



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **REZIDENT grup AT s.r.o.**, IČO 24754927  
se sídlem Olšanská 54/3, Praha 3  
zastoupený advokátem JUDr. Vlastimilem Rampulou  
se sídlem Karlovo náměstí 671/24, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2024, č. j. 87/24/5300-22441-712084,

takto:

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

**Odůvodnění:**

*Obsah žaloby*

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

město Prahu – dodatečné platební výměry na DPH za období červen 2018 až leden 2019 – ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1425079/22/2003-52521-111473, č. j. 1425128/22/2003-52521-111473, č. j. 1425164/22/2003-52521-111473, č. j. 1425240/22/2003-52521-111473, č. j. 1425274/22/2003-52521-111473, č. j. 1425412/22/2003-52521-111473, č. j. 1425593/22/2003-52521-111473 a č. j. 1425656/22/2003-52521-111473. Žalobci byla za jednotlivá zdaňovací období doměřena DPH a předepsáno penále, jelikož mu nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele ROUČKA s.r.o. (poradenské služby, administrativní služby, mzdové účetnictví), neboť žalobce mohl a měl vědět, že se účastnil řetězce zasaženého podvodem na DPH.

2. Žalobce v žalobě uvedl, že možnost neuznat nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na dani český právní řád neobsahuje. Správní orgány i soudy ji odvozují z rozhodovací činnosti Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“). Jedná se o jakýsi evropský institut zneužití práva, kdy je nárok na odpočet daně uplatňován v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Aplikovat institut zneužití práva přitom lze jen výjimečně, nikoli na každou nejasnou či podezřelou situaci.
3. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, s tím, že správci daně stanovuje mantinely ohledně popisu a prokázání existence podvodu samotného a také prokázání existence objektivních okolností, které by měly na případnou existenci daňového podvodu daňový subjekt upozornit. Dále žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, stran judikatury SDEU citoval rozsudek ve věci C-512/21.
4. Správní orgány spatřují existenci podvodu na dani ve skutečnosti, že u dodavatele žalobce byla provedena daňová kontrola zkoumající splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně na vstupu u plnění přijatých za období ledna 2018 až ledna 2019 uvedených v oddíle B3 kontrolního hlášení se závěrem, že nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně. Plnění přijatá dodavatelem žalobce byla vyhodnocena jako fiktivní, dodavatel žalobce neposkytl náležitou součinnost. Tvrzení správních orgánů, že si dodavatel žalobce uplatnil fiktivní faktury, však dle žalobce není ničím podloženo. Nelze proto učinit závěr, že si dodavatel žalobce uměle snižoval svou daňovou povinnost.
5. Tato tvrzení mohla správním orgánům postačit v řízení o hmotněprávních podmínkách u dodavatele žalobce, avšak v řízení žalobce, v němž správce daně nese důkazní břemeno stran prokázání účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, nejsou správní orgány s to důkazní břemeno unést. Závěry týkající se jiných daňových subjektů nemohou automaticky vést k unesení důkazního břemene ohledně existence podvodu na DPH a chybějící daně. Pokud byla dodatečně stanovena daň dodavateli žalobce, má být požadována po dodavateli žalobce, nikoliv po žalobci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32).
6. Správní orgány upozadují skutečnost, že předmětná plnění dodavatel žalobce ve svých priznáních a kontrolních hlášeníh řádně priznal. Následně správní orgány u odlišných plnění, jež nemají s žalobcem nic společného, účelově konstatovaly nesplnění podmínek pro nárok na odpočet.
7. V řízení nebyl správcem daně prokázán podvodný úmysl žalobce směřující k vylákání daňové výhody. Též nebylo prokázáno, že by daňové povinnosti vzniklé až na základě Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

ingerence správce daně dodavatel žalobce neuhradil s úmyslem krátiť daň. Daňové povinnosti mohly být neuhrázeny na základě ekonomicky nepříznivé situace nebo vlivem podnikatelského selhání.

8. Žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2021, č. j. 43 Af 46/2018-59, a usnesení SDEU ve věci C-108/20. Prvostupňový orgán nevysvětlil, zda **chybějící daň vznikla v důsledku podvodného jednání dodavatele žalobce**. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, body 37 a 38, zkritizoval názor, že pro existenci podvodu na DPH není nerozhodné, z jakého důvodu byla dodavateli v řetězci vyměřena či doměřena daň. **Aby se jednalo o daňový podvod, musí chybějící daň být důsledkem podvodného jednání a konkrétní poskytnutí plnění dodavatelů muselo být spojeno právě s podvodem** (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, ze dne 22. 11. 2022, č. j. 8 Afs 188/2020-103, ze dne 24. 8. 2022, č. j. 6 Afs 83/2020-32, ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, ze dne 19. 5. 2022, č. j. 9 Afs 179/2021-53).
9. Dodavateli žalobce byla doměřena vlastní daň ve výši 7 473 508 Kč na základě dokazování, přestože se nepodařilo zahájit daňovou kontrolu pro jeho nekontaktnost. Tvzení dodavatele žalobce uváděná v řádných daňových přiznáních nebyla ověřena. Pak ovšem není možné konstatovat, že tato tvrzení nebyla pravdivá, či dokonce že byla podvodná. Pokud správní orgány hovoří o chybějící dani, identifikují pouze daň doměřenou na základě rozhodnutí vůči dodavateli žalobce (aniž by bylo toto rozhodnutí identifikováno spisovou značkou a datem vydání), nikoli daň neodvedenou dodavatelem žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Daň byla doměřena v říjnu 2019, až k tomuto datu bylo tedy možno, pokud vůbec, vztáhnout informaci o chybějící dani. Žalobce neměl a nemá žádné informace o přijatých zdanitelných plněních svého dodavatele v době spolupráce, či o tvrzeních svého dodavatele v řádných přiznáních k DPH. Jak vyplývá z rozsudku sp. zn. 1 Afs 493/2019, skutečnost, že v původním obchodním řetězci k žádnému neuhrázení daně, resp. získání neoprávněné výhody nedošlo a neuhrázená daň na výstupu nastala u dodavatele daňového subjektu až v důsledku následného postupu příslušného správce daně v rámci daňové kontroly u dodavatele daňového subjektu, nikoli v důsledku existence podvodného řetězce, nesvědčí o narušení daňové neutrality.
10. Po dobu spolupráce byl dodavatel žalobce na portálu daňové správy veden jako spolehlivý pláťce DPH, za vystavené daňové doklady mu bylo hrazeno na registrovaný bankovní účet, jednal za něj statutární orgán (jednatel Tomáš Roučka). Na plnění daňových povinností se navíc žalobce pravidelně dotazoval statutárního orgánu dodavatele a ten vždy sdělil, že své daňové povinnosti řádně plní. Jednalo se o odborně zdatnou a problematiku daní znalou osobu.
11. Tvzení žalovaného, že se žalobce vzdal veškerých povinností spojených s prováděním rozumně požadovaných opatření, aby se vyvaroval zapojení do podvodného řetězce, když vedení účetnictví a sestavování přiznání k dani přenechal na svém dodavateli, není správné. Skutečnost, že žalobce přenechal vedení účetnictví a sestavování daňových přiznání třetí osobě, je podstatou podnikání účetních a daňových společností. Navíc byla u dodavatele žalobce zjištěna chybějící daň až poté, co s ním žalobce ukončil spolupráci.
12. Žalobce nesouhlasil s tezí správních orgánů, že obchodní spolupráce žalobce s dodavatelem byla nestandardní. Žalobce s dodavatelem, kterého zastupoval Tomáš Roučka, uzavřel smlouvy na poskytnutí poradenských, účetních a administrativních služeb. Na jejich základě však Tomáš Roučka nebyl oprávněn řídit žalobce a také jej neřídil. Pokud Tomáš

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Roučka v rámci uzavřených smluv jednal za žalobce a měl vystavenou plnou moc od žalobce, bylo to v souladu s § 2430 a násl. občanského zákoníku.

13. Odkazuje-li žalovaný na vyjádření tehdejší jednatelky žalobce, že Tomáš Roučka „celý ten provoz řídil“, jedná se jen o její neobratné vyjádření způsobené přetrvávající jazykovou nedostatečností jednatelky žalobce, která je rozená Ukrajinka. Tomáš Roučka nebyl oprávněn za žalobce samostatně rozhodovat, obchodní vedení žalobce bylo na jeho tehdejších jednatelech Timurovi Antosjukovi a Natalii Agešině. V rámci svých činností oba jednatele také kontrolovali, zda služby sjednané u dodavatele žalobce jsou řádně plněny a zda tedy vzniká nárok na sjednanou odměnu.
14. Žalobce využil dlouholetých znalostí Tomáše Roučka pro zajištění činností, které by pro něj bylo složité zajistit vlastními silami, nadto by to pro jednatele původem z Ukrajiny bylo problematické (nyní je již situace jiná). V konečném důsledku by to pro žalobce bylo i dražší. Bylo tak výhodnější a praktičtější účetní a administrativní služby poplat u dodavatele žalobce za paušální cenu. Díky tomu se žalobce mohl věnovat své hlavní činnosti.
15. Fakturaci měla na starosti jednatelka žalobce, Tomáš Roučka jen pomáhal s vystavováním faktur. I když Tomáš Roučka faktury za žalobce vystavil, jednalo se o činnost v rámci uzavřené smlouvy a vždy to bylo s vědomím a na pokyn jednatelky žalobce.
16. Pokud jde o poradenskou smlouvu, správní orgány jsou osoby znalé práva a českého jazyka. Snadno se jim proto odkazuje na stránky Ministerstva práce a sociálních věcí a právní úpravu, když tvrdí, že je získání oprávnění k výkonu agentury práce jednoduché. Pro žalobce, resp. jeho statutární orgán se však jednalo o činnost téměř nerealizovatelnou. Proto využil nabídky Tomáše Roučky, který již v minulosti jednatelem žalobce mnohokrát pomohl, že příslušné povolení zajistí a poté pomůže při navázání obchodní spolupráce s uživateli pracovní síly. Jednalo se o jinou činnost, než jaká byla sjednána ve smlouvě o administrativních službách.
17. Za tuto činnost, bude-li úspěšná, Tomáš Roučka, resp. dodavatel žalobce požadoval odměnu ve výši 45 % z příjmů dosažených žalobcem za období 18 měsíců od získání povolení agentury práce. V době uzavírání smlouvy se odměna jevila žalobci odpovídající, žalobce neměl vůbec představu, v jaké částce se bude pohybovat. Výše odměny není nijak výjimečná a nestandardní, jak subjektivně hodnotí žalovaný. Pro usnadnění rozjezdu ale žalobce ve smlouvě sjednal, že odměna bude vyplácena až po 12 měsících od získání povolení agentury práce. Následně byla odměna po dohodě s Tomášem Roučkou hrazena dle možností žalobce. Na daňových dokladech na odměnu za poradenskou činnost nebylo potřeba uvádět, za jaké období jsou vystavovány, neboť šlo dle smlouvy o odměnu za úspěch za období 18 měsíců od získání povolení agentury práce, splatnou nejdříve 12 měsíců od získání povolení agentury práce. Žalovaný svým postojem popírá smluvní volnost.
18. Žalovaný se snaží dovodit nestandardnost odměny za poradenské služby z faktu, že odměna byla sjednána z dosažených příjmů, a nikoli ze zisku. Tím by mohl dodavateli žalobce vzniknout nárok na odměnu i v případě, kdy by žalobce byl ve ztrátě. Žalovaný dovozuje, že jednatele žalobce nejednali s péčí řádného hospodáře. Žalobce opáčil, že ve ztrátě nebyl a hypotetické úvahy žalovaného jsou bezpředmětné. Sjednaný způsob odměny za úspěch není ničím výjimečný, navíc se odměna vypočítávala jen z příjmů v omezeném časovém období.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

19. Žalovaný zpochybnil výši ceny služeb poskytnutých dodavatelem žalobce, nicméně na podporu svého tvrzení nepřinesl žádný argument či důkaz, že se jedná o ceny na trhu neobvyklé. Spolupráci s žalobcem v rozsahu fakturovaných plnění od dodavatele žalobce potvrdil v rámci svědecké výpovědi i Tomáš Roučka.
20. Žalobce dále namítl, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje žádné informace, jakým způsobem postupoval správce daně při vymáhání daně doměřené dodavateli žalobce. Žalobce zopakoval, že jeho dodavateli byla doměřena daň na vstupu, nikoli na výstupu u plnění, které přijal žalobce. Postup správních orgánů nasvědčuje tomu, že hodlají daň doměřenou dodavateli žalobce vymoci na žalobci účelovým neuznáním nároku na odpočet daně.
21. Z listin obsažených ve správním spisu vyplývá, že správce daně měl v úmyslu v roce 2019 u dodavatele žalobce zahájit daňovou kontrolu. Oznámení o zahájení daňové kontroly byla dodavateli žalobce odeslána několikrát a byla doručena do datové schránky. Tím byly splněny formální podmínky zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu. Nejpozději dne 24. 4. 2019, kdy byl sepsán protokol č. j. 3265347/19/2012-60561-110791, byla daňová kontrola zahájena, neboť správce daně započal zjišťovat okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Na položené otázky Tomáš Roučka odpověděl. Do dnešního dne však nebyla daňová kontrola ukončena. Nemůže tak existovat pravomocně doměřená DPH u dodavatele žalobce.
22. Žalobce po seznámení se s daňovým spisem svého dodavatele navrhnul doplňující výslech Tomáše Roučky, čemuž prvostupňový orgán nevyhověl pro nadbytečnost. Žalovaný se s tím ztotožnil, Tomáš Roučka byl vyslechnut dne 17. 2. 2021 a žalobce měl možnost ptát se i na okolnosti jeho působení jako jednatele dodavatele žalobce. Žalobce setrval na svém důkazním návrhu, jelikož Tomáš Roučka se měl vyjádřit zejména k okolnostem údajné chybějící daně vzniklé doměřením daně dodavateli žalobce. Žalovaný svým postupem ponechal otázku chybějící daně, která je žalobci přičítána k tíži, neobjasněnou. O doměření daně dodavateli žalobce totiž žalobce při výslechu svědka nevěděl a nemohl mu pokládat relevantní otázky. Příslušné listiny ze spisu dodavatele žalobce byly prvostupňovým orgánem do spisu žalobce zařazeny až dne 8. 11. 2021.
23. Žalobce rovněž namítl procesní vadu. Uvedl, že byl žalovaným s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem uvedeným v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se ze dne 22. 11. 2023, č. j. 39199/23/5300-22441-712084. Žalobce v seznámení nedohledal žádný důkaz, který by byl proveden v rámci odvolacího řízení; není jím ani uplatnění jiné judikatury, než použil prvostupňový orgán. Je tedy zřejmé, že žalovaný upřel žalobci právo vyjádřit se k doplněnému dokazování. V seznámení žalovaný pouze opakoval názory a závěry prvostupňového orgánu ze zprávy o daňové kontrole. Seznámení bylo koncipováno jako odůvodnění konečného rozhodnutí žalovaného a napadené rozhodnutí tomu odpovídá. Žalovaný tedy nevyčkával na vyjádření žalobce, neboť již byl rozhodnut. Žalovaný tím fakticky žalobci znemožnil vyjádřit se před konečným rozhodnutím.

#### *Vyjádření žalovaného*

24. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Úvodem se vymezil proti tezi žalobce, že odepření nároku na odpočet daně je „evropský institut zneužití práva“. Judikatura mezi daňovým podvodem a zneužitím práva důsledně odlišuje, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47, bod 25.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

25. K žalobní námitce, že chybějící daň nebyla identifikována v souladu s judikaturou, žalovaný odkázal na body 94–102 napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, je možno za narušení daňové neutrality považovat také situaci, kdy určitý daňový subjekt (zde dodavatel žalobce) znemožnil svým postupem ověření správnosti údajů v daňových priznáních.
26. Argumentaci žalobce, že chybějící daň vznikla až v roce 2019, žalovaný odmítl. Chybějící daň vznikla již v okamžiku, kdy nebyla dodavatelem žalobce vykázána a uhrazena v zákonné výši. V roce 2019 byla chybějící daň pouze autoritativně zjištěna správcem daně. Skutečnost, že v případě dodavatele žalobce nebyla zpochybněna zdanitelná plnění na výstupu, a tím ani zdanitelná plnění uskutečněná pro žalobce, je mimoběžná. Žalobci je odpírán nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodu na dani, nikoliv kvůli fiktivnosti plnění.
27. Co se týče námitky žalobce, že u něj nebylo identifikováno daňové zvýhodnění, dle žalovaného snaha o daňové zvýhodnění plyne ze skutečnosti, že si dodavatel žalobce uměle snižoval svou výslednou daňovou povinnost fiktivními plněními a následně neuhradil doměřenou daň. K chybějící dani současně přistoupily také další skutečnosti svědčící o tom, že chybějící daň je výsledkem podvodného jednání, a nikoli individuálního podnikatelského selhání. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, dle něž *„po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu.“* Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 02. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63, dle něž *„pokud se prokáže, že osoba povinná k dani (stěžovatelka) věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasazeného únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch.“*
28. Ohledně tvrzení žalobce, že správní orgány zkonstatovaly nesplnění podmínek pro nárok na odpočet daně u nesouvisejících zdanitelných plnění, žalovaný uvedl, že je nepravdivé. Chybějící daň byla identifikována u dodavatele žalobce, v bodu 50 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl skutečnosti podporující závěry o fiktivnosti plnění vykázaných dodavatelem žalobce, přičemž žalobce je nerozporuje. Podstatou fiktivních vstupů je snaha uměle si snížit vysokou DPH na výstupu. Podvodem na dani jsou v takovém případě zasazena uskutečněná zdanitelná plnění, neboť právě v jejich případě není uhrazena daňová povinnost na DPH v plné výši. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2023, č. j. 6 Afs 212/2022-71, dle něž *„[p]lnění daňových povinností konkrétního daňového subjektu za určité zdaňovací období je třeba hodnotit komplexně, nikoli se zaměřovat pouze na jednotlivá dílčí plnění. Zdánlivě nesouvisejícími plněními (např. fiktivními plněními s nárokováním odpočtem daně) se totiž daňový subjekt může pokusit ztížit odhalení narušení neutrality daně“*, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2022, č. j. 30 Af 55/2020-80, dle něž *„[z]ávěr o chybějící dani nebyl založen pouze na zkrácení daně uplatněním fiktivních přijatých zdanitelných plnění (tzv. pozici missing tradera typu crossinvoicer). Za součást daňového úniku a porušení neutrality DPH žalovaný v souladu s judikaturou považoval i neumožnění kontroly podaného daňového priznání a tvrzené daně. I takové jednání totiž obrožuje řádné fungování systému DPH.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

29. Za nesprávný považoval žalovaný názor žalobce, že byla-li jeho dodavateli doměřena daň z důvodu neprokázání podmínek na nárok na odpočet daně, nemůže jít o chybějící daň z důvodu podvodného jednání. Jak již žalovaný zmínil, pro závěry o podvodu na dani je podstatné to, zda bylo identifikováno narušení daňové neutrality, k němuž přistoupily takové okolnosti, ze kterých je možno dovozovat, že toto narušení daňové neutrality není výsledkem individuálního podnikatelského selhání, nýbrž podvodu na dani. Proto je nevýznamné, z jakého důvodu byla dodavateli žalobce doměřena daň, která následně nebyla uhrazena a stala se tak chybějící daní. Ke stejnému závěru došel také Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 1. 2024, č. j. 10 Afs 503/2021-44, dle nějž „[z] judikatury SDEU ani NSS nelze dovodit požadavek, že by chybějící daň v řetězci musela spočívat v odepření nároku na odpočet DPH v důsledku vědomé účasti na podvodu.“.
30. Ohledně žalobcem citovaných rozsudků Krajského soudu v Praze, SDEU a Nejvyššího správního soudu žalovaný poznamenal, že podstatné je, zda k chybějící dani přistoupily skutečnosti, ze kterých je možno učinit si závěr, že tato chybějící daň není výsledkem podnikatelského selhání, nýbrž podvodu na dani, což projednávaný případ splňuje. Proto žalobce nemůže z citované judikatury dovozovat žádné pro sebe příznivé závěry.
31. Pokud jde o námitky směřující k vědomosti žalobce o účasti na podvodu, žalovaný zopakoval, že pro závěr o podvodu na DPH není podstatné, kdy došlo ke vzniku chybějící daně jakožto způsobu narušení daňové neutrality. Rozhodné je, že se žalobce účastnil podvodného řetězce a že k narušení daňové neutrality došlo. Nestandardní okolnosti svědčící o tom, že nedoplatek dodavatele žalobce není výsledkem individuálního podnikatelského selhání, nýbrž podvodu na DPH, žalovaný identifikoval v bodech 64–73 napadeného rozhodnutí. Taktéž identifikoval skutečnosti, z nichž plyne, že žalobce o své účasti na podvodu vědět měl a mohl, viz body 77–89 napadeného rozhodnutí. Žalovaný odkázal na bod 48 rozsudku sp. zn. 10 Afs 503/2021, dle nějž „[p]ro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a stěžovatelčiným povědomím o něm. Podstatné je, že došlo k podvodu na DPH, což se zkoumá v prvním kroku testu. V druhém kroku testu se zkoumá stěžovatelčina subjektivní stránka účasti: správce daně prokazuje, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo mohla a měla vědět (rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 86).“.
32. K argumentaci žalobce, že jeho dodavatel nebyl po dobu spolupráce nespolehlivým plátcem, žalovaný uvedl, že pouhé ověření nespolehlivosti v registru plátců DPH není dostačující jako opatření pro vyhnutí se účasti na podvodu na dani. Údaje jsou do registru nespolehlivých plátců zapisovány s časovým odstupem na základě proběhlého (odvolacího) řízení. Nadto, jak plyne z rozsudků uváděných žalovaným v bodu 84 napadeného rozhodnutí, prověření dodavatele ve veřejných rejstřících nelze považovat za dostatečné. Dále žalovaný podotkl, že platil-li žalobce svému dodavateli na zveřejněný bankovní účet, jedná se o standardní způsob s ohledem na výši zdanitelných plnění. To, že žalobce jednal se statutárním orgánem svého dodavatele, je rovněž standardní a nemůže to sloužit jako důkaz o přijetí dostatečných opatření pro vyhnutí se účasti na podvodu. Ani dotazování se jednatele dodavatele žalobce na to, zda uhradil daň, nepovažoval žalovaný za dostatečné opatření s cílem vyhnout se účasti na podvodu na dani. Žalobce se ve vztahu k úhradě daně omezil na ničím nepodložená tvrzení svého dodavatele, který mu přitom mohl předložit např. potvrzení o úhradě daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

33. Ohledně teze žalobce, že spolupráce s Tomášem Roučkou byla standardní, žalovaný odkázal na vypořádání v podstatě totožné odvolací námitky v bodech 103–110 napadeného rozhodnutí. Žalobce zásadním způsobem snižuje vliv Tomáše Roučky na chod žalobce. Jak plyne z bodu 65 napadeného rozhodnutí, Tomáš Roučka chod žalobce *de facto* řídil, neboť tehdejší jednatelka žalobce byla doma s dítětem na mateřské dovolené a její manžel, coby druhý jednatel, byl neustále ve skladech zákazníků, kterým byla poskytována pracovní síla. Od června 2018 pak Tomáš Roučka za žalobce také vystavoval daňové doklady a disponoval generální plnou mocí, která jej opravňovala k jednání se všemi orgány státní správy. Také, jak uvedla tehdejší jednatelka žalobce, Tomáš Roučka v podstatě celý provoz žalobce řídil. Z protokolu o jejím výslechu a také z jejích písemných podání přitom plyne, že rozumí česky velmi dobře. Tomáš Roučka nebyl pouhým poskytovatelem účetních služeb pro žalobce, spíše byl žalobce jeho nástrojem.
34. Co se týče výše sjednané odměny pro dodavatele žalobce, dle žalovaného si žalobce v žalobě protirečí. Nejprve uvádí, že neměl vůbec představu, v jaké částce se bude tato odměna pohybovat, následně ovšem tvrdí, že výše odměny není nijak výjimečná a nestandardní, pro což nepředkládá žádné argumenty. Naopak žalovaný v napadeném rozhodnutí jasně uvedl, že takto sjednaná odměna je co do způsobu svého výpočtu a výše nelogická. Žalobce se na 18 měsíců vzdal 45 % tržeb, přičemž nesl 100 % nákladů, tj. veškerá rizika. Žalobce musel dosahovat marže nejméně 45 %, a to s jím tvrzenou neznalostí daného odvětví, jinak by neměl žádný zisk. Žalovaný podotkl, že průměrná marže se u pracovních agentur pohybuje na úrovni 10–15 %.
35. S přesvědčením žalobce, že jsou úvahy žalovaného hypotetické, jelikož žalobce dosahoval zisku, žalovaný nesouhlasil. Žalobce hodnotí celou situaci *ex post* a tak je postižen předsudkem zpětného hodnocení. Žalobce se nyní domnívá, že od začátku bylo logické, že z dané spolupráce dosáhne zisku, což však nemohl v době podepisování smlouvy předvídat. Fakt, že žalobce tuto možnost ztráty ignoroval, proto nesvědčí o tom, že by žalobce jednal v souladu s péčí řádného hospodáře.
36. Správní orgány neměly povinnost prokázat, že výše sjednané odměny byla na trhu neobvyklá. Žalovaný nerozporoval výši sjednané odměny pro dodavatele žalobce ve vztahu k odměnám ostatních subjektů na trhu. Naopak, žalovaný rozporoval výši odměny dodavatele žalobce a způsob jejího výpočtu, a to s racionálním odůvodněním.
37. Pokud jde o snahu o úhradu daně doměřené dodavateli žalobce, skutečnost, že nebyla zpochybněna zdanitelná plnění dodavatele žalobce na výstupu, nemůže vést k závěrům, které činí žalobce. Naopak, k tomu, aby bylo možno určitému daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu vědomé účasti na podvodu na DPH, je nutné, aby určité zdanitelné plnění proběhlo.
38. K související argumentaci žalobce ohledně vymáhání dodavateli žalobce doměřené daně po žalobci, žalovaný podotkl, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-56) je správce daně povinen, nikoli tedy pouze oprávněn, odepřít nárok na odpočet daně všem článkům podvodného řetězce, u kterých se prokáže, že o své účasti na podvodu na DPH věděly nebo vědět měly a mohly.
39. Ohledně tvrzení žalobce, že u jeho dodavatele nebyla dosud ukončena daňová kontrola, žalovaný odkázal na bod 102 napadeného rozhodnutí. Shrnul, že v případě dodavatele žalobce nebyla v důsledku účelového jednání Tomáše Roučky jako bývalého jednatele zahájena daňová kontrola. Přesto však byla stanovena daň na základě dokazování, a to Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

mimo daňovou kontrolu, kterýžto postup je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33, a ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38).

40. Co se týče neprovedení doplňujícího výsledku Tomáše Roučky, žalovaný odkázal na body 111–114 napadeného rozhodnutí, ve kterých se vyjadřoval k totožné odvolací námitce žalobce. Zdůraznil, že žalobce nijak nereaguje na odkazovanou argumentaci. Již ve výzvě k uplatnění práva č. j. 5829203/20/2012-60561-110791, která byla žalobci doručena dne 28. 7. 2020, byl žalobce informován o skutečnosti, že u jeho dodavatele bylo zjištěno narušení neutrality daně. V době konání výsledku Tomáše Roučky dne 17. 2. 2021 tedy žalobce mohl klást patřičné otázky.
41. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a odepření práva vyjádřit se žalovaný odkázal na body 115 a 116 napadeného rozhodnutí, v nichž vypořádal totožnou odvolací námitku. Shrnl, že předmětné seznámení se zjištěnými skutečnostmi bylo žalobci adresováno nikoliv z důvodu provedení doplnění odvolacího řízení a hodnocení nových důkazních prostředků, ale z důvodu odlišného právního hodnocení některých zjištěných skutečností. Současně byla také uvedena řada novějších rozsudků aprobujících narušení neutrality daně v důsledku neumožnění zahájení daňové kontroly či neuhrazení doměřené daně. Žalobci nebylo zatajeno provedení důkazů v rámci odvolacího řízení. Žalovaný odmítl tezi žalobce, že měl v době zaslání předmětného seznámení žalobci o dané věci jasno. Smyslem a účelem seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydávání překvapivých rozhodnutí. Žalobce ve své odpovědi na předmětné seznámení reagoval na závěry v něm uvedené, avšak nikoliv tak, aby dostatečně zpochybnil závěr žalovaného, viz body 110 a 114 napadeného rozhodnutí.

#### *Další vyjádření*

42. Žalobce v replice citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-85, a dále zopakoval a parafrázoval žalobní argumentaci k povaze spolupráce se svým dodavatelem. Ukončení spolupráce s dodavatelem a pokračování spolupráce s jiným subjektem zastoupeným Tomášem Roučkou bylo dáno tím, že Tomáš Roučka žalobci oznámil, že končí s působením v dodavateli žalobce, nicméně nový společník bude ve sjednaných činnostech pokračovat. Časem se však ukázalo, že spolupráce nefunguje, proto se žalobce obrátil opět na Tomáše Roučku. Ve vztahu k identifikovaným výběrům peněžních prostředků z účtu dodavatele žalobce a vkladům na bankovní účet žalobce údajně ve vzájemné časové souvislosti nebylo správními orgány prováděno žádné dokazování.

#### *Jednání před soudem*

43. Při jednání dne 27. 9. 2024 žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích, odkázali na svá písemná podání a shrnuli svou argumentaci. Žalobce akcentoval, že žalovaný neprokázal vědomou účast žalobce na podvodu na DPH, žalovaný opáčil, že postačí nedbalostní účast. K dotazu soudu oba účastníci výslovně uvedli, že nemají důkazní návrhy.

#### *Posouzení žaloby soudem*

44. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

45. Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
46. Soud předně uvádí, že žalobce v žalobě v zásadě jen opakuje, co již namítal v odvolání. Za situace, kdy žalobce vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a usouvztažněné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficity, které by měly vliv na zákonnost rozhodnutí, neshledal. Soud proto k jednotlivým námitkám obecně odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, kterou níže stručně shrnuje a s níž se ztotožňuje (k tomuto postupu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, Sb. NSS 1350/2007), případně ji soud rozvíjí o vlastní úvahy.
47. K některým obecným či stručným žalobním námitkám pak soud podotýká, že rozsah a kvalita soudního přezkumu se odvíjí od formulace žalobních bodů. Je to žalobce, kdo se domáhá přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Soud pak podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak výlučně na žalobci, aby v podané žalobě konkrétně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které se domáhá soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Neučiní-li tak, respektive uplatní-li žalobce námitku toliko v obecné rovině, soudu nezbude než žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat taktéž toliko v obecné rovině. Soud totiž není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body jakkoliv usuzovat nebo je dovozovat. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, ve kterém konstatoval, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobceva advokáta.“*
48. Soud nejprve přisvědčuje žalovanému, že neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH není totožné s institutem zneužití práva, jak se domnívá žalobce. Žalovaný to ozřejmil v bodu 12 napadeného rozhodnutí a podložil judikaturou, žalobce tento závěr ničím nevyvrátil.
49. Jak opakovaně uváděl žalovaný, a soud s tím souhlasí, pro závěr o podvodu na DPH je nutné, aby došlo k narušení neutrality daně, k němuž současně přistoupí další nestandardní okolnosti. Následně je třeba u daňového subjektu provést tzv. vědomostní test, tedy zda byly dány objektivní okolnosti, na jejichž základě mohl daňový subjekt nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku, a zda daňový subjekt přijal náležitá opatření k vyvarování se účasti na podvodu na DPH (viz body 21 a násl. napadeného rozhodnutí).
50. Soud proto ve shodě s žalovaným konstatuje, že z obecného závěru žalobcem odkazované judikatury, že **aby se jednalo o daňový podvod, musí chybějící daň být důsledkem podvodného jednání a konkrétní poskytnutí plnění dodavatelů muselo být spojeno právě s podvodem, nelze samo o sobě nic dovozovat pro konkrétní, projednávaný případ.**

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

51. Účast na podvodu na DPH přitom nemusí být vědomá, jak se domnívá žalobce, postačí, pokud daňový subjekt o své účasti alespoň vědět mohl a měl. K tomu soud pro stručnost odkazuje na bod 25 napadeného rozhodnutí; žalobce tam uvedený závěr a judikaturu (k níž lze doplnit např. rozsudek sp. zn. 9 Afs 160/2020) ničím konkrétním nevyvrací.
52. Pokud jde o narušení neutrality daně a fiktivnost plnění, tehdejší jednatel dodavatele žalobce účelově znemožnil svým jednáním ověřit tvrzení uvedená v řádných daňových příznáních k DPH (bod 48 napadeného rozhodnutí). V bodu 49 napadeného rozhodnutí se žalovaný věnoval tomu, že za narušení neutrality daně lze považovat též situaci, kdy daňový subjekt neumožní zahájit daňovou kontrolu a ověřit tvrzenou daň, a samozřejmě i neuhrazení doměřené daně; k oběma případům uvádí řadu judikátů. V bodu 50 napadeného rozhodnutí žalovaný dostatečně vysvětlil, z jakých důvodů považuje plnění přijatá dodavatelem žalobce vykázaná v oddílu B3 za fiktivní. Dodavatel žalobce nereagoval na výzvu správce daně, neposkytl potřebnou součinnost, výše dotčených plnění je neobvyklá, a to i vzhledem k charakteru dotčené společnosti, a přijatá plnění nebyla ani z části hrazena bezhotovostně. Žalobce tuto argumentaci žalovaného ničím konkrétním nerozporoval.
53. Žalovanému je nutno přisvědčit i v tom, že daňový subjekt o neodvedení daně nemusel vědět, stačí prokázat, že se daňový subjekt choval nestandardně (bod 95 napadeného rozhodnutí).
54. V bodu 96 napadeného rozhodnutí žalovaný správně uvedl, že pro závěr o narušení neutrality není podstatné, kdy konkrétně dojde k doměření daně. Odebrání nároku na odpočet daně má totiž z procesních důvodů vždy časové zpoždění oproti kontrolovanému zdaňovacímu období. Dodavatel žalobce si přitom již v době realizace předmětných plnění nárokoval odpočet daně z fiktivních plnění. Pokud pak jde o námitku žalobce, že rozhodnutí o doměření daně jeho dodavateli není v napadeném rozhodnutí identifikováno datem a číslem jednáním, toto rozhodnutí muselo být žalobci známo, neboť bylo do správního spisu v anonymizované podobě zařazeno (bod 102 napadeného rozhodnutí).
55. Teze žalobce, že s fiktivními plněními přijatými jeho dodavatelem nemá nic společného, je zavádějící. Žalobce sice neodpovídá za jednání svého dodavatele, podstata podvodu na DPH ovšem tkví v tom, že se žalobce do podvodného řetězce zapojil, přičemž nemusel být tím, kdo sám způsobil narušení neutrality daně. Podvod na DPH, resp. účast na něm může mít mnoho podob, jak uvádí žalovaný v bodech 13 a násl. napadeného rozhodnutí, přičemž tzv. řetězové podvody ze své podstaty vyžadují zapojení vícero subjektů v různých rolích. Žalovaný nemá povinnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (bod 23 napadeného rozhodnutí).
56. Žalobce je členek řetězce typu *broker*, tedy ten, jenž čerpá výhody z řetězce – nárok na odpočet daně, zatímco jeho dodavatel je *missing trader*, tedy ten, kdo neodvedl daň (body 15, 16 a 51 napadeného rozhodnutí). Podvodný úmysl žalobce směřující k vylákání daňové výhody (jinými slovy vědomá účast na podvodu) nemusel být u žalobce prokázán, neboť jak již soud uvedl, postačí, že žalobce o své účasti na podvodu mohl a měl vědět. Ostatně i v případě, že by žalobce ze zapojení do podvodného řetězce neměl žádný prospěch, nic by to neměnilo na zákonnosti neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek sp. zn. 3 Afs 14/2021).
57. Zcela mimoběžná je argumentace žalobce, že u jeho dodavatele nebyla zpochybněna plnění na výstupu. V projednávaném případě je u žalobce řešen podvod na DPH, nikoli nesplnění Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

hmotněprávních podmínek pro odpočet daně, tedy zda bylo plnění žalobcem skutečně přijato. Pokud by plnění bylo fiktivní, pak by byl nárok na odpočet DPH odepřen z tohoto důvodu, otázka daňového podvodu by se tím stala bezpředmětnou.

58. Soud se dále zabýval tím, zda k narušení neutrality daně přistoupily nestandardní okolnosti. Žalovaný je zachytil v bodech 53 a násl. napadeného rozhodnutí. Jedná se o: (i) personální propojenost žalobce a jeho dodavatele, (ii) stanovení cen na základě uzavřených smluv, (iii) výběry peněžních prostředků z bankovního účtu dodavatele žalobce a vklady na bankovní účet žalobce, a (iv) ukončení spolupráce žalobce s jeho dodavatelem a následné opětovné navázání spolupráce s Tomášem Roučkou. Soud poznamenává, že až na bod (iii) se nestandardní okolnosti překrývají s objektivními okolnostmi vědomostního testu a argumentace žalovaného na sebe navazuje. Soud proto nestandardní a objektivní okolnosti pro přehlednost vypořádal společně, ostatně ani žalobce je ve své argumentaci neizoluje.
59. Co se týče personální propojenosti, soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného (bod 53 napadeného rozhodnutí), že Tomáš Roučka *de facto* řídil žalobce. Jednatelka žalobce se při zahájení daňové kontroly vyjádřila naprosto jasně – uvedla výčet všech činností, které Tomáš Roučka vykonával za žalobce, přičemž nešlo jen o administrativu a účetnictví, ale i o další činnosti žalobce coby personální agentury, načež sdělila, že sama byla doma s dítětem a její manžel, druhý jednatel žalobce, na skladě. Uzavřela, že Tomáš Roučka „*celý ten provoz řídil*“. Nešlo tudíž o z kontextu vytržené a dezinterpretované vyjádření jednatelky žalobce.
60. Tvrzení žalobce, že jednatelka neovládá dostatečně dobře český jazyk, žalovaný vypořádal v bodu 105 napadeného rozhodnutí tak, že je v rozporu s obsahem protokolu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 1059357/20/2012-60561-110791. Jednatelka žalobce nerozuměla pouze první otázce, kdy úřední osoba použila pojem „ekonomická činnost“, ostatním otázkám rozuměla a také na ně srozumitelně a relevantně odpověděla. Soud z předmětného protokolu ověřil, že tvrzení žalovaného odpovídají realitě. Lze dodat, že spíše odborný pojem „ekonomická činnost“ nemusí být nutně znám ani rodilým Čechům, a jednatelka žalobce na přeformulovanou otázku „čím se zabýváte“ reagovala bez potíží.
61. Dále, dle bodu 53 napadeného rozhodnutí skutečnost, že se dodavatel žalobce zásadním způsobem podílel na výkonu ekonomické činnosti žalobce, vyplývá i z obsahu uzavřených smluv (body 38–44 napadeného rozhodnutí). Smlouva o poskytování administrativních služeb přenáší významnou část fungování žalobce, a to nejen administrativní činnosti, na dodavatele žalobce, tj. článek podvodného řetězce na pozici *missing trader*; uvedené je ve shodě s vyjádřením jednatelky žalobce. Na základě smlouvy o poskytování poradenských služeb pomáhal dodavatel žalobce zajišťovat žalobci i klienty.
62. Žalobce výše uvedené závěry žalovaného vyvracel pouze obecnými tezemi, že obchodní vedení bylo i nadále na jednatelích žalobce, kteří Tomáše Roučku kontrolovali. Žalobce též podotkl, že přenechání vedení účetnictví účetní firmě je zcela běžné. Z výše uvedeného ovšem dle soudu jednoznačně vyplývá, že rozsah, v němž se Tomáš Roučka podílel na chodu žalobce, dalece přesahuje běžnou obchodní spolupráci a blíží se spíše pozici statutárního orgánu. Kromě již zmíněných uzavřených smluv na poradenské služby, administrativní služby a mzdové účetnictví soud upozorňuje, že dle bodu 37 napadeného rozhodnutí žalobce svého dodavatele zmocnil k podpisu veškerých dokumentů včetně daňových priznání k DPH a daně z příjmů ze závislé činnosti, k podávání kontrolních

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

hlášení a k nahlížení do daňové informační schránky. Tomáš Roučka rovněž zastupoval žalobce na základě generální plné moci.

63. V rámci posouzení objektivních okolností žalovaný v bodech 65 a 66 doplnil, že chování žalobce bylo ekonomicky nesmyslné, neboť Tomáš Roučka, coby jednatel dodavatele žalobce, byl ve střetu zájmů, poněvadž logicky musel sledovat zájmy dodavatele žalobce, přitom však v podstatě ovládal žalobce. Žalobce tudíž nepostupoval tak, aby se jako každý podnikatel snažil maximalizovat svůj zisk (k tomu viz nevýhodnost smluv uzavřených s dodavatelem žalobce). Soud těmto úvahám nemá co vytknout.
64. Ohledně stanovení cen na základě uzavřených smluv soud odkazuje na body 54–59 napadeného rozhodnutí. Soud úvodem konstatuje, že žalobce nijak nerozporoval nestandardní okolnosti týkající se smlouvy o vedení mzdového účetnictví, tj. nevýhodnost fixní odměny (body 54 a 55, v posouzení objektivních okolností body 67 a 68 napadeného rozhodnutí), stejně tak nerozporoval nestandardní okolnosti týkající se smlouvy o poskytování administrativních služeb, tj. nevýhodnost fixní odměny a obecnost popisu plnění (bod 56, v posouzení objektivních okolností bod 68 napadeného rozhodnutí).
65. Soud souhlasí s žalovaným, že smlouva o poskytování poradenských služeb je s ohledem na výši odměny a způsob jejího stanovení natolik nevýhodná, že žalobce při jejím uzavření nemohl postupovat s péčí řádného hospodáře (bod 57, v posouzení objektivních okolností body 69–72 napadeného rozhodnutí). Žalobce se vzdal téměř poloviny svých příjmů za nikoli nevýznamné období, přitom nesl veškeré náklady. Úvaha žalovaného, že se žalobce mohl ocitnout ve ztrátě, jelikož se odměna nepočítala až ze zisku, není bezpředmětná, jak sugeruje žalobce. Výhodnost smlouvy je nutné posuzovat v době jejího uzavření, neboť je třeba počítat i s negativním vývojem na trhu. Nelze naopak *ex post* tvrdit, že pokud bylo podnikání úspěšné, tak nezáleží na vysokých nákladech. Soud znovu připomíná, že podnikatel se má snažit dosáhnout maximálního zisku, tj. minimalizovat náklady. Žádný podnikatel nemůže vědět, jak se bude vyvíjet situace na trhu, zda bude dosahovat zisku a jak bude vysoký. Koneckonců žalobce připustil, že neměl představu, jak vysoká bude nakonec odměna jeho dodavateli, *ergo* nevěděl a ani nedokázal odhadnout, v jaké výši se bude pohybovat jeho příjem či zisk. S ohledem na personální propojenost žalobce a jeho dodavatele má soud spíše dojem, že namísto běžného obchodního vztahu se z dodavatele žalobce stal v podstatě společník žalobce s výhodnými podmínkami pro rozdělování zisku (příjmu).
66. Není též pravda, že žalovaný rozporoval výši sjednané odměny pro dodavatele žalobce ve vztahu k odměnám ostatních subjektů na trhu, jak tvrdí žalobce. Napadené rozhodnutí takové srovnání neobsahuje (žalovaný ho pro úplnost uvedl až ve vyjádření k žalobě), smlouva se jako nevýhodná jeví již ze svého obsahu.
67. Soud se rovněž ztotožňuje s žalovaným v tom, že výše odměny postrádá věcné ekonomické opodstatnění. Žalobce tvrdil, že získání povolení ke zprostředkování práce by pro něj bylo složité, až nemožné, poněvadž jsou jednatelé žalobce z Ukrajiny, podrobněji však tuto tezi nerozvedl. Naopak žalovaný vysvětlil, jaké byly podmínky a postup pro získání povolení ke zprostředkování práce. Soudu se nejví jako složité a neřešitelné. Nadto jednatelka žalobce rozumí dobře česky a od roku 2007 pracovala pro REKONDRA s.r.o., což byla agentura práce, takže byla znalá problematiky (bod 71 napadeného rozhodnutí). Soud proto souhlasí se závěrem žalovaného, že si žalobce mohl obstarat

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

získání povolení ke zprostředkování za výhodnějších podmínek. Mohl využít překladatele; soud pak doplňuje, že právní otázky mohl vyřešit advokát.

68. Soud též přitakává názoru žalovaného (bod 58 napadeného rozhodnutí), že se z daňových dokladů vztahujících se k poskytování poradenských služeb nedá určit, jakého období se odměna týká a zda je souladná s dotčenou smlouvou. Na daňových dokladech je pouze obecný popis předmětu plnění, přitom daňové doklady za jiné, mnohonásobně levnější služby podrobný popis obsahují. Argument žalobce, že nebylo třeba uvádět období, za jaké byly daňové doklady vystavovány, jelikož plyne z formulace dotčené smlouvy, dle soudu neobstojí. Žalobce uvádí, že šlo o odměnu jedinou, kterou následně hradil dle svých možností, to však odporuje uzavřené smlouvě, nadto byla fakturovaná odměna dokonce vyšší (bod 59, v posouzení objektivních okolností bod 72 napadeného rozhodnutí). Fakturace je tedy zmatečná. Lze dodat, že nešlo o hlavní ani jediný důvod, proč žalovaný považoval smlouvu o poskytování poradenských služeb za nestandardní okolnost, tím byla nevýhodnost dotčené smlouvy. Soud proto dodává, že i kdyby žalobce vyvrátil závěr žalovaného o nejasnosti fakturace, byl by celkový závěr žalovaného správný.
69. Pokud jde o výběry peněžních prostředků z bankovního účtu dodavatele žalobce a vklady na bankovní účet žalobce, v žalobě není obsažen žádný žalobní bod, a to ani ve formě zárodku, který by se týkal této části napadeného rozhodnutí. Až v replice doručené soudu dne 23. 9. 2024 žalobce uvedl, že ve vztahu k této problematice nebylo prováděno žádné dokazování. Soud konstatuje, že je daný žalobní bod nepřipustný s ohledem na koncentraci řízení dle § 71 odst. 2 s. ř. s., neboť napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 15. 1. 2024, lhůta pro rozšíření žalobních bodů tak uplynula v pátek 15. 3. 2024. Nad rámec právě uvedeného a pouze pro úplnost soud dodává, že je daný žalobní bod zcela obecný a je ve zjevném rozporu s bodem 60 napadeného rozhodnutí hovořícím o analýze bankovních účtů žalobce a jeho dodavatele.
70. Stran ukončení spolupráce žalobce se svým dodavatelem a následného opětovného navázání spolupráce s Tomášem Roučkou soud opět podotýká, že v žalobě není obsažen žádný žalobní bod, a to ani ve formě zárodku, který by se týkal této části napadeného rozhodnutí. Žalobce až v replice vysvětloval okolnosti ukončení spolupráce a jejího dalšího navázání. Soud tudíž opět konstatuje, že je daný žalobní bod nepřipustný s ohledem na koncentraci řízení. Nad rámec právě uvedeného a pouze pro úplnost soud dodává, že je daný žalobní bod rovněž zcela obecný a stěží by mohl vyvrátit závěry žalovaného, podrobně vyargumentované v bodech 61, 62, 74 a 75 napadeného rozhodnutí.
71. Co se týče opatření přijatých žalobcem coby součásti vědomostního testu, soud opětovně přisvědčuje žalovanému, že žalobce nepřijal dostatečná opatření k tomu, aby se vyvaroval účasti na podvodu na DPH.
72. Je třeba znovu zdůraznit, že vztahy mezi žalobcem a jeho dodavatelem, resp. Tomášem Roučkou byly nestandardní, což samo o sobě znamená, že žalobce měl k ověřování svého dodavatele přistupovat pečlivěji (odhlédne-li soud nyní od toho, že žalobce neměl vůbec takové vztahy se svým dodavatelem navazovat). Žalovaný se k přijetí opatření žalobcem vyjádřil v bodech 77–89 napadeného rozhodnutí.
73. V bodu 84 napadeného rozhodnutí žalovaný ozřejmil, že prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je základním a samozřejmým opatřením, nelze je proto považovat za dostačující, což potvrzuje i judikatura. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2022, č. j. 2 Afs 126/2021-55, vyplývá, že skutečnost, že dodavatel nebyl před Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

zahájením spolupráce označen za nespolehlivého plátce, neznamená, že by se nemohl dopustit podvodného jednání. Stejně tak nemůže být za dostatečné opatření považována skutečnost, že žalobce hradil svému dodavateli na zveřejněný bankovní účet a jednal s jeho statutárním orgánem, jedná se o běžnou a standardní praxi (body 85 a 86 napadeného rozhodnutí). Ani pravidelné dotazování se jednatele dodavatele žalobce, zda plní své daňové povinnosti, žalovaný nepovažoval za dostatečné, neboť nebylo podloženo žádnými důkazy, nadto se žalobce spokojil jen s ústním vyjádřením (bod 87 napadeného rozhodnutí). Žalovaný uzavřel, že žalobce svému dodavateli nepřenechal jen vedení účetnictví a sestavování daňových přiznání, ale mnohem větší podíl na své činnosti (bod 88 napadeného rozhodnutí). Žalobce v žalobě toliko zopakoval svou argumentaci a na vypořádání žalovaného nereagoval.

74. Co se týče vymáhání daně po dodavateli žalobce, to je zcela irelevantní. Jak správně podotkl žalovaný, dle rozsudku sp. zn. 1 Afs 164/2021 je správce daně povinen, nikoli tedy pouze oprávněn, odeprít nárok na odpočet daně všem článkům podvodného řetězce, u kterých se prokáže, že o své účasti na podvodu na DPH věděly nebo vědět měly a mohly; nejde o dvojí doměření daně, jak sugeruje žalobce (bod 20 napadeného rozhodnutí). Žalovaný proto byl oprávněn a současně povinen doměřit žalobci daň. To, jakým způsobem postupuje správce daně při vymáhání vůči dodavateli žalobce, nemá na projednávanou věc žádný vliv a není třeba to uvádět v napadeném rozhodnutí.
75. Soud nemůže přijmout ani námitku žalobce, že nedošlo k ukončení daňové kontroly u jeho dodavatele. Jak vyplývá z bodu 102 napadeného rozhodnutí, dodavateli žalobce nebyla stanovena daň na základě pomůcek, nýbrž dokazováním, což je popsáno v příslušném úředním záznamu a v jednotlivých rozhodnutích o stanovení daně, která byla v anonymizované podobě zařazena do správního spisu žalobce. U dodavatele žalobce nebyla zahájena daňová kontrola, neboť to svým chováním zmařil Tomáš Roučka – v rozhodné době již nebyl jednatelem ani společníkem dodavatele žalobce. Správce daně s ním sepsal protokol jako se třetí osobou, protokol měl informativní charakter. Žalovaný pak s odvoláním na judikaturu uzavřel, že postup spočívající v doměření daně na základě dokazování mimo daňovou kontrolu je zákonný. Žalobce v žalobě toliko zopakoval svou argumentaci a na vypořádání žalovaného nereagoval.
76. Důvodný není ani žalobní bod vytýkající žalovanému, že neprovedl opakovaný výslech Tomáše Roučky. Žalovaný v bodech 111–114 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že žalobce v době výslechu Tomáše Roučky o narušení neutrality daně ze strany svého dodavatele věděl. Žalobce na toto vypořádání v žalobě nijak nereagoval.
77. Závěrem, soud nevešel ani na žalobní bod, že došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Soud odkazuje na body 115 a 116 napadeného rozhodnutí a výše uvedené shrnutí žalovaného. Žalobce ve své argumentaci ignoruje, že dikce § 115 odst. 2 daňového řádu má dvě alternativní hypotézy – dané ustanovení se uplatní buď pokud se v rámci odvolacího řízení provádí dokazování (věta první), nebo v případě, že odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (věta druhá). V projednávané věci se uplatnil druhý případ.

#### *Závěr*

78. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

79. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 27. září 2024

Milan Tauber v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.