



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Provit, a. s.**, se sídlem Klidná 274/8, Praha 6, zast. Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2021, č. j. 37039/21/5300-21442-712906, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2023, č. j. 14 Af 53/2021-85,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

### I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (správce daně) na základě daňové kontroly vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden, květen, červen a červenec 2016 a současně jí uložil povinnost uhradit penále. Dospěl totiž k závěru, že zdanitelná plnění v podobě surového řepkového oleje (dále též „zboží“) od společností STARBRIGHT s.r.o. (dále jen „Starbright“), BION s.r.o. (dále jen „Bion“), NetKop s.r.o. (dále jen „NetKop“) a Trávníček-Svitavy, s.r.o. (dále jen „Trávníček“) byla zasažena daňovým podvodem, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) se v kasační stížnosti neztotožnila se závěrem městského soudu, že správce daně podrobně vypořádal její argumentaci a že na její odkazy na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (SDEU) postačovala jen implicitní reakce.

[4] Stěžovatelka se dále brání proti neprovedení důkazů ze strany správce daně. Nesouhlasí s městským soudem, že členové jejího představenstva jako účastníci řízení měli možnost alternativně k důkazu výsledkem předložit své vyjádření. Odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 2568/07, který lze analogicky vztáhnout i na daňové řízení. Účastnický výslech není důkazem *a priori* druhořadým co do věrohodnosti. Hodnocení důkazů podle úvahy neznamená, že k nim správce daně může přistupovat způsobem, který prakticky neumožní daňovému subjektu unést důkazní břemeno.

[5] Významným neprovedeným důkazem v daňovém řízení je navrhovaná svědecká výpověď Ing. Kumsty. V rozhodném období nebyl jen členem statutárního orgánu, ale i stěžovatelčiným zaměstnancem a obchodním zástupcem, odpovědným za dané obchody. Není pravdou, že jeho výslech nemohl být relevantní. Postavení svědka nelze posuzovat formálně.

[6] Správce daně ani žalovaný se nezabývali všemi stěžovatelčinými podáními. Městský soud tento postup schválil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9, jež však na věc aplikovat nelze. Žalovaný se totiž nezabýval celými podáními, doplněními odvolání a nepřehlédl tak jen jednotlivé argumenty, nýbrž ucelené texty. Přitom paradoxně označuje stěžovatelčina podání za obecná a opakující se. K tomu stěžovatelka odkázala na komentář k § 114 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[7] Městský soud podle stěžovatelky opomenul důkaz navržený při jednání. Šlo o listinu z jiného daňového řízení, která měla prokazovat zavedenou praxi správce daně v otázkách posouzení charakteru výpovědi statutárního orgánu daňového subjektu a jejího připuštění.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem městského soudu. Veškerá skutková zjištění a právní hodnocení jsou popsána v napadeném rozhodnutí.

## III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[10] Správce daně dospěl k závěru, že byly splněny hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet z přijatých plnění ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani

pokračování

z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Současně shledal, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně za nákup zboží v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, jelikož se účastnila transakcí zasažených podvodem na DPH, o kterém mohla a měla vědět.

### III. A Podvody na DPH – obecná východiska

[11] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění hmotněprávních a formálních podmínek stanovených zákonem o DPH. SDEU zdůrazňuje, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a musí být použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11, bod 26).

[12] Podvod na DPH je chápán jako situace, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další daňový subjekt čerpá odpočet. Takový podvod může mít řadu podob. Jednou z typických je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s touto daní, ale vybranou daň neodvede, ač je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku a následně tento plátce např. zmizí, je nekontaktní vůči správci daně či nepodává daňová přiznání (takové postavení v řetězci se označuje jako *missing trader*). Tento typ podvodu se často vyskytuje v řetězci několika subjektů, které si prodávají zboží (bývají sem zařazováni tzv. *bufferi*, kteří fungují k zastření spojitosti mezi *missing traderem* a tzv. *brokerem*). *Broker* pak čerpá výhodu z řetězce plynoucí jako nadměrný odpočet, případně odpočet z plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně (rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022-74). Zapojené daňové subjekty často využívají přeshraničního obchodu v Evropské unii, neboť dodání zboží mezi členskými státy je osvobozeno od DPH.

[13] Z judikatury SDEU vyplývají i kroky, jež mají daňové orgány činit při odhalování a prokazování daňového podvodu. Obecně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 55 a výrok). Pokud je však s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že plátce DPH mohl a měl vědět, že se svým nákupem účastní daňového podvodu, musí mu být nárok na odpočet DPH odmítnut (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 61 a výrok).

[14] Lze shrnout, že daňové orgány mohou odepřít nárok na odpočet DPH, pokud postaví najisto, že došlo k daňovému podvodu. V následném vědomostním testu se na základě objektivních skutkových okolností posuzuje, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a jestli přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se svým jednáním daňového podvodu nebude účastnit.

### III. B Identifikované řetězce

[15] Správce daně zmapoval několik řetězců, u kterých detekoval zasažení daňovým podvodem. Příkými dodavateli stěžovatelky v nich byly společnosti Starbright, NetKop,

Bion a Trávníček. Zboží bylo dodáváno z jiného členského státu, nejčastěji z Polska, do jiného členského státu nebo rovnou do České republiky, kde bylo přeprodáno mezi několika českými subjekty a následně prodáno do jiného členského státu, nejčastěji na Slovensko či do Polska. Správce daně tyto řetězce přehledně graficky znázornil na s. 35 zprávy o daňové kontrole.

[16] Ve zdaňovacím období **leden 2016** bylo zboží dodáno z Polska společností PETRAX Sp. z.o. (dále jen „Petrax“) do České republiky společností Bohemia LYNX spol s r.o. (dále jen „Bohemia“), která fungovala na pozici *missing trader*. Ta přeprodala zboží přímé dodavatelce stěžovatelky, společnosti **Starbright**, fungující na pozici *buffer*. Petrax zajišťovala dopravu do skladu Starbright prostřednictvím polského dopravce. Přes společnost Bohemia zboží procházelo pouze fakturačně. Byla u ní detekována chybějící daň spočívající v neoprávněně uplatněném nároku na odpočet DPH z fiktivních plnění. Stěžovatelka v řetězci fungovala na pozici *broker*. Získala výhodu tím, že si při pořízení zboží od tuzemského plátce Starbright uplatnila nárok na odpočet DPH, avšak při prodeji zboží na Slovensko společnosti ALWA s.r.o. (dále jen „Alwa“) byla s ohledem na § 64 zákona o DPH od daně osvobozena. Alwa zboží následně prodala zpět do Polska společnosti ZEUS ENTERPRISE Sp. z o.o. (dále jen „Zeus“)].

[17] Obchodování v řetězci probíhalo v krátkých časových intervalech a rovněž v krátkých časových úsecích bylo přepraveno mezi členskými státy. Z analýzy nákupních a prodejních cen správce daně zjistil, že cena, za kterou zboží nakupovala společnost Bohemia od dodavatele z jiného členského státu, byla vyšší než cena, za niž zboží prodávala do jiného členského státu stěžovatelka. Ke snížení ceny došlo právě u společnosti Bohemia, fungující na pozici *missing trader*, což je jeden z typických znaků daňových podvodů. Kromě ceny ke zjištěným nestandardním okolnostem v řetězci patřila přeprava zboží, splatnost faktur, způsob sjednávání objednávek, absence kontaktních údajů na předložených dokladech, údaje na CMR listech, lišící se informace o navázání kontaktu s dodavatelem a o ukončení spolupráce, a také rychlost a totožné množství u přepravece zboží. Zároveň byla identifikována chybějící daň.

[18] Přímou dodavatelkou stěžovatelky ve zdaňovacích obdobích **květen, červen a červenec 2016** byla mj. společnost **NetKop**. Zboží z Polska opět dodávala společnost Petrax, a to společnosti GRANTS AND FUNDING LTD (dále jen „Grants“) do Velké Británie. Zboží však bylo fyzicky dodáváno do Uherského Brodu. Grants přeprodávala zboží české společnosti NetKop fungující v řetězci na pozici *missing tradera*. Chybějící daň identifikoval správce daně u NetKop ve všech třech zdaňovacích obdobích. NetKop byla přímou dodavatelkou stěžovatelky. Pro správce daně byla nekontaktní, neplnila daňové povinnosti, měla fiktivní sídlo, jednatele se často měnili. Jednatel v době uzavření obchodu se stěžovatelkou byl řidič autobusu. Členy představenstva stěžovatelky osobně nikdy nekontaktoval. NetKop se podle svých webových stránek zabývala výrobou nábytku. Zboží bylo dodáváno z Polska do stěžovatelčina skladu. Přepravu zajišťovala Alwa prostřednictvím polského dopravce. Stěžovatelka dále dodávala ve všech třech zdaňovacích obdobích zboží společnosti Alwa, v květnu a červnu také slovenské společnosti AB-PROFI s. r. o. (dále jen „AB-Profi“) a maďarské společnosti HOME RELAX HUNGARY Kft. (dále jen „Home Relax“). Obě tyto společnosti byly pro správce daně nekontaktní. Společnost Alwa neměla výrobní ani skladovací prostory, zboží nakoupila a zajistila dopravu na místo

pokračování

vykládky, tedy zpět do Polska [společnostem VECTURE INVESTMENT Sp z o.o. (dále jen „Vecture“), ACC GROUP Sp z o.o. (dále jen „ACC“) a Bestific Sp z o.o. (dále jen „Bestific“); všechny byly pro správce daně nekontaktní, Bestific byla zrušena bez likvidace, ACC je pak polským správcem daně označována jako *missing trader*].

[19] Společnosti zapojené v řetězci tedy vykazovaly typické znaky společností zapojených v daňových podvodech. Stěžovatelka se s dodavatelskou společností NetKop nikdy nesetkala. Obchody v řádech milionů Kč se dojednávaly pouze e-mailem. Přesto stěžovatelka předložila kopii podepsané smlouvy. O podpisu na ní uvedl svědek (jednatel NetKop), že není jeho. Nákupní cena zboží při nákupu společností NetKop z Velké Británie byla vyšší než prodejní cena odběrateli do jiného členského státu. U článků řetězce typu *missing trader* přitom při daňových podvodech typicky dochází ke snížení ceny přeprodávané komodity. Správce daně zjistil v řetězci další nestandardní znaky - nekorespondující informace o NetKop na jejich webových stránkách, očividně falešné potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků NetKop, nejasný původ zboží, přeprodej v řetězci přes personálně propojené osoby, shodná data vystavení faktury s datem uskutečnění zdanitelného plnění a datem splatnosti, úhrady prováděné v den dodávky a celkově uskutečňování obchodů v krátkých časových intervalech (24 až 48 hodin), absence základních údajů (telefonní číslo) na předložených smlouvách a CMR listech.

[20] Ve všech zkoumaných zdaňovacích obdobích, tedy **leden, květen, červen a červenec 2016**, stěžovatelka obchodovala se společností **Bion**. Ta v řetězci fungovala jako *buffer*. Ve zdaňovacích obdobích leden a červen 2016 u ní byla identifikována chybějící daň. Zboží v řetězcích bylo dodáváno z Německa, Slovenska, České republiky a Polska. Stěžovatelka jej dále dodávala společnosti Alwa, v lednu také MBM Trade s. r. o. (dále jen „MBM“) a litevské UAB „Plenonis“ (dále jen „Plenonis“). Od společnosti Alwa pak zboží putovalo do Polska (Zeus, ACC a Vecture). MBM dodávala polské společnosti ZB BUSINESS Sp. z o.o., Plenonis a nizozemské Amsterdam Capital Trading B.V., která následně zboží prodávala do Rakouska. Dodavateli z jiných členských států byly společnosti Petrax a německá PS Bioenergie GmbH & Co. KG (dále jen „Bioenergie“), českou dodavatelkou byla AGRIS – TRADE, s. r. o. (dále jen „Agris“), fungující v řetězci jako *missing trader*. Dalšími subjekty v řetězcích před společností Bion byly společnosti Condor Investments, s.r.o. (dále jen „Condor“), britská Grants, NetKop, DEOFAN House s.r.o. (dále jen „Deofan“). U všech společností kromě Grants byla identifikována chybějící daň a vystupovaly na pozici *missing trader*. Ve zdaňovacím období červenec 2016 dodávala společnosti Bion zboží společnost Condor prostřednictvím společnosti Agris. Zboží tedy bylo přepravováno do skladů v tuzemsku z jiných členských států a následně zpět do Polska nebo do Rakouska. Stěžovatelka v řetězci fungovala jako *broker*. Výhodu získala tím, že si při porizení zboží od tuzemského plátce uplatnila nárok na odpočet DPH, ale při prodeji ji neodvedla, neboť byla osvobozena ve smyslu § 64 zákona o DPH.

[21] Správce daně zjistil, že Condor ani Agris nevykazovaly v daňovém přiznání uskutečněná plnění (Agris na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, avšak dodatečně vyměřenou daň neuhradila). Podle správce daně byly do řetězce vloženy účelově jako *buffer*. Daňová přiznání (ani kontrolní hlášení) nepodávala také NetKop. Pro správce daně byla nekontaktní, stala se nespolehlivým plátcem, účetní závěrku zveřejnila pouze za rok 2014, údaje na jejich webových stránkách nevypovídaly nic o obchodování s řepkovým

olejem. Bioenergie byla podle správce daně již dříve součástí karuselového podvodu. Deofan sídlila na virtuální adrese, neměla webové stránky a byla pro správce daně nekontaktní. Stejně byly pro správce daně nekontaktní společnosti Zeus, Vecture a ACC. Dalšími indiciemi bylo například to, že společnost Grants skončila v likvidaci, Zeus měla sídlo na fiktivní adrese, jednatelem MBM byla osoba bez domova. Bion nezveřejňovala účetní závěrky v řádném termínu, neměla sklady, hrazeno bylo na nezveřejněné účty. Po vydání zajišťovacích příkazů přestala Bion vyvíjet jakoukoli činnost a stala se nespolehlivým plátcem.

[22] Na základě analýzy nákupních a prodejních cen správce daně zjistil, že u článků řetězce typu *missing trader* docházelo ke snížení cen přeprodávaného zboží, což je typické pro podvodné řetězce. Nákupní cena zboží zakoupeného společnostmi Condor a NetKop od dodavatele z jiného členského státu byla vyšší než prodejní cena odběratelům do jiných členských států. Faktury stěžovatelka vystavovala ve stejný den jako společnost Bion, zboží tedy bylo prodáno ve stejný den, jako bylo nakoupeno. Obchodování se zbožím probíhalo v krátkých časových intervalech v celém řetězci, většinou během 24 až 48 hodin, a to ve stejném množství. Správce daně zjistil, že ve zdaňovacím období květen 2016 zboží během 24 hodin změnilo majitele dokonce několikrát.

[23] Podle stěžovatelky s ní Bion navázala spolupráci kvůli svým problémům s finančním úřadem, kdy nemohla uplatňovat odpočet DPH při prodeji společnosti MBM. Stěžovatelce měla doporučit i společnosti Plenonis a MBM. Pracovníkem této společnosti byl pan S., který zároveň spoluzaložil společnost Alwa. Podle CMR listů, kde byla odesílatelem stěžovatelka, byly příjemci společnosti Zeus, Vecture nebo ACC, ačkoli odběratelkou byla společnost Alwa. Ta je uvedena i v pokynech pro odesílatele. Alwa nedisponovala výrobními ani skladovacími prostory, sídlo měla v místě trvalého bydliště jednatele. U zdaňovacího období květen 2016 zjistil správce daně nesrovnalosti i u CMR listu. Z něj bylo zřejmé, že zboží odeslala společnost VKS Pohledští Dvořáci a.s. (a zároveň vystavila vážní lístek) a bylo dopraveno do Polska, ačkoli podle vážního lístku byla dodavatelem společnost Agris a odběratelem stěžovatelka. Řepkový olej tedy vyrobila společnost VKS Pohledští Dvořáci a.s. jako subdodavatel služby lisování semene řepky pro společnost Agris. Semeno řepky Agris nakoupila od společnosti Bion a vyrobený olej pak Bion vyfakturovala. Úhrady mezi Bion a Agris byly formou vzájemných zápočtů pohledávek. Vedlejší produkt (řepkové výlisky) Agris prodala VKS Pohledští Dvořáci a.s.

[24] Se společností **Trávníček** stěžovatelka obchodovala ve zdaňovacích obdobích **květen, červen a červenec 2016**. Zboží putovalo od polské společnosti Solvadis Polska Sp. z o. o. přes slovenskou MIRIAH s. r. o. (dále jen „Miriah“) přes různé české společnosti v různém uspořádání. Jednalo se o společnosti STONE AGENCY s.r.o. (*missing trader*, identifikována chybějící daň; dále jen „Stone Agency“), HOP Medical Q s.r.o. (*buffer*, zjištěno personální propojení se Stone Agency), ABW ATALIA s.r.o. (*buffer*), ACERRA s.r.o. (*buffer*, v okamžiku prověřování transakcí ze strany finanční správy se začíná chovat jako *missing trader*), Marineti Trade s.r.o. (*missing trader*, identifikována chybějící daň), GAMASON spol. s r.o. (*buffer*, v okamžiku prověřování transakcí ze strany finanční správy se začíná chovat jako *missing trader*, identifikována chybějící daň), Ing. Rothschein Tomáš [osoba samostatně výdělečně činná fungující na pozici *buffer*, identifikována chybějící daň (dále jen „Ing. Rothschein“)]. Další řetězec dodavatelů společnosti Trávníček tvořily ve zdaňovacím

pokračování

období květen 2016 české společnosti Vrchovina pozemková s.r.o. (dále jen „Vrchovina“) a Flexibuild Plus s.r.o. (dále jen „Flexibuild“). U společnosti Vrchovina byla zjištěna chybějící daň, figurovala na pozici *missing trader*. Flexibuild nejprve fungovala jako *buffer*. Její jednatel podle svého vyjádření zboží nikdy neviděl a Vrchovina jej přepravovala přímo do skladu společnosti Trávníček. Byla identifikována chybějící daň. Společnost Trávníček dodávala zboží stěžovatelce, která jej dále dodávala slovenským společnostem Alwa, AB-Profi a MBM a maďarským Home Relax a ATrade & Consulting Kft (dále jen „ATrade“). Ze Slovenska se zboží vracelo zpět do Polska nebo putovalo do Litvy či Maďarska. Podle zjištění správce daně stěžovatelka přefakturovala ve stejný den faktury vystavené společností Trávníček odběratelům; množství řepkového oleje bylo totožné.

[25] Lze konstatovat, že u společností zapojených v řetězci se objevily znaky typické pro podvodné řetězce, kromě odpovídacích „rolí“ v řetězci a chybějící daně to byla např. nekontaktnost některých subjektů, fiktivní sídla, často se měnící jednatele s místem pobytu mimo území České republiky, nedostatečné materiální zabezpečení, nezveřejněné účetní závěrky, neprezentování se prostřednictvím webových stránek (s. 192 a násl. zprávy o daňové kontrole). Podle dalších zjištění správce daně společnost Trávníček nejprve sama dodávala zboží do jiných členských států, od března 2016 tak činila prostřednictvím stěžovatelky, avšak ze svých skladovacích prostor do jiných členských států. Odběratelé byli totožní.

[26] Faktury v řetězci byly hrazeny v rychlém sledu, nejprve však hradil odběratel z jiného členského státu a až poté bylo hrazeno společnosti Trávníček (dodavateli). Datum uskutečnění zdanitelného plnění na dodavatelských fakturách je totožné jako u faktur odběratelských. Obchodování se zbožím probíhalo v krátkých časových intervalech a měnilo majitele i několikrát během 24 až 48 hodin, a to v nezměněném množství. K pouhé přefakturaci došlo i u společnosti Flexibuild. Dodávky od fakturačního dodavatele Flexibuild, jejímž jednatelem byl Ing. Rohárik, hradila společnost Trávníček na účet jiné slovenské obchodní korporace s totožným jednatelem. Veškeré dodávky od slovenské společnosti Miriah byly přeprodávány přes různé subjekty, aby skončily u Ing. Rothscheina, který je přeprodával společnosti Trávníček, dodavatelce stěžovatelky. Stěžovatelka získala výhodu tím, že si při pořízení zboží od tuzemského plátce uplatnila nárok na odpočet DPH, ale při prodeji jej neodvedla, neboť přeprodávala do jiných členských států a byla tak podle § 64 zákona o DPH od této daně osvobozena. Z analýzy nákupních a prodejních cen bylo zjištěno, že nákupní cena řepkového oleje pořízeného společnostmi Marinetti Trade s. r. o. a Stone Agency byla vyšší než prodejní cena. Ke snížení prodejní ceny typicky dochází u článků řetězce typu *missing trader*, což odpovídá. Nesrovnalosti panovaly i ohledně kupních smluv a byly zjištěny rozpory ve svědeckých výpovědích (Ing. Rothschein).

### III. C Opomenutý důkaz

[27] NSS se nejprve zabýval námitkou opomenutého důkazu sdělením finančního úřadu v řízení před městským soudem. Z ustálené judikatury NSS (rozsudky ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008-108, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 6 Azs 26/2009-100, či ze dne 2. 9. 2009, č. j. 2 Azs 26/2009-123) plyne, že soud není povinen provést všechny důkazy navržené účastníkem řízení. Je však vždy povinen odůvodnit, proč navržený důkaz neprovedl. Na splnění těchto podmínek je nutné trvat, neboť jsou zárukou práva na spravedlivý proces

(rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 1 As 84/2010-72). V opačném případě jde o tzv. opomenutý důkaz, jenž zpravidla zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007-80).

[28] Neakceptování návrhu na provedení důkazu lze odůvodnit tak, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále je myslitelný argument, podle něhož důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tedy nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být také odůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení, bez důvodných pochybností postavena najisto (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89). Absence věcné úvahy soudu, proč považuje navrhované důkazy za nadbytečné, může být překlenuta pouze v případě zjevně irelevantních důkazních návrhů (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 As 372/2019-42).

[29] Jakkoli je opomenutí důkazu vadou řízení před soudem, nemusí vždy znamenat porušení základních práv účastníků řízení, případně nepřezkoumatelnost rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 Afs 17/2007-100). Ústavní soud v usneseních ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. II. ÚS 744/06, či ze dne 1. 6. 2007, sp. zn. I. ÚS 452/07, dovodil implicitní odůvodnění toho, proč nebyl důkaz proveden, ačkoli to nebylo ve zkoumaných rozhodnutích výslovně uvedeno.

[30] NSS ze záznamu jednání před městským soudem konaného dne 6. 9. 2023 ověřil, že zástupce stěžovatelky navrhl k důkazu sdělení finančního úřadu vydané v jiném řízení obsahující výzvu statuárnímu orgánu jiného daňového subjektu k podání vysvětlení. Stěžovatelka tím poukazovala na to, že jde o běžnou praxi orgánů finanční správy. Dokazování touto listinou však nebylo doplněno, neboť podle soudu nemohla přinést nic nového k náhledu na to, že v posuzovaném případě nebyl vyslechnut člen představenstva stěžovatelky. Městský soud hodlal pouze zkoumat, zda nevyslechnutí členů představenstva porušilo stěžovatelčina práva, či nikoli.

[31] Pokud poté městský soud neodůvodnil neprovedení tohoto důkazu v písemném vyhotovení rozsudku, nepostupoval správně a zatížil řízení vadou. Nelze však pominout, že městský soud při jednání o neprovedení navržených důkazů rozhodl a své rozhodnutí, byť stručně, odůvodnil. Z napadeného rozsudku je zřejmý závěr městského soudu, že pokud fyzická osoba vystupuje v pozici daňového subjektu jako statutární orgán, nemůže poté vystupovat v pozici jiné, od daňového subjektu rozdílné, tedy v pozici svědka. Stěžovatelka se podle městského soudu mohla (a také tak činila) v daňovém řízení k podstatným okolnostem vyjádřit podle § 71 odst. 1 daňového řádu či navrhnout jednání, při kterém by členové představenstva učinili zamýšlená prohlášení. NSS zdůrazňuje, že nebylo sporu o tom, zda mohou daňové orgány vyzývat statutární orgány daňových subjektů k podání vysvětlení. To je praxe vskutku běžná.

[32] Podle kasačního soudu by tak zjištění, že správce daně v jiných případech vyzýval statutární orgán k podání vysvětlení, k jehož prokázání stěžovatelka důkaz navrhovala, nemohlo mít žádný dopad na výrok napadeného rozsudku. To, že statutární orgán může ve věci podat vysvětlení, městský soud nezpochybňoval. Naopak v bodě 131 rozsudku uvedl,

pokračování

že stěžovatelka mohla předložit vyjádření jednatelů či navrhnout jednání, kde by došlo k zamýšleným prohlášením. Současně městský soud upozornil, že není úlohou správce daně poučovat stěžovatelku o volbě důkazního prostředku nebo tento důkazní prostředek samostatně identifikovat a jménem stěžovatelky zajistit. Stěžejním důvodem neprovedení důkazu byl fakt, že listina nemohla přinést nic nového ohledně náhledu na to, že v případě stěžovatelky nebyli vyslechnuti členové jejího představenstva. Touto otázkou se pak městský soud dále zabýval. Nechyběla tedy úvaha o tom, proč městský soud důkaz neprovedl, byť je v napadeném rozsudku vyjádřena jen implicitně. Skutečnost, že městský soud opomněl vysvětlení neprovedení navrženého důkazu promítnout do písemného odůvodnění rozsudku, je tedy procesní vadou, která však s ohledem na výše popsané okolnosti nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku (rozsudky NSS ze dne 15. 11. 2022, č.j. 2 As 375/2020-99, či ze dne 18. 7. 2019, č. j. 10 As 99/2019-42).

### *III. D Nevypořádání se s namítanou judikaturou*

[33] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak městský soud vypořádal její námitku týkající se chybějícího vypořádání se s předestřenou judikaturou SDEU ze strany správce daně. Městský soud poukázal na to, že žalovaný shrnul právní rámec posuzování podvodu na DPH a účasti daňového subjektu na něm právě s odkazem na judikaturu NSS a SDEU. Následně u jednotlivých řetězců zkoumal splnění podmínek účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (body 107 a 108 napadeného rozsudku). V bodech 111 až 121 svého rozsudku se městský soud zabýval námitkou, že žalovaný postupoval v rozporu s judikaturou SDEU, protože neprokázal existenci podvodného řetězce ani to, zda stěžovatelka o své účasti věděla, nebo vědět mohla a měla. Přitom shrnul judikатурní východiska podvodů na DPH.

[34] Kasační soud podotýká, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek (rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2014, č. j. 4 Afs 143/2014-22). Žalovaný v bodech 16 až 42 napadeného rozhodnutí shrnul právní východiska uplatňování nároku na odpočet DPH a princip podvodu na ní, a to i na základě judikatury NSS a SDEU. Judikатурní závěry poté aplikoval na zjištěný skutkový stav. Žalovaný nebyl povinen výslovně uvádět, proč nejsou jeho závěry v rozporu s judikaturou SDEU. Městský soud přílehlavě odkázal na rozsudek NSS č. j. 6 Ads 237/2014-9, podle něhož nelze povinnost správních orgánů řádně odůvodňovat svá rozhodnutí chápat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Správní orgán může v odůvodnění přesvědčivě prezentovat odlišný názor, čímž námitku, minimálně implicitně, vypořádá.

[35] NSS dále zdůrazňuje, že stěžovatelka v žalobě pouze obecně poukázala na to, že žalovaný pominul relevantní judikaturu. Na konkrétní rozhodnutí SDEU stěžovatelka odkazovala dále v žalobě v souvislosti s nesprávným postupem správce daně, který podle ní neprokázal existenci podvodného řetězce a stěžovatelčinu možnou vědomost. S namítanými rozpory se městský soud vypořádal dále v bodech 113 až 121 napadeného rozsudku, což stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybňuje. Svou další argumentaci směřuje pouze k nevypořádání se se všemi podáními a ohledně vědomostního testu jen k neprovedení výslechu navrhovaných svědků. Ani v kasační stížnosti stěžovatelka neupřesnila, o jakou judikaturu se jednalo a v čem rozpor s ní spočíval.

[36] Za této situace považuje NSS vypořádání ze strany městského soudu za zcela dostačující. Pokud stěžovatelka od městského soudu očekávala podrobnější vyjádření k námitce, že žalovaný pominul judikaturu, na kterou jej upozornila, měla svou námitku upřesnit. Řízení před správními soudy je ovládáno zásadou dispoziční a rozsah soudního přezkumu vymezuje žalobce. Soud není povinen ani oprávněn za něj domýšlet argumenty; tím by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Městský soud dostatečně vysvětlil své právní úvahy a s žalobní argumentací se adekvátně vypořádal.

### *III. E Vědomostní test a přijetí preventivních opatření*

[37] Stěžovatelka dále namítá, že ohledně subjektivní stránky jejího jednání v rámci obchodní činnosti a daňově-právních důsledků se městský soud nesprávně ztotožnil s postupem správce daně a pouze opakoval jeho závěry, a to především pokud jde o vědomostní test.

[38] NSS předesílá, že není pochybením městského soudu, pokud odkáže na napadené rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené. Proto v případě, kdy se krajský (městský) soud ztotožní s rozhodnutím žalovaného, může odkázat na jeho odůvodnění se souhlasnou poznámkou (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[39] Vědomostní test je zárukou ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou svou obezřetnost mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na DPH (rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, ve věci *Litdana UAB*, C-624/15, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs16/2017-43). Jednotlivé okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu je vždy nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti, nikoli izolovaně. Například samotná neexistence webových stránek, virtuální sídlo či absence písemných smluv a rizikovost komodity nemusí mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců a vědomosti daňového subjektu o něm, avšak ve svém souhrnu o tom mohou tyto okolnosti svědčit (rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2024, č. j. 4 Afs 125/2023-57). Proto je nutné hodnotit celkový kontext zkoumaných transakcí.

[40] Městský soud konstatoval, že žalovaný v rámci vědomostního testu identifikoval objektivní okolnosti tvořící podle jeho názoru jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů spolehlivě prokazujících vědomost stěžovatelky. Při hodnocení přijatých preventivních opatření vycházel zejména z vyjádření stěžovatelky a věnoval se také individuálním okolnostem jednotlivých řetězců (hodnotil např. zjevné neprovedení běžné kontroly dodavatele stěžovatelkou, nepředložení stanoviska správce daně o bezdlužnosti dodavatele a další).

[41] K prověřování obchodních partnerů Ing. Kumsta při ústním jednání dne 13. 11. 2018 obecně uvedl, že stěžovatelka postupovala podle pravidel nastavených finančním ředitelem panem V. Docházelo ke standardnímu základnímu prověření obchodních partnerů. V případě pochybností o jejich serióznosti bylo požadováno další vysvětlení. Návrh interní směrnice Ing. Tomana nebyl v rozhodné době přijat. Tato tvrzení byla upřesněna ohledně spolupráce s jednotlivými dodavateli. Ing. Kumsta uvedl, že pan V. prověřoval obchodní

pokračování

partnery do května 2015, poté zčásti převzala agendu vedoucí účtárny a Ing. Toman s Ing. Kumstou.

[42] V řetězci, kde byla přímou dodavatelkou stěžovatelky společnost **Starbright** (zdaňovací období **leden 2016**), poukázal správce daně na údaje o této společnosti v obchodním rejstříku. Z účetních uzávěrek za roky 2013 a 2014 byla patrná vysoká míra zadluženosti, zajištění částky 93 000 EUR finančním úřadem a změna sídla společnosti v průběhu daňové kontroly. Řepkový olej byl rizikovou komoditou ve vztahu k daňovým podvodům. Stěžovatelka zboží od dodavatelky fakticky nepřebrala ani je nepředala odběrateli, předání prováděla dodavatelská společnost Starbright svými zaměstnanci. U ní bylo zboží i uskladněno. Z předložených dokladů správce daně nezjistil, že by stěžovatelka prováděla jakoukoli kontrolu. Z CMR listů vyplynulo, že pracovník Starbright přečerpával řepkový olej polskému dopravci, který jej převážel do Polska, ačkoli fakturačně byl dodán slovenské společnosti Alwa. Dopravu při prodeji zboží z České republiky do jiného členského státu podle CMR listů zajišťovala společnost Alwa. Ze skladu společnosti Starbright byl řepkový olej přečerpán do cisterny polského přepravce, který ho dopravil polské společnosti Zeus. Správce daně konstatoval, že stěžovatelka nezajišťovala dopravu, fakticky nekontrolovala předání zboží ani jeho kvalitu a kvantitu.

[43] K přeprodeji zboží docházelo v rychlém sledu. V několika případech v den nákupu došlo i k prodeji zboží, k naskladnění i vyskladnění, a to v řádu několika hodin. V dalším případě se jednalo o přeprodej dvou dodávek najednou, a to po třech dnech. Stěžovatelka ve dvou případech uhradila faktury ještě před jejich vystavením a ve dvou případech v den vystavení. Splatnost daňových dokladů byla ihned po jejich vystavení. V případě stěžovatelčiných dodavatelů, u kterých podvod na DPH nebyl identifikován, byla nastavena splatnost jeden měsíc či dvacet jedna dnů (dodavatelé PREOL, a.s. a ZNZ Pelhřimov s.r.o.).

[44] O navázání spolupráce se společností Starbright Ing. Kumsta při místním šetření dne 27. 6. 2017 uvedl, že stěžovatelka na starých webových stránkách řepkový olej nabízela a následně přišla e-mailová poptávka. Ke kontaktu došlo na základě provizní smlouvy se společností AGRIA PRAG s.r.o., která domluvila nabídku řepkového oleje, neboť se snažila kompenzovat svou pohledávku vzniklou na konci roku 2015. Ve vyjádření ze dne 13. 4. 2016 Ing. Kumsta rovněž uvedl, že spolupráce začala na základě e-mailu od společnosti Starbright. Za Starbright jednal pan Šubrt a dodávku zboží zajišťovala paní S. Za nakládku odpovídal dodavatel po ověření registrační značky přistaveného dopravního prostředku, místem expedice byla Čáslav. Správce daně však poukázal na to, že osoby jednající za stěžovatelku mohly Starbright znát minimálně od roku 2012. Společnost Provit SK s.r.o., jejíž majitelkou byla do roku 2015 stěžovatelka, byla v tomto roce součástí podvodného řetězce, konkrétně dodavatelem řepkového oleje společnosti Starbright přes dvě společnosti, u nichž byla identifikována chybějící daň v řádech několika stovek milionů Kč.

[45] V kontextu zjištěných objektivních okolností hodnotil správce daně přijetí rozumných opatření a dobrou víru stěžovatelky. Ve vyjádření ze dne 13. 4. 2016 Ing. Kumsta uvedl, že stěžovatelka ověřovala číslo účtu příjemce na stránkách finanční správy a dále to, zda je registrován k DPH a je spolehlivým plátcem. Kontrolu spolehlivosti plátce údajně stěžovatelka prováděla opakovaně. Dále stěžovatelka podle svých slov opakovaně kontrolovala údaje v obchodním rejstříku (název, adresa, statutární orgány, kdy

společnost vznikla, vkládání účetních závěrek). Běžný způsob prověření (mimo obchodního rejstříku i rejstřík insolvenční a ověření v systému VIES a internetovém vyhledávači) plyne i z vyjádření stěžovatelky ze dne 29. 6. 2017.

[46] Ve vyjádření ze dne 6. 10. 2016 Ing. Kumsta k účetní uzávěrce Starbright za rok 2013 uvedl, že se na základě tam uvedených informací domníval, že Starbright se správcem daně komunikuje, a po zveřejnění závěrky za rok 2014 a po zjištění nových skutečností v lednu 2016 ukončil spolupráci. Zároveň v době uzavírání obchodů nebyla Starbright vedena jako nespolehlivý plátce. K CMR listům Ing. Kumsta uvedl, že neexistuje závazný předpis k jejich vyplňování, jde o doklad mezi odesílatelem a dopravcem. Účastníkem tohoto smluvního vztahu stěžovatelka nebyla, a tak nemohla vyplnění CMR listů ovlivnit.

[47] Ke společnosti Starbright stěžovatelka uvedla také to, že se sešla s jejím jednatelem panem Šubrtem za účelem objasnění údajů z účetní závěrky, z níž je patrné zajištění finančních prostředků finančním úřadem. Konkrétně na ústním jednání dne 13. 11. 2018 Ing. Kumsta uvedl, že se sešel s jednatelem společnosti, který tvrdil, že s finančním úřadem komunikuje a jediný problém je sazba, ostatní resty měly být uhrazeny. Jednatel měl také předložit část svého daňového spisu a vysvětlit předložené protokoly.

[48] NSS souhlasí se správcem daně, že pokud stěžovatelka prověřovala údaje v obchodním rejstříku, jak tvrdí, měla a mohla si být vědoma toho, že společnost Starbright je s ohledem na zajištění finančních prostředků a vysokou míru zadluženosti velice rizikový partner. Skutečnosti zjištěné správcem daně stěžovatelka relevantně nezpochybnila. Nevyložila, jak přesně pan Šubrt účetní závěrku vysvětlil, pokud je z ní patrné, že finanční úřad zajistil prostředky ve výši 930 000 EUR, z rozvahy byl zřejmý nepoměr cizích zdrojů ve výši 66 252 000 Kč a finanční výpomoc ve výši 57 754 000 Kč. Z účetní závěrky za rok 2014 byla zřejmá probíhající daňová kontrola, v téže době došlo ke změně sídla. Tyto okolnosti stěžovatelku s ohledem na její zkušenosti v oboru, rozsah a hodnotu plnění i způsob navázání spolupráce měly vést k obezřetnému postupu. Stěžovatelka však nepřijala přiměřená opatření k tomu, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu. Od obchodu mohla ustoupit, případně obchodovat za jiných podmínek (např. využít institutu zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH). Stěžovatelčina tvrzení o prověřování obchodního partnera lze s ohledem na ignoraci rizikových faktorů označit za zcela formální, stejně jako tvrzené prověření v rejstříku nespolehlivých plátců.

[49] V řetězcích, kde byla přímou dodavatelkou stěžovatelky společnost **NetKop** (zdaňovací období **květen, červen a červenec 2016**), poukázal správce daně na údaje v obchodním rejstříku. Společnost byla založena v roce 2014 a do 17. 12. 2015 se třikrát změnil jednatel a 100% společník. Z účetní závěrky za rok 2014 (jediná zveřejněná) bylo zřejmé, že NetKop neměla žádné zaměstnance, ačkoli měla podnikat v různých oborech. I při obdržení všech finančních prostředků z pohledávek by NetKop neměla na úhradu svých závazků. Základní kapitál byl ve výši 10 000 Kč, cizí zdroje ve výši 647 000 Kč. Z údajů na webových stránkách společnosti bylo zřejmé, že se obchodem s řepkovým olejem nezabývá. Přitom se jednalo o rizikovou komoditu. Stěžovatelka se nikdy neseťkala s oprávněnými osobami své přímé dodavatelky. Komunikovaly pouze e-mailem, ačkoli se jednalo o dodávky v řádech milionů Kč. Stěžovatelka doložila potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků, které očividně mohlo vyvolat pochybnosti o své pravosti (chybná

pokračování

čísla jednací, zjevné formátové nesrovnalosti). Stěžovatelka jej však bez dalšího akceptovala, stejně jako otisk obrazovky ze dne 27. 6. 2016, který měl potvrzovat úhradu DPH za květen 2016. Podle něj bylo uhrazeno 91 326 Kč, což není výše DPH odpovídající transakcím, jaké měla společnost NetKop provádět. Podle správce daně bylo namístě, aby stěžovatelka přistoupila kriticky i k informaci o původu zboží. Podle smlouvy mělo pocházet z Evropské unie, v e-mailové komunikaci je uvedeno, že zboží je nakupováno od českých dodavatelů. Stěžovatelka kupovala řepkový olej, přečerpala jej do pronajatých skladových tanků a v ten samý den jej prodala i vyskladnila odběrateli. Splatnost faktur byla ihned po vystavení.

[50] Způsob prověření společnosti NetKop (veřejný rejstřík, registr ekonomických subjektů, živnostenský rejstřík, centrální evidence dotací z rozpočtu, evidence plátců DPH, vyžádané potvrzení o bezdlužnosti, potvrzení platby DPH za měsíc květen 2016 a korespondence ohledně plateb na nezveřejněný účet a zajištění daně) plyne z vyjádření Ing. Tomana ze dne 1. 9. 2016. Dodal také, že NetKop potvrdila, že zboží nakupuje v tuzemsku.

[51] Z údajů v obchodním rejstříku bylo zřejmé, že společnost NetKop sídlila na virtuální adrese a často měnila jednatele. Účetní závěrka za rok 2015 nebyla zveřejněna, ovšem z té za rok 2014 plynula ztráta ve výši 10 000 Kč a fakt, že NetKop neměla žádné zaměstnance. Při místním šetření dne 27. 6. 2017 Ing. Kumsta uvedl, že spolupráce začala na základě e-mailu od NetKop s nabídkou oleje, komunikace pokračovala e-mailem nebo telefonicky. Majitele společnosti nikdy nepotkali osobně, neboť neměl čas. Za společnost jednal pan U. a později pan S. Avšak jednatelem byli v době uzavírání obchodu pan Příborský a následně pan Langer. Stěžovatelka s nimi nikdy nejednala, současně neověřila, zda jsou pan U. a pan Skřivánek oprávněni za společnost jednat. NetKop předložila potvrzení o bezdlužnosti a později výpis o úhradě DPH finančnímu úřadu. Dodávky fungovaly na základě předplatby. Po příjezdu automobilu do pronajatého skladu stěžovatelky zaslala společnost NetKop e-mailem faktury včetně dodacích listů, po kontrole SPZ podle dokladů skladníkem provedla úhradu a následně byl olej stočen do nádrží ve skladu.

[52] Dále Ing. Kumsta na ústním jednání dne 13. 11. 2018 potvrdil, že majitele nikdy nepotkali osobně, a proto požadovali platbu DPH přímo na účet příslušného správce daně. NetKop tvrdila, že potřebuje uhradit celou částku včetně DPH na svůj účet, neboť nakupuje od českých firem a DPH musí platit. Stěžovatelka si proto vyžádala potvrzení o bezdlužnosti od finančního úřadu a doložení platby DPH. NetKop zaslala otisk obrazovky z internetového bankovníctví. Podle Ing. Kumsty odpovídala částka odvedené DPH přidané hodnotě ze vzájemných obchodů.

[53] Namístě je však zdůraznit, že otisk obrazovky zaslal pan U. z e-mailové adresy netkopsro@seznam.cz, nikoli z adresy info@netkop.eu, kterou měla společnost NetKop uveřejněnou na svých webových stránkách. Stěžovatelka neměla ověřeno, že pan U. může za NetKop jednat. Do této doby stěžovatelka uhradila přijaté faktury v květnu 2016 ve výši 21 048 310,63 Kč a do 26. 6. 2016 ve výši 31 701 864,84 Kč. Lze souhlasit s tím, že úhrada DPH ve výši 91 326 Kč neodpovídá objemu transakcí, jaké měla NetKop provádět.

[54] Na základě výše uvedených okolností je podle NSS zřejmé, že stěžovatelka si byla vědoma rizikovosti svého obchodního partnera, neboť požadovala platbu DPH přímo na

účet správce daně. NetKop jí však sdělila, že potřebuje uhradit celou částku včetně DPH na svůj účet, protože zboží nakupuje od českých společností a DPH musí hradit. To stěžovatelka akceptovala i s ohledem na doložené potvrzení o bezdlužnosti, údaje ve smlouvě (zboží pochází z Evropské unie) a potvrzení o nepřiměřeně nízké platbě DPH. K tomu si nevyžádala daňové přiznání, a tak nemohla vědět, zda úhrada odpovídá vyměřené dani. Požadavek NetKop mohl svědčit o rizikovosti tohoto obchodního partnera a také o tom, že má nedostatek finančních prostředků. Stěžovatelka přesto uzavřela s NetKop milionové obchody, a některé z nich ještě před zasláním potvrzení o platbě DPH (v hodnotě téměř 52 milionů Kč). Ani u těchto transakcí nevyužila institut zajištění daně. NSS dodává, že se neztotožňuje se závěrem správce daně, že potvrzení bylo na první pohled zjevně falešné. Na základě ostatních zjištěných skutečností však souhlasí s tím, že stěžovatelka nepostupovala dostatečně obezřetně, pokud uzavírala na dálku milionové obchody s osobami, u nichž si neověřila oprávnění jednat za společnost NetKop.

[55] Ohledně objektivních okolností týkajících se obchodování v řetězci, kde byla přímou dodavatelkou stěžovatelky společnost **Bion** (zdaňovací období **leden, květen, červen a červenec 2016**), poukázal správce daně na to, že účetní závěrky (za rok 2013, 2014 a 2015) byly zveřejněny až dne 19. 10. 2016. Porušování povinnosti zveřejňovat účetní závěrky by mohlo v kombinaci s informací o problémech s finančním úřadem svědčit o značné rizikovosti obchodního partnera. Spolupráce totiž započala proto, že Bion nemohla nárokovat odpočet DPH kvůli problémům s finančním úřadem, což uvedla sama stěžovatelka. Zároveň při místním šetření dne 27. 6. 2017 Ing. Kumsta vysvětlil, že šlo o pokračování obchodní spolupráce s předchozí společností HEEL a.s., kde byly stejné osoby. HEEL a.s. byla od roku 2015 v konkursu. Další obchod se stejnými osobami a s takovou komoditou, jako je řepkový olej, mohla stěžovatelka vyhodnotit jako rizikový. Mohly jí tak vzniknout pochybnosti, jimž měla odpovídat opatření, která přijala. Na ústním jednání dne 13. 11. 2018 však Ing. Kumsta uvedl, že jim nebyly známy skutečnosti, které by bránily obchodní spolupráci. Jednatelé společnosti Bion své prohlášení, že nemají závazky vůči finančnímu úřadu, doložili stanoviskem finančního úřadu. Stanovisko však stěžovatelka nepředložila. Odběratele z jiných členských států doporučovala stěžovatelce jednatelka společnosti Bion, paní Urbanová. Stěžovatelka prodávala zboží do jiných členských států v týž den, kdy jí ho prodala společnost Bion, faktury pro odběratele vystavovala se stejným dnem uskutečnění zdanitelného plnění jako Bion.

[56] Stěžovatelka podle svých slov prováděla běžné prověření, tedy v obchodním a insolvenčním rejstříku, registru nespolehlivých plátců, ověření zveřejněného účtu, DIČ ve VIES a prověření v internetových vyhledávacích. To rovněž nedoložila. Navíc z prověření v obchodním rejstříku by stěžovatelce bylo zřejmé, že Bion nezveřejňuje účetní závěrky. Nemohla tak vědět nic o solventnosti této společnosti. Přitom spolupráce s Bion měla nahradit obchodování se společností, která skončila v konkursu. V obou společnostech se angažovaly totožné osoby. Stěžovatelka věděla také o problémech Bion s finančním úřadem, přesto nevyhodnotila obchod jako rizikový, nepřijala žádná opatření a nevyužila např. zvláštního zajištění daně. NSS souhlasí se správcem daně, že stěžovatelka mohla a měla pojmout podezření, že přijímá plnění, která jsou zatížena daňovým podvodem. Zároveň s ohledem na okolnosti případu nepřijala opatření, jimiž by své účasti na něm zamezila.

pokračování

[57] V řetězcích, kde byla přímou dodavatelkou stěžovatelky společnost **Trávníček** (zdaňovací období **květen, červen a červenec 2016**), poukázal správce daně na to, že šlo o obchod s rizikovou komoditou. Stěžovatelka se však o původ zboží nezajímala. Z údajů v účetní závěrce bylo zřejmé, že společnost Trávníček má problémy s okamžitou likviditou, neboť neměla dostatek volných finančních prostředků k úhradě finančních závazků. Ing. Kumsta věděl, že společnost Trávníček měla problémy s nevyplácením nadměrného odpočtu DPH, jak správce daně zjistil ze spisu trestní věci Trávníček, Kubášek, Rothschein. Z CMR listů vyplývalo, že zboží je dodáváno do Maďarska a Litvy, avšak podle vážních lístků bylo vykládáno v Polsku. Z těchto dokumentů také mělo být stěžovatelce zřejmé, že zboží je přeprořádáno v krátkém časovém intervalu a ve stejném množství. Dodání zboží od společnosti Trávníček k odběrateli stěžovatelky se uskutečnilo týž den. Za slovenskou odběratelku stěžovatelky AB-Profi jednal pan K., který figuroval i v dalších společnostech, jež byly stěžovatelčinými odběratelkami (maďarské Home Relax a ATrade). Stěžovatelka s ním měla komunikovat prostřednictvím e-mailu a telefonu. Doporučení na AB-Profi mělo být od pana Trávníčka ze společnosti Trávníček. Stěžovatelka se nepozastavovala nad tím, proč společnost Trávníček nedodá zboží pro AB-Profi sama, nevadilo jí, že se s panem K. osobně nesešla, a podezření v ní nevzbudil ani fakt, že figuruje v dalších zahraničních společnostech. Na předložených fakturách přijatých od společnosti Trávníček byly uvedeny poznámky, že faktury mají být hrazeny až po přijetí platby od odběratelů. Faktury byly hrazeny v rychlém sledu (jeden až dva dny). Podle svědecké výpovědi R. S. (stěžovatelčina zaměstnankyně) měla společnost pouze pronajaté sklady. Ve skladu v České Třebové byl u přebírání zboží přítomen pan Trávníček. Smlouvy na dodávky od společnosti Trávníček vystavila stěžovatelka až měsíc po uskutečnění dodávek.

[58] Při místním šetření dne 27. 6. 2017 Ing. Kumsta uvedl, že s nabídkou oleje je kontaktoval pan Trávníček. Olej nabízel už dřív, avšak v období října 2015 až 2016 byla cena příznivá. Se společností Trávníček stěžovatelka osobně dlouhodobě spolupracovala v rámci obchodování s jinými komoditami a jednatele znala již 25 let. K přijatým opatřením stěžovatelka uvedla, že tuto společnost prověřila běžným způsobem zahrnujícím obchodní a insolvenční rejstřík, registr nespolehlivých plátců, ověření DIČ, ověření, zda platby probíhaly na zveřejněný účet a vyhledávání v internetových vyhledávačích. Nic z toho však nedoložila.

[59] Stěžovatelka věděla, že společnost Trávníček měla problém s finančním úřadem ohledně zadržené vratky DPH. Podle vyjádření Ing. Kumsty pan Trávníček tyto problémy blíže nespécifikoval. Dále je zjevné, že pokud by stěžovatelka ověřovala údaje v obchodním rejstříku, byla by si vědoma problémů s likviditou svého dodavatele, které plynou z rozvahy za rok 2015. Přesto neučinila žádné další opatření k prověření dodavatele ani nevyužila institutu zajištění daně. Opatření přijatá stěžovatelkou lze označit za ryze formální a nedostačující s ohledem na indicie, které ji mohly a měly upozornit na potenciální rizikovitost obchodu s tímto dodavatelem.

### *III. F Neprovedení výsledku svědků*

[60] Stěžovatelka namítá, že vědomostní test provedený správcem daně neměl u městského soudu obstát, neboť nebyly provedeny výsledky členů představenstva. Svědecké výpovědi měly prokázat přijetí preventivních opatření. Stěžovatelka zdůrazňuje především

neprovedení výsledku Ing. Kumsty. Ten měl totiž být v rozhodném období nejen členem statutárního orgánu, ale i zaměstnancem a obchodním zástupcem stěžovatelky odpovědným za dané obchody.

[61] Městský soud stěžovatelku správně upozornil, že žalovaný nemohl Ing. Kumstu ani Ing. Tomana vyslechnout jako svědky. Výslech se měl týkat okolností z roku 2016 a tyto osoby byly členy stěžovatelčina statutárního orgánu od 22. 5. 2015 do 21. 5. 2020.

[62] Bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svou funkci (rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). V řízení, v němž fyzická osoba (statutární orgán právnické osoby) vystupuje v pozici daňového subjektu (resp. osoby jednající za něj), nemůže současně v daňovém řízení vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2023, č. j. 10 Afs 339/2021-53). Ani poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu – právnické osoby, nepřichází v úvahu její výslech jako svědka o skutečnostech nastalých v době výkonu funkce. Takový výklad totiž neodpovídá ani procesním předpisům upravujícím soudní řízení (rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23). Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať již správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli jej samotného (rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-52). Jednání fyzické osoby – člena statutárního orgánu – je totiž přímo přičítáno stěžovateli a jeho výslech jako svědka by mohl být mj. v rozporu se zásadou zákazu sebeobvinění (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS). Lze uzavřít, že žalovaný nemohl Ing. Kumstu a Ing. Tomana vyslechnout jako svědky ve vztahu k období, kdy vykonávali funkci statutárního orgánu stěžovatelky.

[63] NSS dodává, že citovaná judikatura není v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2568/07, na nějž stěžovatelka odkazuje v kasační stížnosti. Nález se totiž týká situace, kdy soud rozhodující v občanském soudním řízení zamítl důkazní návrh účastnickým výsledkem pro bezpředmětnost bez řádného odůvodnění. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že účastnický výslech nelze *a priori* hodnotit jako druhořadý co do důvěryhodnosti. Stěžovatelka však pomíjí, že důvodem neprovedení navržených výsledků nebylo to, že by členové představenstva předem byli hodnoceni jako nedůvěryhodní, ale to, že statutární orgán daňového subjektu – právnické osoby nemůže vystupovat v roli svědka.

[64] Na výše uvedené nemá vliv ani skutečnost, že Ing. Kumsta byl zároveň i zaměstnancem a obchodním zástupcem stěžovatelky. Okolnost, že se v rozhodné době v osobě Ing. Kumsty spojovalo oprávnění jednat za daňový subjekt i být jeho obchodním zástupcem, vylučuje, aby skutečnosti, jež by byly obsahem jeho výpovědi, byly považovány jednou za vyjádření daňového subjektu a jednou za svědeckou výpověď. Nelze připustit, aby tatáž osoba vypovídala o týchž skutečnostech nastalých v určitém okamžiku jak v pozici účastníka řízení, tak v postavení svědka (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23).

[65] Zároveň je podstatné, že správce daně stěžovatelčiným členům představenstva umožnil v daňovém řízení uplatnit práva a povinnosti. Daňová kontrola byla zahájena dne

pokračování

23. 9. 2016. Již před jejím zahájením se správce daně výzvami podle § 92 odst. 2 a 4 a § 89 daňového řádu pokoušel odstranit pochybnosti ohledně nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za pořízení surového řepkového oleje (výzvy ze dne 28. 4. 2016, ze dne 27. 5. 2016, ze dne 27. 7. 2016 a ze dne 18. 8. 2016). Platební výměry byly vydány dne 4. 2. 2021, napadené rozhodnutí dne 29. 9. 2021.

[66] Oba členové představenstva v daňovém řízení předkládali svá vyjádření. Ing. Kumsta zaslal správci daně například odpověď na výzvu k odstranění pochybností ze dne 12. 8. 2016, odpověď na telefonický dotaz ze dne 25. 8. 2016, byl přítomen jednání týkající se zahájení daňové kontroly dne 23. 9. 2016, zaslal podání s připomínkami k protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 10. 2016, podnět na nečinnost správce daně ze dne 25. 11. 2016 a jeho upřesnění ze dne 6. 12. 2016, sdělení týkající se společnosti Alwa ze dne 19. 4. 2017, byl přítomen a vyjadřoval se během místního šetření dne 27. 6. 2017, účastnil se ústního jednání dne 13. 11. 2018, žádal o zaslání podkladů dne 30. 11. 2020. Poukázat lze především na to, že Ing. Kumsta se v průběhu daňového řízení k přijatým opatřením několikrát vyjadřoval (např. body [41], [44] až [47], [51], [52], [55], [58] tohoto rozsudku).

[67] V řízení byl aktivní i Ing. Toman. Zaslal např. odpověď na výzvu k prokázání skutečností ze dne 13. 6. 2016, odpověď na výzvu ze dne 1. 9. 2016, žádost o zaslání dokladů dne 5. 9. 2016, přípis stran nedodržování lhůt ze dne 19. 9. 2016, přípis s žádostí o přesné vymezení předmětu daňové kontroly ze dne 22. 9. 2016, byl přítomen jednání týkajícího se zahájení daňové kontroly dne 23. 9. 2016, vyjádřil se k uděleným plným mocem dne 6. 6. 2019, zaslal reakci na výzvu k úpravě plné moci ze dne 8. 5. 2019, podnět na nečinnost správce daně ze dne 4. 5. 2017, udělil plné moci dne 29. 3. 2019. Pokud tedy měl relevantní informace k prověřování stěžovatelčiných obchodních partnerů, mohl je správci daně, stejně jako Ing. Kumsta, kdykoli sdělit.

[68] Jelikož § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu, lze uzavřít, že členové představenstva stěžovatelky měli kdykoli během řízení možnost uvést k věci vše, co věděli. Daňové orgány pak byly povinny zvážit relevanci těchto tvrzení v rámci zjišťování skutkového stavu věci. NSS uzavírá, že členové představenstva stěžovatelky se mohli vyjádřit ke skutečnostem, jež se jí týkaly, již v průběhu daňové kontroly (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2023, č. j. 10 Afs 339/2021-53). S ohledem na to, že tak činili, neměly daňové orgány důvod se domnívat, že členové představenstva mohou k věci přispět dalšími relevantními informacemi. Zároveň lze městskému soudu přisvědčit v tom, že není úlohou správce daně, aby stěžovatelku poučoval o volbě důkazního prostředku nebo tento důkazní prostředek samostatně identifikoval a jménem stěžovatelky zajistil.

### III. G Nevypořádání se se všemi podáními

[69] Podle § 114 odst. 2 daňového řádu *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[70] NSS ze správního spisu ověřil, že stěžovatelka v odvolacím řízení učinila několik podání. Konkrétně šlo o podání ze dne 25. 1. 2021, označené jako *Postupy daňové kontroly - neslučitelnost s přímo účinným právem EU*, ze dne 16. 2. 2021 označené jako *Odvolání*, ze dne 15. 3. 2021 označené jako *Odvolání*, ze dne 12. 4. 2021 označené jako *Odvolání*, ze dne 7. 5. 2021 označené jako *Evidence písemností*, ze dne 5. 10. 2021 označené jako *K č. j. 125585/19/4100-10050-050215*, ze dne 10. 5. 2021 označené jako *Odvolání*, ze dne 24. 5. 2021 označené jako *Odvolání*, ze dne 4. 6. 2021 označené jako *Odvolání* a ze dne 31. 8. 2021, taktéž označené jako *Odvolání*.

[71] Stěžovatelka v žalobě uvedla, že daňové orgány porušily § 114 odst. 2 daňového řádu, neboť nezohlednily všechna doplnění odvolání. V rámci námítky směřující proti neprovedení výslechu dodala, že žalovaný neúplně vypořádal i ostatní námítky uvedené v odvolání. Konkrétně poukázala na nevypořádání námítky neslučitelnosti postupu žalovaného s přímo účinným právem Evropské unie. Vyjma toho neupřesnila, která konkrétní podání či argumenty žalovaný pominul.

[72] Městský soud poukázal na opakované doplňování odvolání stěžovatelčinou zástupkyní obdobnými či totožnými polemikami, které většinou postrádaly skutkové důvody, a předkládání generálních a omezených plných mocí, které stěžovatelka následně vypovídala, a zástupkyně přesto pokračovala v jejich zasílání, čímž došlo k porušení zásady součinnosti při správě daní. Městský soud konstatoval, že za této situace nebyl žalovaný povinen se zvláště zabývat každým podáním souvisejícím s podaným odvoláním. Postačovalo tedy, pokud vůči názoru stěžovatelky postavil ucelenou argumentaci, pomocí níž námítku nepřímou vypořádal.

[73] Proti tomuto závěru se stěžovatelka v kasační stížnosti brání tím, že odkaz městského soudu na rozsudek NSS č. j. 6 Ads 237/2014-9 je nepřiléhavý, neboť pojednává o jednotlivých argumentech, nikoli o celých podáních. Označení podání za obecná a opakující se považuje stěžovatelka za paradoxní, neboť městský soud tento svůj argument neupřesnil. Odkazuje na komentářovou literaturu k § 114 daňového řádu, podle níž je odvolací orgán povinen zabývat se všemi důvody, které odvolatel v odvolání a jeho doplněních namítal.

[74] Podle NSS má stěžovatelka pravdu v tom, že odvolací orgán je povinen vypořádat všechny argumenty. Povinnost zabývat se přezkumem napadeného rozhodnutí v rozsahu vymezeném odvolacími důvody však nelze bez dalšího zaměňovat s povinností reagovat výslovně na každé jednotlivé podání stěžovatelky, i když v něm odvolací důvody obsaženy nejsou.

[75] Žalovaný se s odvolacími námítkami vypořádal v bodech 228 až 249 napadeného rozhodnutí. Předtím v bodech 16 až 42 předestřel právní základ případu, který v bodech 43 až 227 aplikoval na skutková zjištění. Žalovaný poukázal na to, že kvalita stěžovatelčiných podání byla na hranici srozumitelnosti, a zabýval se proto pouze námítkami, které se mu podařilo extrahovat. Tento postup lze označit za maximálně vstřícný. NSS přisvědčil městskému soudu, že stěžovatelčina argumentace v odvolání a jeho doplněních byla mnohdy obecná a opakující se. Stěžovatelka nedokázala specifikovat, která podání a které námítky žalovaný pominul. To jen nasvědčuje tomu, že se žalovaný s podstatou

pokračování

stěžovatelčiny argumentace v napadeném rozhodnutí vypořádal. NSS proto neshledal v postupu městského soudu pochybení.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[76] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s“).

[77] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2024

Karel Šimka  
předseda senátu