepřijatelné po žalobkyni požadovat, aby prokazovala, že si dodavatel TERE0 počínal s péčí řádného hospodáře, či že neodvedení DPH bylo pouhé podnikatelské selhání. Žalovaný tak nerespektuje doktrínu a činí žalobkyni odpovědnou za neodvedení DPH dodavatelem TERE0, bez ohledu na chybějící prokázání zavinění žalobkyně.
9. Personální propojení subjektů nemá podle Nejvyššího správního soudu zpravidla bez dalšího daňové důsledky. Přesto je personální propojení dodavatele TERE0 a žalobkyně prostřednictvím jednatele Jaroslava Markreitera v podstatě jedinou skutkovou okolností, která jakožto nestandardní prokazuje vědomou účast žalobkyně na podvodu. Hodnotící úvahy žalovaného se zakládají na pouhých spekulacích. Žalovaný v podstatě dovodil objektivní odpovědnost žalobkyně za neodvedení DPH jiným článkem v řetězci. Pouhá skutečnost, že byl Jaroslav Markreiter jednatelem dodavatele TERE0 i žalobkyně, přitom neprokazuje, že jeho úmyslem musel být podvod na DPH. Žalovaný tak neprokázal druhou podmínku Axel Kittel testu, tedy že daňová ztráta vznikla v důsledku podvodného úmyslu. Test navíc žalovaný vůbec neaplikoval, což způsobilo nesrozumitelnost rozhodnutí.
10. Žalovaný si protiřečí, pokud se zároveň odvolává na nekonečnou množinu situací podvodu a zároveň konstatuje, že v tomto případě se jedná o zcela modelový příklad. Nesrozumitelná je také ta část rozhodnutí, kde se žalovaný věnoval vědomostnímu testu. Vzhledem k personálnímu propojení je totiž zřejmé, že pokud by skutečně došlo k podvodu, žalobkyně by o něm musela vědět. Závěr žalovaného o existenci daňového podvodu se tak opírá o domněnku o spáchání podvodu na straně jedné, a o tvrzení o neunesení důkazního břemene ohledně podnikatelského selhání žalobkyní na straně druhé. Vzhledem k tomu, že žalobkyni důkazní břemeno vůbec netížilo, se tedy závěr žalovaného fakticky opíral pouze o jeho spekulace.
11. Žalovaný také zjevně účelově a svévolně zpochybňoval věrohodnost účetních dokladů a dalších důkazních prostředků. Patrné je to v případě hodnocení výpovědi svědka V. P. Žalovaný tento důkaz sice provedl, ovšem přisoudil mu nulovou hodnotu důležitosti.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný setrval na svém právním názoru a odkázal na napadené rozhodnutí. Poukázal na to, že námitky žalobkyně vůči existenci podvodu na DPH jsou vnitřně rozporné. Žalobkyně na jedné straně rozporovala splnění samotných hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně a na druhé uvedla, že v daném případě nepochybně došlo k narušení neutrality

daně, tj. jednoho ze znaků podvodu na DPH. Žalovaný přitom v odst. 44 napadeného rozhodnutí uvedl, jaká plnění byla zasažena podvodem, přičemž zcela jednoznačně uzavřel, že formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně byly naplněny.

13. Co se týče jednotlivých nestandardností řetězce, žalobkyně nijak neprokázala své tvrzení, že webové stránky mají prakticky nulový význam při získávání zakázek. Kromě toho měl dodavatel TERE0 také jiné obory podnikání. Žalovaný proto trval na tom, že se jedná o nestandardnost, neboť v dnešní době se jedná o nejčastější místo, kde lze cílit na potenciální odběratele. Žalovaný nadále trval také na tom, že jednou z nestandardností je nezveřejňování účetních závěrek.
14. Co se týče předložených nájemních smluv, dal žalovaný žalobkyni za pravdu, že se s nimi v napadeném řízení nevypořádal. Uvedená vada však podle žalovaného nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť absence odpovídajícího zázemí byla pouze jednou z okolností v řetězci, nikoliv okolností stěžejní.
15. Tou nejzávažnější nestandardností je právě personální provázanost všech zapojených subjektů. Jednatel Markreiter se aktivně podílel na řízení všech společností v řetězci, proto musel vědět o všech jejich obchodních aktivitách a plnění daňových povinností. Ostatní nestandardnosti tuto skutečnost pouze doplňují.
16. Fakt, že se nejednalo o pouhé podnikatelské selhání, vyplývá mimo jiné z toho, že dodavatel TERE0 od žalobkyně inkasoval částku převyšující daň na výstupu, kterou ale zaplatil údajnou půjčku pozdějšímu odpovědnému zástupci V. P. To, že jednatel vědomě upřednostnil úhradu údajné ústní půjčky před úhradou DPH, nelze označit za podnikatelské selhání.
17. Žalovaný vycházel z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie („SDEU“) i Nejvyššího správního soudu, podle které je základním předpokladem pro konstatování podvodu na DPH narušení neutrality daně. Že k neodvedení daně nedošlo podnikatelským selháním, ale podvodným jednáním, je pak zjišťováno analýzou dalších okolností obchodování a povahou zapojených společností. Podvod na DPH je proto chápán jako kombinace narušení neutrality daně a nestandardních okolností a jako takový jej žalovaný prokázal.
18. Žalovaný po žalobkyni nikdy nepožadoval, aby prokazovala, že neodvedení daně dodavatelem TERE0 bylo neúmyslné. Prokázat existenci podvodu bylo povinností správce daně, a ten ji beze zbytku splnil. Žalobkyně byla tedy procesně aktivní ze své vlastní iniciativy a sama začala za svého dodavatele TERE0 prokazovat, že neodvedení DPH bylo neúmyslné. Žalovaný se zabýval navrhovanými důkazy, ovšem dospěl k závěru, že uhradit půjčku, navíc zjevně účelovou (jak vyplynulo ze svědecké výpovědi V. P.), namísto daňové povinnosti, a to bez jakékoliv snahy o vyřešení situace se správcem daně, není v souladu s péčí řádného hospodáře. Takové jednání lze proto stěží hodnotit jako podnikatelské selhání.
19. Žalobkyně účelově dezinterpretuje napadené rozhodnutí. Žalovaný nikdy netvrdil, že by žalobkyni tížilo důkazní břemeno. Zopakoval proto závěry, které vyvodil z jednotlivých důkazních prostředků. Konstatoval, že daňové doklady nemohou prokázat faktické předání půjčky v hotovosti, že tvrzená půjčka v hotovosti je nevěrohodná a podklady evidentně účelově pořízené právě pro použití v daňovém řízení. Žalovaný také odmítl námitku nepřezkoumatelnosti i tvrzení o zbytečnosti vědomostního testu. Rozhodnutí je naopak

zcela srozumitelné, neboť postupoval podle judikatury a kroky třístupňového testu aplikoval. Popřel i další námitky o nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí, které považoval pouze za dezinterpretaci a slovíčkaření žalobkyně. Žalovaný tudíž považoval všechny námitky za nedůvodné a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

20. Žalobkyně zopakovala, že žalovaný vůbec neprokázal, že transakce neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Namítala, že prokazování daňového podvodu je povinností správce daně, který tak nemůže chtít po žalobkyni prokázat, že internetové stránky mají prakticky nulový význam. Je to naopak správce daně, který musí své tvrzení o jejich přínosnosti a obvyklosti prokázat.
21. Posouzení zveřejňování účetní závěrky má opodstatnění až při vyhodnocení otázky, zdali v žalobkyni tato skutečnost vyvolala, nebo měla vyvolat určité podezření o důvěryhodnosti dodavatele. Žalovaný však tuto okolnost zcela svévolně nekategorizuje a používá ji v jiných krocích třístupňového testu, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný tedy stále nedoložil kauzalitu mezi personálním propojením účastníků transakce a zasažením transakce daňovým podvodem.
22. Podle žalobkyně lze všechny zmíněné nestandardnosti vysvětlit i jinak než existencí daňového podvodu. Žalovanému se tedy nepovedlo vyloučit možnost podnikatelského selhání. Zopakovala také, že hodnocení důkazních prostředků žalovaným se zakládá pouze na dohaděch a je svévolné. Žalovaný také nerespektuje judikaturu, podle které, pokud chce žalovaný rozporovat účetnictví, musí předestřít vážné a důvodné pochyby o správnosti účetnictví. Žalovaný však uvedl pouze iracionální dohady. Závěrem namítla, že pokud výpověď V. P. nemohla ve zde posuzovaném případě nic změnit, je rozhodnutí nesrozumitelné, neboť není jasné, proč tedy žalovaný svědeckou výpověď vůbec provedl.

V. Posouzení věci

23. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích.
24. Žaloba **není** důvodná.
25. Žalobkyně namítla, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jak o věci žalovaný rozhodl, jaký skutkový stav vzal za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobkyně o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je pak obecně takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně bylo ve věci rozhodnuto (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, nebo rozsudky ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).
26. Takové vady zdejší soud neshledal, přičemž za nedůvodné považuje též konkrétní námitky žalobkyně ohledně rozpornosti a nesrozumitelnosti rozhodnutí. Z rozhodnutí je zřejmé, z jaké právní úpravy i z jakých definic žalovaný vycházel, jaké vzal v úvahu skutkové okolnosti, jaké z nich vyvodil závěry, ale i jakými úvahami žalovaný své závěry podložil, či kterými judikáty podpořil svá tvrzení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí respektuje

zavedenou doktrínu, adekvátně užívá stanovené postupy pro prokazování podvodu na DPH a vychází ze zákonného rozložení důkazního břemene. Ostatně žalobkyně rozhodnutí zjevně rozuměla, neboť polemizuje s dílčími úvahami a jednotlivými závěry žalovaného. Rozhodnutí je vždy třeba posuzovat jako celek, nikoliv účelově dezinterpretovat jednotlivé věty napadeného rozhodnutí. Nedůvodná tak nebyla ani námitka proti definici podvodu žalovaným. Žalovaný nikde netvrdil, že podvodem je jakákoliv situace, kdy není odvedena daň. Naopak postupoval podle zákona i ustálené judikatury.

27. Zástupce žalobkyně dále při jednání namítal, že správní orgány neprovedli žalobkyní navrhované důkazy, konkrétně pak výslech V. P. K tomu soud podotýká, že takový žalobní bod nebyl v žalobě uplatněn, a soud se jím proto nemůže zabývat. Kromě toho výslech svědka P. proveden byl.
28. Jádrem sporu byla otázka, zda žalovaný prokázal existenci podvodu na DPH.
29. Podle § 72 ZDPH je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.
30. Je třeba důrazně odlišovat posuzování splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku daňového subjektu na odpočet DPH a účast daňového subjektu na podvodu. Nejdříve je třeba mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo, a až poté lze jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat. Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda přitom nedošlo k podvodnému jednání (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-35, nebo ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32). V tomto případě se žalovaný zabýval naplněním podmínek vzniku nároku na odpočet DPH u podvodem zasažených plnění v odst. 44 napadeného rozhodnutí, v němž konstatoval, že faktické uskutečnění plnění bylo prokázáno. Námitka žalobkyně ohledně nejasnosti podvodem zasažených plnění a jejich uskutečnění proto byla nedůvodná.

V.I. Obecná východiska

31. Z ustálené judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu týkající se nároku na odpočet DPH vyplývá, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Odmítnout přiznat nárok na odpočet je třeba nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i tehdy, když osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se příslušným

plněním podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán jiným subjektem v rámci dodavatelského řetězce. Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (zejména rozsudky ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling*, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid*).

32. Pojmem podvod na DPH je tedy označována situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2012, č. j. 1 Afs 13/2012-49). Aby tedy mohlo být konstatováno, že bude daňovému subjektu odmítnut nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik navazujících podmínek. Předně je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Daňové orgány tedy musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra) [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39]. Pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok na odpočet daně přiznán. Nejdříve je tedy správce daně povinen prokázat, že k daňovému podvodu vůbec došlo, a až následně může přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, jestliže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz rozsudek *Axel Kittel*).
33. Aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo. Postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V této souvislosti je podstatné především to, že relevantní skutkové okolnosti mnohdy nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, č. 2 či podmínky č. 3, přičemž některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39). Cílem celého testu tedy není požadovat po správci daně modelový výčet nestandardností, který by byl v řadě případů zcela nedosažitelný. Jeho cílem je poskytnout správním orgánům návod, jakým způsobem přezkoumatelně jednotlivé okolnosti každého individuálního případu posoudit a odhalit situace, kdy se o podvodné jednání skutečně jednalo.
34. Žalobkyně namítala, že žalovaný neaplikoval *Axel Kittel* test, a proto je rozhodnutí nesrozumitelné. To ovšem není pravda. *Axel Kittel* test, jak je popsán výše v bodě 31, žalovaný beze zbytku provedl. Pouze z toho, že žalovaný doslovně neuvedl, že aplikoval *Axel Kittel* test, nelze dovozovat, že postupoval nesrozumitelně či dokonce nezákonně. Argumentace žalobkyně je navíc vnitřně rozporná, neboť na jedné straně zdůrazňuje nutnost využití *Axel Kittel* testu, na druhé straně ovšem považuje celou část napadeného rozhodnutí

zabývající se vědomou účastí daňového subjektu na podvodu za nesrozumitelnou a nadbytečnou.

V.II. Prokázání existence podvodu na DPH

35. Správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu jednání nebo jiné skutečnosti [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje zjištění a prokázání skutečností, které svědčí o tom, že v obchodním řetězci došlo k podvodu. Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat 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). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41). Jsou proto nedůvodné námitky žalobkyně o pouhých domněnkách a spekulacích správce daně. Správce daně totiž nikdy nemůže postavit zcela najisto, jakým způsobem se odehrál daný případ. Musí však uvést takové pochybnosti a nesrovnalosti, které v daném konkrétním případě dostatečně odůvodňují jeho domněnku o spáchání podvodu na DPH.
36. Žalovaný dospěl k závěru že v řetězci, jehož byla žalobkyně součástí, došlo k podvodu. Příímý dodavatel žalobkyně TERE0 sice podal daňové přiznání, ale DPH již z plnění poskytnutých žalobkyni neodvedl. Tato věc mezi stranami není sporná. Jednotlivé nestandardní okolnosti případu je pak vždy třeba chápat individuálně vzhledem ke konkrétním skutkovým zjištěním. Jsou zjišťovány analýzou dalších okolností obchodování a povahy zapojených společností.
37. Zcela podstatnou a stěžejní nestandardností ve vztahu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem TERE0 je jejich personální propojení. Jediný jednatel žalobkyně byl zároveň jediným jednatelem dodavatele žalobkyně TERE0 i dalšího dodavatele v řetězci, společnosti KRPOL s. r. o. Jednatel Jaroslav Markreiter tak byl jedinou osobou, která měla o jednotlivých člancích řetězce veškeré informace, která řídila všechny transakce i dílčí kroky společností. Tuto skutečnost nelze skrývat tím, že formálně jednaly odlišné právnické osoby. Další okolností je také evidentní nadbytečnost jednotlivých článků v řetězci. Ani z ekonomického hlediska totiž nedávalo žádný logický smysl vkládat do řetězce společností nejen žalobkyni, nadbytečným článkem řetězce mohl být i dodavatel TERE0. Bylo by mnohem smysluplnější, aby společnost KRPOL s. r. o. nepřidělovala své zaměstnance dodavateli TERE0, který by je využíval jako řidiče vozidel zapůjčených od žalobkyně, ale aby zaměstnance přidělil rovnou žalobkyni. Žalobkyně byla pak nadbytečným článkem při přepravování vozidel v rámci komisního prodeje. Celý řetězec se tak stal pouze komplikovanějším, což jen přispívá k závěru o snaze zakrýt podvodná jednání činěná fakticky za všechny společnosti jedinou fyzickou osobou. Již tyto skutečnosti podle soudu zcela postačují k závěru o existenci podvodu na DPH.
38. Další nestandardností pak byly způsoby úhrady pohledávek. Žalobkyně si totiž s dodavatelem TERE0 navzájem platila v hotovosti nebo prostřednictvím zápočtu vzájemných pohledávek. Dále se jednalo o absenci webových stránek, nezveřejňování

účetních závěrek nebo virtuální sídla společností. Podle soudu je výše zmíněné dostatečným výčtem indicíí, které ve svém souhrnu dokládají, že ze strany žalobkyně nešlo o standardní obchodní vztah s dodavatelem, a tedy že vztahy v řetězci a uskutečněné operace neodpovídají zcela běžným obchodním podmínkám.

39. Na tomto závěru nic nezměnila ani argumentace žalobkyně, která jednotlivé nestandardnosti rozporovala a namítala, že je lze bez problému vysvětlit i jinak než existencí daňového podvodu. Žalobkyně totiž pomíjí, že uvedené objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Prokazování jednotlivých okolností je tedy odvislé od specifických okolností každého konkrétního případu, na čemž nemůže nic změnit ani žalobkyní odkazovaná judikatura, podle které zpravidla nemá personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě bez dalšího daňové následky. V tomto případě byl Jaroslav Markreiter jediným jednatelem žalobkyně, dodavatele TERE0 i korporace KRPOL s. r. o., byl tedy jedinou zcela stěžejní osobou, která o korporacích měla veškeré podstatné informace a věděla vše o jejich plánech a činnosti. V takovém případě je již tato skutečnost sama o sobě velmi podstatnou a závažnou indicíí pro zvýšenou obezřetnost ze strany daňových orgánů, a měla by pro daňový subjekt, resp. jeho jednatele, znamenat zvýšenou péči ve vztahu k řádnému plnění daňových povinností.
40. Nedůvodná byla námitka žalobkyně týkající se neplnění povinností ve Sbírce listin. Jak již bylo uvedeno, relevantní skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat, některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše zmíněného testu. Každý jednotlivý případ je tudíž potřeba vyhodnotit individuálně a vymezit konkrétní nestandardnosti, které v souhrnu dávají závěr o existenci podvodu na DPH. Je proto nepravdivé tvrzení žalobkyně, že nezveřejňování účetní závěrky musí vždy figurovat pouze v posuzování objektivní stránky.
41. Je pravdou, že zmíněné „obecné“ nestandardnosti, jakožto neexistující webové stránky, nezveřejňování účetních závěrek nebo virtuální sídlo mohou být v obchodním styku běžné. Samy o sobě proto nemohou podvod na DPH prokázat, jedná se však o další indicie, které v souhrnu mohou závěr o existenci podvodu podpořit. Takové společnosti totiž mohou snadněji „zmizet ze scény“ a jejich dohledatelnost je pro správce daně daleko obtížnější než u společností, které pravidelně zveřejněním účetní závěrky informují o stavu svého hospodaření, mají funkční internetové stránky a v místě sídla se také fyzicky nachází vedení společnosti, sklady nebo kancelářské prostory. V tomto případě však soud nemá pochyb, že vyjmenované okolnosti svědčily o tom, že v řetězci došlo k podvodu na DPH.
42. Za nedůvodnou považoval soud také námitku rozporující význam existence webových stránek. V dnešní době je standardem, že podnikatelské subjekty webové stránky mají. Ať již jako prezentaci pro potenciální zákazníky, pro své partnery, tak pro jejich dohledatelnost ze strany státních institucí. Pokud žalobkyně tuto ustálenou skutečnost rozporuje a namítá, že v jejím oboru tomu tak není, není to správce daně, který jí musí prokázat, že je tato skutečnost běžná. Je to naopak žalobkyně, která musí svá tvrzení podpořit důkazními prostředky, chce-li pochybnosti správce daně v tomto ohledu vyvrátit.
43. Žalovaný v rozhodnutí jako další nestandardnost uvedl, že dodavatel TERE0 nemá žádné odpovídající zázemí. Toto tvrzení žalobkyně vyvrátila předloženými nájemními smlouvami, se kterými se však žalovaný nevypořádal. Tato vada však nemohla mít vliv na zákonnost

rozhodnutí žalovaného, jelikož podvodné jednání v řetězci bylo dostatečně prokázáno na základě výše uvedených skutečností.

44. Jako nedůvodné shledal soud také námitky žalobkyně o podnikatelském selhání dodavatele TERE0. Jak již bylo uvedeno, skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet DPH prokazuje správce daně. Důkazní břemeno tak žalobkyni v otázce prokázání podvodu na DPH nikdy netížilo. Správní orgány přitom uvedly takové skutkové okolnosti, které představovaly dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Jinými slovy v projednávané věci bylo s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zjištěno, že šlo o podvod na DPH.
45. Pokud měla žalobkyně i přes výše uvedenou skutkovou a právní argumentaci (která je pro závěr o podvodu zcela dostačující) za to, že neodvedení DPH bylo pouhé podnikatelské selhání, pak již bylo na ní, aby tuto svoji argumentaci osvětlila skutkovými tvrzeními a případně k ní nabídla důkazy. Jinými slovy není na žalovaném, aby prokázal, že v dané věci nešlo o podnikatelské selhání (ostatně jednalo by se o negativní důkaz), nýbrž aby prokázal, že se jednalo o podvod na DPH. Žalobkyni však nic nebrání, aby se závěry žalovaného pokusila vyvrátit, a to např. i tvrzením, že se v dané věci skutečně jednalo o podnikatelské selhání. Daňové orgány ostatně žalobkyni v uplatnění těchto tvrzení nijak nebránily, nadnesenou otázkou se zabývaly a provedly k ní dokazování.
46. O podnikatelském selhání (a nikoliv o podvodu na DPH) lze jistě hovořit tam, kde vyjdou najevo takové okolnosti, které nasvědčují, že neuhrazení daně mělo původ ve významné objektivní překážce, která daňovému subjektu skutečně bránila v řádném plnění jeho daňových povinností, ačkoliv jinak jednal s péčí řádného hospodáře. V projednávané věci ovšem k takovému závěru dospět nelze jednak pro vzájemnou propojenost zúčastněných osob, jednak pro důvod tvrzeného podnikatelského selhání spočívající v úhradě dříve uzavřené půjčky. Podnikatelským selháním zkrátka podle soudu nemůže být situace, kdy s žalobkyní personálně propojený dodavatel TERE0 pouze (bez jakýchkoliv objektivních důvodů) upřednostnil úhradu dluhu z půjčky před úhradou daně. Soud uvádí, že hodnocení důkazů předložených v souvislosti s touto půjčkou a závěry žalovaného ohledně její účelovosti nepovažuje za nepodložené nebo účelové (ostatně žalobkyně v tomto ohledu ani neuvádí konkrétní argumentaci) a v zásadě se s nimi ztotožňuje, avšak nevidí důvod se jimi blíže zabývat. Provedení a hodnocení těchto důkazů ze strany žalovaného není vadou řízení, ani nijak nezkrsluje výsledný závěr žalovaného o vědomé účasti žalobkyně na podvodu. O podnikatelském selhání pak zkrátka v tomto případě nemůže být řeč.
47. Z výše uvedených důvodů tak nelze než uzavřít, že jednání obou propojených korporací (žalobkyně a dodavatele TERE0) bylo činěno se záměrem získat neoprávněnou daňovou výhodu.

V.III. Prokázání zaviněné účasti žalobkyně na daňovém podvodu

48. Jde-li o subjektivní stránku, tzv. zavinění účasti na podvodných transakcích, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru obchodů věděla nebo vědět mohla a měla. Tento krok není ani nesrozumitelný ani nesmyslný, jak namítala žalobkyně. Jedná se o jednu z podmínek výše uvedeného testu, kterou musí správce daně aplikovat, aby mohl nepřiznat odpočet na DPH. Ostatně tohoto testu se dovolávala i sama žalobkyně.

49. Důkazní břemeno tížilo správce daně, který tak byl povinen prokázat, že žalobkyně o podvodném jednání věděla, nebo vědět měla. Tímto rozložením důkazního břemene jsou chráněna subjektivní práva a legitimní očekávání těch podnikatelů, kteří si nejsou a nemohou být vědomi daňového podvodu, resp. jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestali součástí takového daňového podvodu. Daňový subjekt totiž nesmí být nespravedlivě sankcionován, pokud jej někdo jiný, aniž o tom mohl vědět, vtáhl do řetězce podvodných obchodů.
50. Žalovaný i správce daně dovedli, že žalobkyně, vzhledem k jejímu personálnímu propojení s dodavatelem TERE0, musela o podvodu nepochybně vědět. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně však musí být přezkoumatelné, a proto se správní orgány musely alespoň dílčím způsobem vědomostním testem zabývat, byť to žalobkyni mohlo připadat nadbytečné. To správní orgány učinily zcela dostatečně v odst. 64 až 81 napadeného rozhodnutí a zdejší soud se s jejich vypořádáním ztotožnil.
51. Vzhledem k vědomé účasti žalobkyně na podvodu bylo nadbytečné se zabývat tím, zda přijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Dodavatel TERE0 daň nejen nezaplatil, ale ani se nesnažil žádným způsobem její uhrazení řešit se správcem daně, o čemž žalobkyně vzhledem ke stejné osobě jednatele musela zcela nepochybně vědět. Sama přitom pro řádné uhrazení daně neučinila nic. Žalobkyně si tedy uplatnila nárok na odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění, ačkoliv věděla, že dodavatel TERE0 z nich neodvedl, ale ani neodvede daň. V takové situaci by se žalobkyně mohla vyhnout odepření nároku na odpočet DPH v podstatě pouze tehdy, pokud by za dodavatele TERE0 uhradila daň postupem dle § 109a odst. 1 ZDPH.
52. Žalobkyně navrhovala k provedení důkaz nájemními smlouvami ze dne 30. 4. 2012 a ze dne 27. 2. 2015. Tyto důkazní prostředky již byly součástí správního spisu, který soudu byl předložen. V řízení před správním soudem se dokazování správním spisem v zásadě neprovádí a soud v této konkrétní věci neshledal důvod, aby se od tohoto pravidla odchýlil.

VI. Závěr a náklady řízení

53. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“)
54. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 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 ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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.

Brno 18. září 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu