



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **IP TRADE BRNO s.r.o.**
sídlem Nové Sady 988/2, Staré Brno, 602 00 Brno
zastoupeného společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2023, č. j. 7738/23/5300-21441-702127

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (DPH) za období říjen až prosinec 2017 a její výsledky shrnul ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 1. 2022. Žalobci neuznal odpočet DPH z nabytí závitníků od společnosti Delnaruz, s. r. o., ve výši 433 440 Kč, protože dospěl k závěru, že se žalobce účastnil daňového podvodu, o kterém měl a mohl vědět. Dále dospěl závěru, že odpočet z nabytí

osobního vozidla od téže společnosti neměl žalobce uplatnit v listopadu 2017, ale až v prosinci, kdy teprve zaplatil kupní cenu a stal se držitelem onoho automobilu. Provedl proto odpovídající změnu (odpočet zařadil do zdaňovacího období prosince namísto listopadu). Na základě toho vydal finanční úřad dne 18. 1. 2022 dva dodatečné platební výměry. Prvním z nich doměřil žalobci DPH ve výši 152 355 Kč za listopad 2017 (z nabytí vozidla), druhým pak DPH ve výši 281 085 Kč za prosinec 2017 (z nabytí závitníků, sníženo o DPH z nabytí vozidla).

2. Odvolání žalobce proti citovaným rozhodnutím zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 15. 5. 2023.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, a to v první řadě pro porušení procesních pravidel daňového řízení. Žalovaný podle žalobce významně pozměnil závěry finančního úřadu, aniž by však provedl jakékoliv důkazy a aniž by dal žalobci možnost, aby se k nově formulovaným závěrům vyjádřil podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (žalobce zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 438/2017-52). Přitom v případě daňových podvodů může být každé dílčí zjištění pomyslným jazýčkem na misce vah, proto se musí v řízení uplatnit přístup extrémně transparentní (žalobce zde odkazuje na rozsudek SDEU ve věci *Glencore Agriculture*). Podle žalobce žalovaného nejspíše „tlačil čas“, protože o odvolání rozhodl teprve 2 týdny před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
4. Žalobce především žalovanému v tomto bodě vytýká, že teprve z napadeného rozhodnutí se poprvé dozvěděl, jak vlastně žalovaný hodnotí opatření, jimiž žalobce snižoval riziko své účasti na daňovém podvodu (body 88-94 napadeného rozhodnutí). Nadto k některým z nich se žalovaný úplně opomněl vyjádřit, například k otázce úhrady za přijatá plnění nebo k námitce, že žalobce nijak nevybočil ze svých obchodních zvyklostí (žalobce zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60). Žalovaný taktéž žalobce neseznámil s doplněným dokazováním. Stejně tak ve vztahu k nákupu automobilu žalovaný v napadeném rozhodnutí poprvé vyložil § 20a zákona o DPH, aniž by své úvahy žalobci před vydáním rozhodnutí předeštel k vyjádření.
5. Žalobce poté poukázal na několik příkladů, kdy se žalovaný podstatně odchýlil od závěrů prvostupňového orgánu, aniž by dal žalobci možnost reagovat. Tak například žalovaný identifikoval zcela novou objektivní okolnost – absenci komunikace, založenou na tom, že žalobce nedoložil písemné objednávky, e-mailovou komunikaci s obchodním partnerem ani protokoly o předání zboží (bod 83 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný ustoupil od závěru finančního úřadu o tom, že plnění mezi společnostmi VF Czech Investcom a Delnaruz bylo fiktivní (bod 98 napadeného rozhodnutí). To je významné pro posouzení důkazního návrhu na výslech J. A., potažmo nové jednatelky společnosti Delnaruz. Žalovaný také nově vytkl žalobci, že věrohodně nevysvětlil, na základě jakých kritérií si vybral společnost Delnaruz jako dodavatele, aniž by k tomu provedl jakékoliv dokazování (bod 81 napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále zcela přetvořil závěry finančního úřadu v tom směru, že podle něj koneční odběratelé Ing. H. nejsou relevantní, ačkoliv finanční úřad výslovně vycházel z toho, že celý dodavatelsko-odběratelský řetězec byl sestaven účelově a zboží bylo vždy předem určeno pro konkrétního zákazníka (bod 101 napadeného rozhodnutí). Proto žalobce navrhoval výslech Ing. H. a jeho konečných odběratelů, aby

prokázal, že tito neznali ani žalobce, ani jeho dodavatele (společnost Delnaruz, popř. pana A., který za ni jednal). Konečně úvahu o tom, že obchodování se závitníky nemělo ekonomické opodstatnění, žalovaný zcela přepracoval a vložil při tom finančnímu úřadu do úst úvahy, které nebyly obsahem ani jednoho z jeho podání (bod 103 napadeného rozhodnutí). Pro tyto úvahy chybí opora v provedeném dokazování, a navíc žalovaný opomíjí, že žalobce spolupracoval se společností Delnaruz od prosince 2016 až do března 2018, přičemž orgány daňové správy se o zbyvajícím zdaňovacím období nijak nezajímaly.

6. Ve druhém žalobním bodě žalobce brojí proti závěrům žalovaného o existenci daňového podvodu. Nejprve uvádí, že orgány finanční správy fakticky vyrobily chybějící daň u společnosti Delnaruz, když neuznaly její nárok na odpočet daně, ačkoliv zároveň tvrdí, že společnost VF Czech Investcom jí závitníky dodala. Tím došlo k roztržení celého dodavatelsko-odběratelského řetězce (žalobce zde odkazuje na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 493/2019 ve věci FILÁK). Navíc žalovaný neodůvodnil rozdílné posouzení téže transakce (žalobce zde odkazuje na rozsudky NSS č. j. 3 Afs 308/2017-52 ve věci DENIM CZ a č. j. 1 Afs 360/2018-24 ve věci DOMINOTRANS OPAVA).
7. Žalobce vytýká žalovanému i zmatečné označování článků podvodného řetězce. Podle něj nemůže dojít k tomu, že by jeden a tentýž subjekt plnil současně jak roli *buffera*, tak i *missing tradera*. *Missing trader* provádí daňový únik, jeho role je od počátku daná a nezměnitelná. Naproti tomu *buffer* daňový únik kryje. Žalobce nesouhlasí ani s tím, že jej žalovaný označuje za *brokera*, tedy subjekt, který čerpá nezaslouženou daňovou výhodu. Zdůrazňuje, že jeho nárok na odpočet DPH byl zcela standardní, že nárok na odpočet využili i jeho dodavatelé a odběratelé. Žalovaný nevysvětluje, jaké výhody se žalobci tímto postupem mělo dostat.
8. Dále se žalobce vymezuje proti závěru žalovaného, že subjekty zapojené v řetězci nehledaly nové dodavatele či odběratele. Poukazuje na to, že z výsledku pana A. vyplynulo, že společnost VF Czech Investcom nebyla pro jeho společnost Delnaruz jediným dodavatelem závitníků a že společnost Delnaruz měla více než jednoho odběratele, přičemž obchodovala i s jiným zbožím než se závitníky.
9. Poté namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, které na něm leželo (zde žalobce odkazuje na rozsudky SDEU C-512/21 ve věci *Aquila Part Prod Com SA a C-227/21* ve věci *UAB „HA.EN.“*) Žalovaný odmítl vyslechnout jednatele obou uvedených společností, aby ověřil, jak probíhala obchodní spolupráce, přičemž daňový subjekt není povinen sám aktivně navrhnout výslech osoby, která je v řízení jednoznačně identifikována a může přispět k řádnému zjištění skutkového stavu (žalobce zde odkázal na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 262/2021-55 ve věci *Vinařství Noemi*). Žalovaný také nezjišťoval, jaký byl důvod, pro který se staly tyto společnosti nekontaktními, přičemž ve vztahu ke společnosti Delnaruz ze spisu nevyplývá, že by pan A. nebo následná jednatelka společnosti byli skutečně nekontaktní nebo se odmítali dostavit k výsledku. Orgány daňové správy musejí odlišovat pojem „chybějící daň“ od pojmu „dlužná daň“ a vyloučit, že by daňový dluh mohl být výsledkem pouhého podnikatelského selhání. Podle žalobce mohou být důvody nekontaktnosti různé, například ztráta chuti podnikat, když se podnikání stalo nerentabilním, vážné zdravotní důvody či narození dítěte se zdravotním postižením vyžadujícího nepřetržitý dohled.

10. Žalovaný také neprokázal, že by žalobce znal společnost VF Czech Investcom (subdodavatel jeho dodavatele), a že by o jejím podvodném jednání věděl, nebránil mu nebo jej usnadnil (žalobce zde odkazuje na rozsudek SDEU C-596/21 ve věci *Finanzamt M*).
11. Konečně žalobce v tomto bodě upozorňuje, že ani virtuální sídlo, ani nezveřejňování účetních závěrek nesvědčí o existenci podvodu na DPH. Takto podle něj fungují tisíce společností. Daňové orgány by je měly z úřední povinnosti vyhledávat a žádat o změnu sídla nebo vymáhat povinnosti vyplývající ze zákona o účetnictví. Nemohou odpovědnost za zajištění neutrality DPH přenášet na bedra plátců daně (žalobce zde odkázal na rozsudky SDEU C-271/06 ve věci *Netto Supermarkt* a C-409/04 ve věci *Teleos a další*).
12. Na jiném místě své žaloby pak žalobce ještě doplňuje, že není nikterak nestandardní, že na svých internetových stránkách neuvádí obchodování se závitníky. Jako příklad dává své obchodování s dezinfekcí v době covidové pandemie nebo nákup čteček ležících mu stále na skladě, které také nikde veřejně neprezentuje. Domnívá se, že prodej závitníků neuvádí na svých internetových stránkách ani jeho odběratel a další odběratelé v řadě.
13. Ve třetí skupině žalobních námitek zpochybňuje žalobce objektivní okolnosti, které jej podle názoru žalovaného měly varovat, že se účastní daňového podvodu. Nejprve zdůrazňuje, že objektivní okolnosti se musí projevit ještě před uskutečněním zdanitelného plnění a musí jít o takové okolnosti, které se vymykají běžnému standardu, ať již cenou, množstvím, podmínkami transakce či její ekonomickou smysluplností (zde žalobce odkazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 297/2019-40 ve věci *CZ Hartmann*).
14. Žalovaný vůbec neidentifikuje, jaké byly běžné zvyklosti žalobce při obchodování s obdobným typem zboží. Ten proto předestírá, že v daném zdaňovacím období obchodoval například s parapety a jejich příslušenstvím. Ani v těchto případech nepřijímal vždy objednávky na sklad, ale mnohdy je dodával přímo konečnému odběrateli na stavbu. Objednávky sice byly písemné, ale to proto, že se na rozdíl od závitníků jednalo o zboží vyráběné na míru. Přeprava sice probíhala nasmlouvanými nákladními vozidly a dodávkami, ale to bylo dáno velkými rozměry zboží, zatímco závitníky se prodávají v baleních velikosti krabice od bot, takže je možné přepravovat i osobním automobilem. Oba způsoby obchodování jsou proto neporovnatelné.
15. To, že chybějící písemná smlouva, přeprava vlastními prostředky a hotovostní úhrady jsou v žalobcově praxi zcela obvyklé, vyplývá i ze zjištění orgánů daňové správy ve vztahu k obchodování se závitníky ve zdaňovacích obdobích duben až srpen 2016 (žalobce zde odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 67/2019-92, který se zabýval jeho žalobou proti doměření DPH právě za tato zdaňovací období). Žalovaný nadto zamlčuje, že žalobce obchodoval se společností Delnaruz již od prosince 2016, a neoznačuje žádné změny ve způsobu obchodování, k nimž by došlo v nyní řešeném zdaňovacím období, ani žádné negativní okolnosti, například vysokou míru reklamací nebo nedodržování dohodnutého objemu zboží či termínů dodávek.
16. Pokud jde o osobu J. A., jeho zapojení do obchodování v roce 2016 je pouhou spekulací. Jednatel společnosti A.D.M. Design si evidentně spletl osoby, protože pan A. ukončil své jednatelství ve společnosti KL Wine již v lednu 2016, tedy před uskutečněním tehdy řešených obchodů. Navíc u obchodu se závitníky v roce 2016 se daňový podvod neprokázal.

17. Společnost Delnaruz byla z pohledu žalobce zavedeným obchodníkem, neboť podle výsledku J. A. měla více dodavatelů i odběratelů a na začátku řešeného zdaňovacího období žalobce s touto společností bezproblémově obchodoval bez přerušení téměř 11 měsíců, přičemž za tuto dobu nedošlo k jediné reklamaci. Osobní znalost jednatele této společnosti byla pro žalobce mnohem větší zárukou než existence internetových stránek. Žalovaný ani finanční úřad se žalobce nikdy nezeptali, proč si jako obchodního partnera vybral právě tuto společnost. Nemohou mu proto vytýkat, že to dostatečně nevysvětlil. Virtuální sídlo ani nezveřejňování účetních závěrek o možném zapojení do podvodu nic nevyovídají (žalobce zde odkazuje na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 252/2017-31 ve věci *Trimetal*). Dodržování zákonných povinností mají kontrolovat orgány daňové správy, nikoliv toto břemeno přenášet na žalobce (žalobce zde odkazuje na rozsudky SDEU C-642/11 ve věci *Stroy trans* a C-101/16 ve věci *Paper Consult*).
18. Co se týká chybějících písemných dokladů, závitníky jsou spotřební zboží, které nevyžaduje žádné zvláštní manipulační techniky, specifické obchodní podmínky nebo plnění nějakých veřejnoprávních povinností. Reklamovat je lze pouze tehdy, jsou-li zjevně poškozeny, proto k reklamacím dochází výjimečně. U tohoto typu zboží je proto písemná smlouva nestandardní, o čemž svědčí to, že ji neměl ani žalobcův odběratel a jeho odběratelé. Stejně tak žalobce sám neuzavíral v minulosti písemné smlouvy se společnostmi SKADAR Invest či Gordur. Písemná smlouva nebyla potřeba i z toho důvodu, že žalobce zboží hradil vždy až po fyzické přejímce a poté, co provedl jeho kvalitativní a kvantitativní kontrolu, což potvrdili i svědci (jednatel, skladník). Jako předávací protokol sloužil daňový doklad. Ostatně předávací protokol je způsobilý osvědčit především existenci plnění, nesouvisí s účastí na podvodu.
19. Ve vztahu k platbám za zboží žalobce vysvětluje, že po splatnosti hradil faktury se souhlasem společnosti Delnaruz, která zohlednila fakt, že žalobce v té době započal s transformací svého podnikání a částečně ho převáděl na nové společnosti. Právě proto navrhol žalobce výslech pana A., který to mohl dosvědčit a kterého finanční úřad vyslechl pouze ke splnění hmotněprávních podmínek. Ostatně, žalobce postrádá jakoukoliv souvislost mezi úhradami po splatnosti a daňovým únikem, ke kterému mohlo dojít nanejvýš u společnosti VF Czech Investcom. A konečně žalobce poukazuje na to, že také jiným svým obchodním partnerům hradil v hotovosti, například společnosti Paramont.
20. Pokud jde o původ zboží, ten nemá v případě závitníků přímý vliv na jeho kvalitu, jak si žalovaný chybně domýšlí. Nebylo by také standardní, aby žalobce zjišťoval, od koho jeho dodavatel zboží nakupuje, neboť by tím mohl obcházet svého obchodního partnera. O tom svědčí i to, že ani žalobcův odběratel a jeho odběratelé se k původu zboží nevyjadřovali. Jejich výslech navrhol žalobce proto, aby potvrdili, že závitníky byly kvalitní a sdělili, zda oni sami kontrolovali nějak jejich původ. Žalobce si každopádně kvalitu kontroloval při předání. Žalobce se navíc o původ zboží zajímal. Pokud se jeho jednatel na počátku řízení vyjadřoval jinak, činil tak obecně, nikoliv ve vztahu ke společnosti Delnaruz.
21. A konečně, pokud jde o způsob dodání závitníků, žalobce znovu poukazuje na rozdíly mezi závitníky a parapety. Dále podotýká, že nemohl vědět o tom, že osobní vozidlo, kterým pan A. závitníky přiváží, nevlastní společnost Delnaruz. Skladovou evidenci uvedl žalobce pouze jedinou pro veškeré zboží, nikoliv dvě různé, jak tvrdí žalovaný. Žalobcův skladník vypověděl pouze to, že vedl k závitníkům odlišnou skladovou kartu a do ní zapisoval pouze příjem zboží, nikoliv jeho výdej. Jeho opakovaný výslech žalobce navrhol proto, aby se

ověřilo, že nikdy netvrdil, že by čísla přijatých závitníků neodpovídala jeho zápisům. Ani tato okolnost o žalobcově vědomosti o daňovém úniku nic nevypovídá.

22. Žalobce se stručně vyjadřuje též k hodnocení svých opatření, jež měla zabránit účasti na daňovém podvodu. Žalovaný je podle něj bagatelizuje a jediný návrh, který sám dává, je využití zákonného institutu zvláštního způsobu zajištění daně. K tomu ale nebyl důvod, protože společnost Delnaruz daň na výstupu odvedla a její nedoplatek vznikl až zásahem daňové správy. Navíc, podobné úvahy judikatura odmítá (žalobce zde odkazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 382/2019-33 ve věci *ABC Kovopit-engineering*) a i při využití tohoto opatření může být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (žalobce zde odkazuje na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 355/2020-35, *Čokoládovny Fikar*).
23. V poslední části žaloby se žalobce věnuje nároku na odpočet DPH z nákupu vozidla Seat Alhambra. Trvá na tom, že mu právo na odpočet DPH vzniklo právě v listopadu 2017, neboť je vázáno na povinnost jeho dodavatele daň přiznat (§ 72 odst. 3 zákona o DPH). Ten ji fakticky přiznal v listopadu 2017, přičemž tuto daň na výstupu daňová zpráva nikdy nezpochybnila. Dodavatel při tom postupoval zcela v souladu se zákonem. Povinnost daň přiznat při dodání zboží totiž vzniká v první řadě ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 20a odst. 1 zákona o DPH). V daném případě vystavil žalobcův dodavatel daňový doklad (fakturu) s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2017. Žalobce zde poukazuje na to, že dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH). Už samotná platná kupní smlouva by přitom postačovala k převodu vlastnického práva. V citovaném ustanovení ale jde ve skutečnosti o přechod ekonomického vlastnictví, nikoliv nutně vlastnictví právního. Postačí, že žalobce mohl s vozidlem nakládat, i když ne fyzicky (zde žalobce odkazuje na rozsudek SDEU C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, a rozsudky NSS sp. zn. 3 Afs 41/2014, 2 Afs 155/2016 a 5 Afs 24/2016). Úvěr na vozidlo žalobce řádně čerpal již dne 30. 11. 2017 a téhož dne mohl vozidlo platně prodat, kdyby chtěl. Kupní smlouva v daném případě sice upřesňuje okamžik přechodu vlastnického práva, jde ale o převod právního vlastnictví, nikoliv ekonomického práva nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobce vysvětluje, že tento výklad odpovídá běžné obchodní praxi v mezinárodním obchodě, kde se zboží často přeprodává s výhradou vlastnického práva, nicméně v rámci zákona o DPH se nehledí na vlastníka právního, ale ekonomického. Nepřevedení vlastnického práva na počátku transakce by totiž mohlo podle výkladu žalovaného způsobit ztrátu nároku na odpočet daně i u dalších účastníků, což je v rozporu s principy DPH.
24. Podle druhého pravidla vzniká povinnost přiznat daň již ke dni přijetí úplaty za plnění (§ 20a odst. 2 zákona o DPH), je-li plnění známo dostatečně určitě, tj. je známo zboží, sazba daně a místo plnění (§ 20a odst. 3 zákona o DPH). Úplatu přijal žalobcův dodavatel již tím, že dne 30. 11. 2017 stvrdil žalobcův pokyn k čerpání úvěru od společnosti ČSOB Leasing. To, že se tato společnost zpozdila s úhradou finančních prostředků a zaslala je dodavateli auta (společnosti Delnaruz) až 7. 12. 2017, nehraje žádnou roli.
25. Konečně žalobce vysvětluje, že se mu jedná zejména o to, že kvůli převedení daňové povinnosti z listopadu do prosince 2017 mu daňová správa vyměřila i penále ve výši 20 % z daně. To je podle něj v rozporu s komunitárním právem (zde žalobce odkazuje na směrnici 2006/112/ES). Jestliže žalobce nijak nenarušil neutralitu daně – což vyplývá z toho, že společnost Delnaruz daň na výstupu přiznala a žalovaný to nezpochybnil –

pouze nesprávně určil zdaňovací období, ve kterém si měl odpočet nárokovat, nelze mu sankci udělit (zde žalobce odkázal na rozsudek SDEU C-935/19, *Grupa Warzywna*).

III. Argumentace žalovaného

26. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

27. Ve věci proběhlo dne 5. 2. 2025 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích a žádné důkazy nad rámec správního spisu nenavrhly.

V. Posouzení věci krajským soudem

28. Žaloba **není důvodná**.

Právní úprava a judikatura k daňovým podvodům

29. Aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, musí tento nárok nejprve vzniknout (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Musí se tedy reálně uskutečnit zdanitelné plnění, na jehož základě si daňový subjekt může podle zákona uplatnit nárok na odpočet daně. Teprve pak je namístě začít se zabývat otázkou, zda předmětné plnění nebylo součástí daňového podvodu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, *M. J.*, bod 52, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, *J. M.*, body 11-14). O uskutečnění zdanitelného plnění není v nynější věci sporu.
30. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech EU by měla odpovídat směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, představuje přípustnou výjimkou ze zásady, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 49). Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet DPH nestačí (srov. rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, *Optigen*, bod 46). Je proto nutné zkoumat, zda osoba povinná k dani o daňovém podvodu věděla nebo měla vědět. A subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, body 49-61).
31. Citovanou judikaturu SDEU přebírá Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze každému subjektu zapojenému do podvodného řetězce odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud o daňovém podvodu věděl, či alespoň vědět měl a mohl.

Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, *SOLUNA 2000*, bod 29, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.“

32. K tomu je možno dodat, že české správní soudy dovozují možnost odepření nároku na odpočet či vrácení DPH v případě vědomé či nedbalostní účasti na daňovém podvodu z judikatury SDEU setrvale přinejmenším od roku 2012 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012-42, *PRIMOSSA*). Nejde tak o nic překvapivého, s čím by podnikatelé při obchodování v ČR nemohli počítat.
33. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně proto, že se zapojil do daňového podvodu, posoudit několik skutečností (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, *SARA ML*, body 33-49, ze dne 21. ledna 2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, *PT servis konzervárna*, bod 17, či ze dne 15. 11. 2023, č. j. 6 Afs 112/2023-78, *Josef KVAPIL*, body 24-31). Nejdříve je nutno zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo, resp. zda je dáno důvodné podezření na podvod (první podmínka, existence podvodu). V první řadě proto musí orgány daňové správy ověřit, že došlo k narušení daňové neutrality – někdy se hovoří také o chybějící dani – tedy že některý z článků dodavatelského řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost, ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit (1. krok). Narušení daňové neutrality musí ovšem provázet další nezvyklé či nestandardní objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že zkoumané transakce měly podvodný charakter, tedy že chybějící daň není důsledkem pouhého podnikatelského selhání (2. krok). Poté je třeba zkoumat subjektivní stránku, tedy vztah daňového subjektu k podvodu (druhá podmínka, vědomostní test). Na základě těch podezřelých okolností, které musely být daňovému subjektu známy, se hodnotí, zda věděl – nebo přinejmenším vědět měl a mohl – že plnění, z něhož hodlá uplatnit nárok na odpočet DPH, je součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (3. krok). A konečně, pokud se daňový subjekt do podvodu nezapojil vědomě, je třeba se ptát, zda obchodoval v dobré víře. Tedy zda – s ohledem na indicie, které měl k dispozici – přijal veškerá opatření, která od něj můžeme rozumně vyžadovat, aby své účasti na podvodu předešel (4. krok).
34. Existenci podvodu prokazuje vždy správce daně, nemusí ji však prokázat nad veškerou pochybnost. Postačí, když shromáždí dostatek důkazů pro důvodnou domněnku, že šlo o daňový podvod (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Ze souhrnu všech skutkových okolností tedy musí být možné dovodit, že se o daňový podvod jednalo (srov. např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, *LAKUM - KTL*).
35. Pokud jde o subjektivní stránku účasti na daňovém podvodu, je důkazní břemeno rozděleno následovně. Správce daně prokazuje existenci objektivních skutečností, z nichž lze učinit

závěr, že daňový subjekt o podvodu věděl, neboť jeho jednání žádné jiné logické vysvětlení nemá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, *2P Commercial Agency*). Druhá možnost je, že správce daně prokáže takové objektivní okolnosti, z nichž v souhrnu vyplývá, že daňový subjekt o podvodu měl a mohl vědět, neboť měl k dispozici dostatek podezřelých indicií svědčících o tom, že by se o daňový podvod mohlo jednat. Pouze při této nedbalostní formě účasti na podvodu se daňový subjekt může „vyvinít“, když prokáže, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se dozvěděl o podezřelých skutečnostech a ověřil si je (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu a ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, *I. W.*, bod 17, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 42, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44, *ENERGIE 2010*).

36. Procesní postup žalovaného v odvolacím řízení upravuje § 115 odst. 2 daňového řádu: *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*

Neutralita DPH byla narušena

37. Indicie nasvědčující tomu, že v daném případě došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty, shrnul žalovaný v bodech 56-76 napadeného rozhodnutí.
38. Stručně řečeno, celý obchodní řetězec, ve kterém se přeprodávaly tvářecí závitníky M8x16GX TiN, se skládal ze společností VF Czech Investcom – Delnaruz – žalobce – Ing. P. H. – anonymizovaný odběratel A – anonymizovaný konečný spotřebitel B. Původ zboží zůstal neznámý, protože společnost VF Czech Investcom vykázala veškerá přijatá plnění v části B3 svého kontrolního hlášení, kde se neuvádí údaje o dodavateli. Společnosti VF Czech Investcom a Delnaruz sice podaly daňová přiznání za 4. čtvrtletí 2017, ale vykázanou daň ani jedna z nich neuhradila. Orgány finanční správy se pokusily u těchto společností zahájit daňové kontroly, ale obě zůstaly nekontaktní a nepředložily ani primární daňové doklady. Proto jim orgány daňové správy odepřely nárok na odpočet DPH, daň jim doměřily a ani tuto daň žádná z obou společností neuhradila. Žalovaný z toho dovodil, že obě tyto společnosti byly do fakturačního řetězce začleněny uměle. Plnily jak roli *buffera*, tak i *missing tradera*, neboť v daném případě se obě tyto role prolínají. Smyslem jejich jednání bylo ztížit detekci chybějící daně. Žalobce pak hrál roli *brokera*, přičemž jeho neoprávněná výhoda spočívala v tom, že si nárokoval odpočet DPH, kterou ale jeho dodavatel a subdodavatel do státního rozpočtu ve skutečnosti neodvedli.
39. O tom, že se v daném případě jednalo o daňový podvod, a nikoliv o pouhé podnikatelské selhání, svědčí podle žalovaného celá řada neobvyklých okolností. První skupina těchto okolností se týká společností VF Czech Investcom a Delnaruz. Tyto společnosti neměly žádnou internetovou prezentaci, nezveřejňovaly účetní závěrky, sídla měly zapsána na virtuálních adresách a nedisponovaly ani žádnými provozovny či skladovacími prostory. Od roku 2008 nepodávaly daňová přiznání a nespolupracovaly s daňovou správou při prověřování svých daňových tvrzení za 4. čtvrtletí 2017. Oběma společnostem byl v letech 2018 až 2019 postupně přidělen status nespolehlivého plátce, následně nespolehlivé osoby a konečně jim byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty. U obou

docházelo k častým změnám na postu jednatele a společníka. Obě mají na daňových účtech vysoké nedoplatky. Podezřelé bylo i jejich jednání v obchodním styku. Žádná z nich nepožadovala písemnou smlouvu a neusilovala o hledání dalších dodavatelů či odběratelů mimo stávající obchodní schéma. Jednatel společnosti Delnaruz nevěděl, kdo je výrobcem dodaných závitníků. A jak už bylo řečeno, společnost VF Czech Investcom vykázala veškerá přijatá plnění v oddílu B3 svého kontrolního hlášení. Vzhledem k jejich celkovému objemu by to ale znamenalo, že přijala každý pracovní den nejméně 7 daňových dokladů na tentýž druh plnění, což není reálné. Navíc společnosti Delnaruz následně fakturovala plnění ve více než dvojnásobné hodnotě.

40. Druhá skupina nestandardních okolností pak míří na samotného žalobce. Ten se podle své internetové prezentace běžně nezabývá prodejem nástrojů k obrábění kovů. Přesto se v tomto oboru pustil do obchodů s úzkým okruhem dodavatelů a odběratelů, kteří nebyli na trhu etablovaní. Ani on nevyžadoval před zahájením dodávek alespoň rámcovou písemnou smlouvu. Odvolával se na to, že dlouhodobě osobně znal pana J. A., jednatele společnosti Delnaruz. Jenže tentýž J. A. figuroval v obchodech se závitníky, které žalobce uzavíral v období duben až srpen 2016 a které příslušný finanční úřad vyhodnotil jako podvodné. Schéma těchto obchodů bylo podobné jako nyní. V dodavatelském řetězci sice vystupovaly jiné právnické osoby, ale objevují se zde stejné osoby fyzické, jen na jiných pozicích. Konkrétně jde o pana J. A., který v roce 2016 jako bývalý jednatel fakticky jednal za společnost KL Wine, žalobcova subdodavatele, zatímco v roce 2017 byl jednatelem žalobcova přímého dodavatele, společnosti Delnaruz. Dále jde o D. B., který byl v roce 2016 jednatelem žalobcova subdodavatele, společnosti KL Wine, v roce 2017 pak taktéž jednatelem subdodavatele, tentokrát společnosti VF Czech Investcom. A konečně objevuje se v této souvislosti i jméno Ing. P. H., který byl jednatelem zmiňované společnosti KL Wine po určitou část roku 2014, zatímco v roce 2017 nakupoval od žalobce závitníky jako jeho přímý odběratel.
41. Již toto shrnutí napadeného rozhodnutí odpovídá na některé žalobcovy námitky. Žalovaný naprosto dostatečně vysvětlil role jednotlivých subjektů zapojených do podvodného řetězce. Úlohy *missing tradera* a *buffera* se skutečně mohou prolínat, neboť způsoby provedení daňových podvodů jsou tak pestré, jak bohatá je fantazie těch, kteří je připravují. Totožnost *missing tradera* se vůbec nemusí podařit odhalit. *Buffer* může zpočátku hrát svoji úlohu a podávat řádně daňová přiznání, ale jakmile se o věc začne zajímat daňová správa, může tiše zmizet ze scény. A pokud jde o *brokera*, většinou nemáme tušení, co přesně se děje „za kulisami“ a jak si zúčastněné subjekty mezi sebou zkrácenou daň rozdělily. Jindy zas může být jediným ziskem *brokera* to, že nabídne svým odběratelům zboží za bezkonkurenční ceny. Úkolem daňové správy není rozkrýt do puntíku celý daňový podvod, ale pouze shromáždit dostatečné indicie o tom, že neutralita DPH byla narušena. To se v daném případě zdařilo.
42. Chybějící daň v žádném případě „nevyrobily“ orgány daňové správy. Vznikla již tím, že společnosti VF Czech Investcom a Delnaruz neodvedly do státního rozpočtu dokonce ani tu daň, kterou si samy vyměřily ve svých daňových přiznáních. Již tím se tato věc liší od žalobcem odkazované prejudikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, věc *FILÁK*). Ale ani na následném doměření daně neshledává krajský soud nic závadného. Orgány daňové správy tu neposuzovaly různým způsobem jedno a totéž plnění, jako v žalobcem odkazované judikatuře (a dokonce i v takovém případě by mohly za určitých okolností dospět k odlišným závěrům – srov.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, věc *DOMINOTRANS OPAVA*). Pouze naznaly, že ani společnost VF Czech Investcom, ani společnost Delnaruz neprokázala nabytí závitníků, protože žádná z nich s finančním úřadem nekomunikovala. Jde tedy o zboží neznámého původu. To ovšem nevylučuje, že společnost Delnaruz tyto závitníky nějakým způsobem nabyla (ať již od společnosti VF Czech Investcom, nebo třeba od nějakého neplátce DPH), že žalobce od ní opravdu závitníky nakoupil, a následně je prodal Ing. H. Žalobci sice také orgány daňové správy odepřely nárok na odpočet DPH, ovšem z jiného důvodu, a to že se tímto nákupem zapojil do daňového podvodu, o němž měl a mohl vědět. Jak vidno, k žádnému roztržení dodavatelského řetězce tu nedošlo. Není vyloučeno, že před svým zmizením vyvíjely společnosti VF Czech Investcom a Delnaruz skutečně deklarovanou ekonomickou činnost. Pouze to kvůli jejich nespolupráci nelze ověřit.

43. Žalovaný unesl své důkazní břemeno. Když posuzoval narušení daňové neutrality, tak vůbec nebyl povinen prokazovat, že žalobce znal společnost VF Czech Investcom nebo jí dokonce napomáhal v podvodu. Jak žalovaný srozumitelně vysvětlil, v tomto kroku se zkoumají objektivní skutečnosti, které svědčí o podvodné povaze jednání některých článků obchodního řetězce. Daňový subjekt o nich ani nemusí vědět.
44. Přesvědčivá není ani žalobcova argumentace, podle níž není nic nestandardního na tom, že o obchodování se závitníky jeho internetové stránky mlčí. Žalobce, jak sám na jiných místech zdůrazňuje, obchodoval se závitníky dlouhodobě a se ziskem. Příklady zboží, které uvádí s tím, že dané obchodování na svých internetových stránkách také neprezentoval, jsou zcela jiného druhu. Jedná se buď o obchodování v časově omezené, vázané na konkrétní výjimečnou příležitost (dezinfekce v době covidové pandemie), nebo o neúspěšné nákupy zboží, jež se následně ukázalo být neprodejným (čtečky).
45. Ze žaloby není zřejmé, proč by měl žalovaný z vlastní iniciativy výsledkem svědků zjišťovat, jak probíhala obchodní spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Žalobce neuvádí, co konkrétně ve zjištěních žalovaného postrádá. Krajský soud má za to, že pro účely posouzení, zda chybějící daň byla zapříčiněna daňovým podvodem, shromáždil žalovaný dostatečné množství indicií jak ve vztahu k žalobci, tak zejména ve vztahu k jeho dodavatelům a subdodavatelům. V daňovém spise jsou – v rozporu s tím, co tvrdí žalobce – založeny i doklady svědčící o tom, že ani společnost Delnaruz, ani společnost VF Czech Investcom nebylo možné kontaktovat, takže finanční úřad u nich nemohl zahájit daňovou kontrolu. Jde o úřední záznamy o stanovení DPH dokazováním, kde jsou neúspěšné pokusy o kontakt ze strany daňové správy popsány (č. l. A34 daňového spisu). Zkoumat, z jakého subjektivního důvodu zůstal daňový subjekt vůči státním orgánům pasivní, není povinností daňové správy – ostatně u nekontaktního subjektu to ani není dost dobře možné zjistit.
46. Žalovaný dospěl také ke správnému závěru, že subjekty zapojené v řetězci podle všeho nehledaly pro své zboží žádné nové dodavatele či odběratele. Nic o tom nesvědčí. Žalobcem odkazovaný výsledek pana A. v tomto směru naprosto nic nevypovídá, neboť jeho tvrzení o dalších existujících dodavatelích a odběratelích společnosti Delnaruz a o dalších obchodovaných komoditách zůstalo ve zcela obecné rovině. Na jméno žádného z obchodních partnerů si nevzpomněl a jakoukoliv jinou komoditu odmítl označit (viz č. l. A25 daňového spisu, otázky č. 9 a 9A).
47. Zbývá dodat, že i když ani virtuální sídlo, ani nezveřejňování účetních závěrek nesvědčí samy o sobě o existenci podvodu na DPH, v nynějším případě se k nim přidružuje řada

dalších, výše popsaných objektivních okolností. Ve svém souhrnu vypovídají o existenci daňového podvodu zcela jednoznačně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 104/2022-45, věc *ExaSoft Holding*, body 34-35).

Podezřelé okolnosti měly žalobce varovat

48. Podezřelé okolnosti, které měly žalobce varovat, že se možná účastní podvodu na dani z přidané hodnoty, shrnul žalovaný v bodech 77-87 napadeného rozhodnutí.
49. Stručně řečeno, klíčovou podezřelou okolností představuje již výše zmíněné personální propojení obchodních korporací, figurujících v nynější věci, s obchodními korporacemi, od nichž žalobce odebíral závitníky stejného typu v roce 2016. Žalobce přitom musel vědět přinejmenším o zapojení pana J. A. Dne 2. 6. 2017, tedy ještě před nyní řešeným zdaňovacím obdobím, se žalobcův jednatel účastnil výslechu pana M., jednatele společnosti A.D.M. Design (což byl žalobcův dodavatel závitníků v roce 2016). Ten vypověděl, že za společnost KL Wine (dodavatel závitníků pro A.D.M. Design) s ním fakticky jednal právě Jiří Adam (v té době bývalý jednatel KL Wine). A nejpozději z výzvy k prokázání skutečností doručené dne 25. 10. 2017, tedy v průběhu obchodování se závitníky v nyní řešeném zdaňovacím období, se žalobce dozvěděl, že podle názoru finančního úřadu se stal v roce 2016 účastníkem podvodu na DPH a že na počátku podvodného obchodního řetězce stojí právě společnost KL Wine. Přesto ani poté nepřijal žalobce žádná zvláštní opatření, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu. Nezačal např. svého nového dodavatele Delnaruz, doporučeného a zastupovaného panem A., hlouběji prověřovat, nehledal za něj náhradu, ani nevyužil možnosti hradit DPH přímo do státního rozpočtu podle § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“).
50. K tomu přistupují další objektivní okolnosti. Společnost Delnaruz nebyla zavedeným obchodníkem v oboru nástrojů pro opracování kovů, neprezentovala žádným způsobem svoji činnost, např. prostřednictvím webových stránek, nezveřejňovala účetní závěrky, sídlila na virtuální adrese, neměla provozovnu a její jednatel měl trvalý pobyt na ohlašovně (což bylo možno zjistit z obchodního rejstříku). Se žalobcem neuzavřela ani rámcovou písemnou smlouvu a také veškeré transakce spolu obě společnosti sjednávaly pouze ústně. Žalobce platil za zboží s několikaměsíčním zpožděním po splatnosti faktur (někdy i půl roku), některé platby hradil v hotovosti (v rozporu s tím, co bylo uvedeno na fakturách) a účelově je rozdělával tak, aby nepřekročil limit stanovený zákonem o omezení plateb v hotovosti. Žalobcův jednatel se nezajímal o výrobce či původ zboží a nekontroloval jeho kvalitu, zajímala ho jen cena. Dodávání závitníků probíhalo podle zcela jiného scénáře než dodávky ostatního zboží, s nímž žalobce obchodoval. Místo toho, aby dopravní společnost přivezla závitníky do žalobcova skladu, kde by je přebrali jeho zaměstnanci, přivážel je vlastním automobilem pan J. A. a předával je přímo žalobcovu jednatele. Ten je sice poté předal skladníkovi, ale následně je ze skladu osobně vyzvedával a dodával odběrateli, Ing. H. Na závitníky byla také vedena zvláštní skladová karta, odlišná od žalobcovy běžné skladové evidence.
51. Z textu rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný neporovnával předmětné obchodní transakce jen s žalobcovu vlastní praxí, ale i s tím, co považoval za běžný model obchodování na trhu obecně (srov. body 83 a 85 napadeného rozhodnutí). To je zcela správný přístup, o čemž svědčí i žalobcem citovaná judikatura, která hovoří o „obdobných modelových obchodních případech“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, věc *CZ Hartmann*).

52. Krajský soud k tomu na vysvětlenou uvádí, že na žalobcovo výše popsané jednání by bylo možno nahlížet jako na přijatelné vybočení z běžné obchodní praxe, pokud by jen příležitostně (tedy jednou nebo několikrát) nakoupil menší množství závitníků, a ty pak dále prodal. Jednalo by se tedy o marginální část jeho podnikání, kdy takříkajíc „popadl za pačesy“ ojedinělou obchodní příležitost nebo nad rámec svých obvyklých aktivit vyšel vstříc požadavku nějakého svého klienta. Tím by se snad dala vysvětlit absence písemné smlouvy a následné písemné komunikace, úhrada v hotovosti i to, že závitníky fakticky přebíral a dodával klientovi žalobcův jednatel. V žalobcově případě se však jednalo o systematické obchodování se závitníky, které podle jeho vlastního tvrzení trvalo po dobu mnoha měsíců (od prosince 2016), šlo o obchodování se stále týmž dodavatelem a týmž odběratelem, a to v poměrně velkých objemech (v daném zdaňovacím období v hodnotě přes 2 mil. Kč). Za takových okolností je například absence písemné smlouvy opravdu nestandardní, jak vyplývá z judikatury citované žalovaným v napadeném rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, věc *MPM Invest*, body 49-54). Z tohoto pohledu nehraje roli, že v citovaném případě šlo o velké objemy jiné komodity, konkrétně zlata. Nejvyšší správní soud tyto závěry opakuje i ve vztahu k jiným komoditám (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29, věc *BBAL*, bod 34).
53. Stejně nestandardní, ba dokonce podezřelé je i to, že žalobce poměrně vysoké platby v hotovosti účelově rozděloval tak, aby nepřekročil zákonný limit pro hotovostní platby. Soudu se s ohledem na výši hrazených částek nejeví jako obvyklé ani to, že dodavatel povoloval žalobci hradit faktury až několik měsíců po splatnosti jen „na dobré slovo“, tedy bez jakéhokoliv písemného podkladu. To žalobce nepopírá. Ostatně právě proto se dožadoval opakovaného výsledku pana A. Ten by však mohl nanejvýš potvrdit, že k těmto neformálním dohodám docházelo, což by nehrálo při hodnocení věci žádnou roli, neboť takový neformální postup je již sám o sobě nezvyklý.
54. I když tedy závitníky jistě nejsou totéž co parapety, s ohledem na obchodované objemy tohoto zboží a dobu, po kterou s nimi žalobce obchodoval, se neopatrný přístup obou stran k těmto obchodům jeví nestandardní ve srovnání s obvyklými postupy, jaké se dají u obchodování s jakýmkoliv zbožím v tomto rozsahu očekávat.
55. Zřejmě proto se žalobce urputně snaží porovnávat své jednání v nynější kauze se svou vlastní obchodní praxí, kterou si zavedl při nákupu závitníků v roce 2016. Na to však nelze přistoupit. Krajský soud totiž v tehdejší kauze dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce se účastnil podvodu na DPH (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 5. 2024, č. j. 30 Af 67/2019-165, bod 40). Indicie, které měl tehdy žalobce k dispozici, aby toto nebezpečí rozpoznal, sice podle krajského soudu ještě nepostačovaly k odepření nároku na odpočet DPH, ale to neznamená, že se žalobce choval ve všech ohledech obezřetně. A nelze připustit, aby se daňový subjekt vyvinil z účasti na daňovém podvodu jen odkazem na svou vlastní lehkovážnou praxi s tím, že z ní nijak nevybočil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, věc *SARA ML*, bod 52).
56. Žalobce sice odkazuje na to, že se společností Delnaruz bezproblémově obchodoval již od prosince 2016, netvrdí ale, že by s ní alespoň zpočátku uzavřel nějakou (alespoň rámcovou) písemnou smlouvu a že by alespoň na počátku obchodování odesílal objednávky písemně, platil za dodané zboží výhradně jen bankovními převody apod. Nic tedy nesvědčí o tom, že by byl žalobce alespoň na počátku obchodování s tímto svým novým

dodavatelem závitníků dostatečně obezřetný. Logicky tak nemůže tvrdit, že se důvěřivějším stal až na základě dobrých zkušeností, na jejichž základě od osvědčeného obchodního partnera postupně přestal jakékoliv záruky vyžadovat.

57. Žalobce ve skutečnosti veškeré důvody, proč se mu společnost Delnaruz jevila jako důvěryhodná, staví na své známosti s jejím jednatelem, panem A. Ta ale žalobci v celkovém kontextu případu spíše škodí. Nemůže být totiž žádných pochyb o tom, že pan A. figuroval jako faktický zástupce společnosti KL Wine již v předchozím obchodním řetězci, který dodával žalobci závitníky zcela stejného typu. To jednoznačně vypověděl jednatel žalobcova tehdejšího dodavatele, společnosti A. D. M. Design, pan M., při výslechu dne 2. 6. 2017 (č. l. A35 daňového spisu, str. 4 a 5 protokolu o výslechu svědka). Pan A. nebyl v té době sice už formálně jednatelem společnosti KL Wine, ale to neznamená, že ji nemohl reprezentovat na jednáních s obchodními partnery, ať již neformálně, nebo na základě plné moci. Konec konců, žalobcův jednatel byl i se svým tehdejším daňovým poradcem výslechu přítomen a sám se ještě na tuto věc doptával a ujišťoval se, že od pana A. nakoupila společnost A. D. M. Design většinu dodaných závitníků.
58. Že toto plnění bylo podle daňové správy zasaženo daňovým podvodem, to se žalobce dozvěděl nejpozději z výzvy k prokazování skutečností ze dne 25. 10. 2017 (doručena žalobci téhož dne). Přesto uskutečnil následně, v prosinci 2017, se společností Delnaruz, doporučenou a zastupovanou panem A. jako jednatelem, další obchody ve velkých objemech. A činil tak za nezměněných (nestandardních) podmínek. To vše svědčí nejen o neopatrnosti, ale může to dokonce vést k úvahám o žalobcově vědomém zapojení do celého podvodného schématu.
59. K dalším žalobcovým námitkám krajský soud již jen stručně poznamenává následující.
60. Žalobcův jednatel vskutku vypověděl, že vůbec nevěděl, kdo byl výrobcem dodaných závitníků a ani to neřešil, zajímal se pouze o cenu. Při převzetí kontroloval pouze počet dodaných kusů (viz č. l. A7 daňového spisu, str. 8 protokolu o zahájení daňové kontroly). Teprve nyní se snaží žalobce svůj postoj k těmto otázkám „poopravit“. Obdobně se snaží žalobce „reinterpretovat“ i výslech svého skladníka, pana Z. Ten jasně vypověděl, že skladová karta pro závitníky obsahovala méně údajů než karty pro ostatní zboží (jen přijaté množství) a že tyto karty předával v šanonu přímo žalobcovu jednatele, takže nemá povědomí, kde nyní jsou (č. l. A24 daňového spisu, str. 4-6 protokolu o výslechu svědka). Tyto odlišnosti jsou zcela dostačující pro konstatování žalovaného, že evidence závitníků probíhala jiným způsobem než evidence ostatního žalobcova zboží. A vezmeme-li v úvahu vysokou míru kontroly žalobcova jednatele nad obchodováním se závitníky, tedy že je podle výpovědi skladníka sám do skladu přinášel a sám si je také vyzvedával, jeví se krajskému soudu tyto odlišnosti od běžného obchodování krajně podezřelé. Zbývá dodat, že také v tomto kroku by virtuální sídlo žalobcova dodavatele ani nezveřejňování účetních závěrek nepostačovaly samy o sobě ke konstatování, že žalobce měl pojmout podezření, že se účastní daňového podvodu. Stojí zde však po boku řady dalších objektivních okolností a tvoří s nimi soudržný celek. Z nich za stěžejní lze označit žalobcovo povědomí o tom, že jeho obchodování se závitníky v roce 2016 mohlo být zasaženo daňovým podvodem a že i když tehdejší řetězec dodavatelů byl jiný, spojovala jej s nynějším žalobcovým dodavatelem, společností Delnaruz, osoba jednatele, pana J. A.

Žalobce nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu předešel

61. Žalobce se bránil proti tomu, že by jakkoliv zavinił svou účast na daňovém podvodu, tím, že v odvolacím řízení předložil stručný seznam opatření, jimiž chtěl takové situaci předejít (viz str. 20 odvolání ze dne 10. 4. 2022, č. l. A62 daňového spisu). Žalovaný je zhodnotil v bodech 88-94 napadeného rozhodnutí a nikterak je nebagatelizoval. Dal však intenzitu těchto opatření do souvislosti s informacemi, jež měl žalobce v době uskutečňování obchodů se společností Delnaruz k dispozici, zejména s informacemi o možné účasti jejího jednatele, J. A., na daňovém podvodu v minulosti. Z tohoto pohledu se seznam opatření jevil žalovanému jako nedostatečný. A jeví se tak i krajskému soudu.
62. Orgány daňové správy nebyly povinny dávat žalobci „návod“, jaká opatření měl namísto toho přijmout. Přesto určitý náznak v tomto směru učinily, čímž přesvědčivost svého hodnocení jen zvýšily. Jak už bylo uvedeno výše, žalobce např. mohl svého nového dodavatele Delnaruz, doporučeného a zastupovaného panem A., hlouběji prověřit, hledat za něj náhradu, nebo využít možnosti hradit DPH přímo do státního rozpočtu v rámci zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH (viz str. 47 zprávy o daňové kontrole a bod 89 napadeného rozhodnutí). Žalobcem odkazovaná judikatura se zvláštním způsobem zajištění daně buď vůbec nezabývá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2021, č. j. 4 Afs 355/2020-35, věc *Čokoládovny Fikar*), nebo se týká zcela jiného institutu, konkrétně daňového ručení, a navíc i jiné situace, kdy tehdejší žalobce neměl na rozdíl od nynějšího žádné důvody domnívat se, že DPH z dodaného zboží nebude zaplacená (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2021, č. j. 2 Afs 382/2019-33, věc *ABC Kovopit-engineering*, bod 29).
63. Stejně tak výše již soud vyvrátil tvrzení žalobce, že nedoplatek na DPH u společnosti Delnaruz vznikl až zásahem daňové správy – tato společnost neuhradila dokonce ani daňovou povinnost, kterou sama vykážala.

Odvolací řízení proběhlo korektně

64. Žalovaný neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu, protože v odvolacím řízení neprováděl žádné dokazování, s jehož výsledky by musel žalobce seznamovat. Nedospěl ani k žádnému právnímu názoru odlišnému od názoru finančního úřadu natolik, že by to ovlivnilo výsledné rozhodnutí v neprospěch žalobce. Setrval na názoru, že žalobce se nákupem závitníků od společnosti Delnaruz zapojil do daňového podvodu, o čemž s ohledem na objektivní okolnosti měl a mohl vědět. Žalovaný nepřijal žádné zásadní nové závěry, pouze upřesnil či pozměnil některé dílčí úvahy prvostupňového orgánu, což je v odvolacím řízení zcela přípustné a není třeba s tím odvolatele předem seznamovat. Podívejme se nyní na žalobcovy námitky konkrétně.
65. Za prvé, žalobce sám může za to, že to byl až žalovaný, kdo jako první hodnotil opatření, která žalobce údajně přijal, aby předcházel své účasti na daňových podvodech. Žalobce je totiž poprvé vyjmenoval až ve svém odvolání. Přitom o tom, že mu finanční úřad klade za vinu účast na daňovém podvodu a z toho důvodu nechce uznat oprávněnost odpočtu DPH z nákupu závitníků, se žalobce dozvěděl již v daňovém řízení na prvním stupni. Zde jej finanční úřad podrobně seznámil se svými předběžnými úvahami prostřednictvím výzvy k uplatnění práva ze dne 27. 8. 2021 (č. l. A36 daňového spisu). Žalobce sice na výzvu reagoval ostrou polemikou, avšak o žádných přijatých opatřeních se ke své škodě nezmněl (č. l. A44 daňového spisu). Nemůže tedy nyní vyčítat orgánům daňové správy, že se s jejich hodnocením seznámil poprvé až v odvolacím rozhodnutí. Žalovaný na žalobcovu novou

procesní obranu reagovat musel, avšak nezauljal ve vztahu k této otázce odlišný právní názor než finanční úřad (ten se totiž opatřeními vůbec nemohl zabývat, když o nich žalobce pomlčel). Stejně tak žalovaný neprováděl v této věci žádné dokazování, neboť žalobce v odvolání předložil pouze strohý výčet údajných opatření, aniž by ke kterémukoliv z nich nabídl jediný důkaz. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu se tak jednoduše vůbec neaktivovalo.

66. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalovaný na žalobcem předestřený stručný seznam opatření reagoval zcela adekvátně, obzvláště vezmeme-li v úvahu, že žalobce představil svá opatření jen velmi stručně (viz str. 20 odvolání ze dne 10. 4. 2022, č. l. A62 daňového spisu). Žalovaný žádné z nich neopomenul. Konkrétně ke způsobům úhrady se vyjádřil v bodě 92 napadeného rozhodnutí. Poukázal na to, že ačkoliv měl jak žalobce, tak i jeho dodavatel zveřejněný bankovní účet používaný k ekonomické činnosti podle zákona o DPH, hradil žalobce část plateb v hotovosti, a to často výrazně po dni splatnosti uvedeném na přijaté faktuře. Již samotné hotovostní platby zde žalovaný označuje za neobezřetné jednání, proto nebylo třeba, aby se samostatně vyjadřoval k tomu, že tyto platby probíhaly až po kontrole zboží a do rukou jednatele jako oprávněné osoby. Navíc běžně žalobce svým dodavatelům hradil bezhotovostně, odchýlil se tedy v případě společnosti Delnaruz od své běžné obchodní praxe. Z bodu 91 napadeného rozhodnutí vyplývá, že stejně neobvyklé bylo v žalobcově obchodní praxi i to, že ve vztahu se společností Delnaruz nejenže neměl uzavřenou písemnou smlouvu, ale nepředložil ani žádné objednávky zaslané alespoň v elektronické podobě. Jak vidno, žalovaný se dostatečně zabýval i tvrzením, že žalobce nijak nevybočil ze své praxe vůči jiným dodavatelům a odběratelům, a oprávněně je shledal lichým. Další příklad neobvyklé praxe lze spatřovat v tom, že závitníky nepřebíral žalobcův skladník, ale jeho jednatel (str. 39 zprávy o daňové kontrole).
67. Není jasné, co myslí žalobce námitkou, že jej žalovaný v odvolacím řízení neseznámil s doplněným dokazováním. V odvolacím řízení totiž žádné dokazování neproběhlo, jak ostatně vytýká žalobce žalovanému na jiném místě své žaloby.
68. Za druhé, ani v žádném jiném bodě se žalovaný podle názoru krajského soudu nijak podstatně neodchýlil od závěrů prvostupňového orgánu. Proto nebylo nutné, aby dával žalobci v odvolacím řízení možnost předem reagovat na své skutkové a právní závěry.
69. Konkrétně v bodě 83 napadeného rozhodnutí nevytvořil žalovaný žádnou novou objektivní okolnost, ale pouze rozvinul úvahu finančního úřadu, že na dodávky závitníků neuzavřel žalobce se svým dodavatelem žádnou písemnou kupní smlouvu a reklamační podmínky byly stanoveny pouze ústně (str. 44 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný k tomu jen doplnil, že žalobce navíc nedoložil a ani finančnímu úřadu se nepodařilo zajistit žádné písemné objednávky, e-mailovou komunikaci s obchodním partnerem či protokoly o předání zboží, což podezřelou povahu daných obchodních transakcí jen zvyšuje.
70. V bodě 98 napadeného rozhodnutí žalovaný vskutku ustoupil od závěru finančního úřadu o tom, že plnění mezi společnostmi VF Czech Investcom (subdodavatel) a Delnaruz (žalobcův dodavatel) bylo jen fiktivní. Zároveň však srozumitelně vysvětlil, že skutečný stav je takový, že se finančnímu úřadu přes veškeré úsilí nepodařilo zjistit, zda se deklarovaná plnění mezi těmito společnostmi uskutečnila. Obě společnosti v daňových řízeních s finančním úřadem nespolupracovaly, nepředložily ani prvotní daňové doklady, proto jim finanční úřad nárok na odpočet DPH neuznal. A způsob, jakým společnost VF Czech Investcom vykazovala nákup závitníků, jež měla následně prodávat společnosti Delnaruz

a ta pak dále žalobci, vyvolává velmi vážné pochybnosti (k tomu viz body 60 a 64 napadeného rozhodnutí). Navíc, finanční úřad nestavěl závěr o fiktivnosti plnění jako kategorický. Jen vysvětloval, že společnost Delnaruz mohla zboží nabýt z jiného, neznámého zdroje a fakturovat ho svému dodavateli, VF Czech Investcom, pouze formálně, aby zakryla jeho skutečný původ a uměle si vytvořila nárok na odpočet daně na vstupu. Podle zkušeností finančního úřadu se jedná o obvyklý způsob zastírání daňových povinností, kdy na trh vstupuje zboží neznámého původu (str. 48-50 zprávy o daňové kontrole). Jednalo se sice jen o nepodloženou hypotézu, která však velmi dobře vysvětluje, jaký mohl být smysl vytvoření obchodního řetězce a mechanismus daňového podvodu. Každopádně, tato dílčí korekce právního názoru prvostupňového orgánu v odvolacím řízení nemá na celkové posouzení věci žádný vliv a nevrhá ani žádné nové světlo na nutnost výslechu svědků.

71. V bodě 81 napadeného rozhodnutí žalovaný mimo jiné zmiňuje, že žalobce věrohodně nevyvětlil, na základě jakých kritérií si vybral společnost Delnaruz jako dodavatele. Navazuje tím jen na řadu úvah finančního úřadu, který již v řízení na prvním stupni poukázal na to, že žalobce si o této společnosti nemohl zjistit informace ani z internetu – neměla webové stránky, ani ze Sbírký listin obchodního rejstříku – nezakládala účetní závěrky ani žádné jiné listiny vypovídající o jejích majetkových poměrech (str. 43 zprávy o daňové kontrole). Osobní známost s jednatelem společnosti Delnaruz nepovažuje žalovaný s ohledem na další okolnosti za dostatečné vysvětlení. Žalobci vytýká, že nevznesl až dosud žádné tvrzení, z něhož by vyplývalo, jaké důvody jej vedly k výběru právě tohoto dodavatele. Kde chybí tvrzení, nelze pochopitelně provádět ani dokazování, neboť není co prokazovat.
72. Ani v bodě 101 napadeného rozhodnutí žalovaný nijak nevykročil z mezí, v nichž se pohybovaly úvahy finančního úřadu. Již finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole v reakci na námitku žalobce jasně deklaroval, že pro posouzení věci je podstatná především dodavatelská část obchodního řetězce, tj. společnosti které v něm figurují před žalobcem (žalobcův dodavatel a jeho dodavatelé). Žalobcovy odběratele prověřoval finanční úřad pouze proto, aby ověřil, zda existovalo deklarované zboží (závitníky) a zda jim skutečně bylo dodáno (str. 51-52 zprávy o daňové kontrole). Finanční úřad tedy nezakládal své závěry na tom, že celý dodavatelsko-odběratelský řetězec byl sestaven účelově a zboží bylo vždy předem určeno pro konkrétního zákazníka. Tuto úvahu sice nadnesl při popisu skutečností svědčících o existenci daňového podvodu, ovšem pouze proto, aby se pokusil vysvětlit smysl a účel fungování celého podvodného obchodního řetězce (str. 35 zprávy o daňové kontrole). Jednalo se s ohledem na důkazní stav o pouhý odhad, vycházející z praktických zkušeností finančního úřadu s obvyklým fungováním daňových podvodů. Důležité ale je, že finanční úřad na této úvaze své závěry nestavěl. Namísto toho poukázal v příslušných částech zprávy o daňové kontrole na řadu jiných neobvyklých a podezřelých okolností, včetně personální provázanosti žalobcova dodavatele s jeho subdodavatelem a se žalobcovými předchozími dodavateli, které ve svém souhrnu tvoří jasný obrázek žalobcova zapojení do daňového podvodu (str. 38-39, 41-45 zprávy o daňové kontrole). Bylo by proto nadbytečné zjišťovat výslechem svědků, zda Ing. H. a jeho koneční odběratelé znali žalobce či jeho dodavatele. Odběratelská část řetězce nehrála při zkoumání otázky, zda šlo o daňový podvod, o němž žalobce měl a mohl vědět, žádnou roli.
73. Konečně bod 103 napadeného rozhodnutí nepředstavuje žádnou korekci úvah finančního úřadu. Je pravda, že finanční úřad skutečně ve své zprávě o daňové kontrole opakovaně

uvádí, že obchodování se závitníky nemělo žádné ekonomické opodstatnění. Sám ale upřesňuje v reakci na žalobcovy námitky, že tím nemyslí, že by subjekty zapojené v řetězci nemohly prodejem zboží dosahovat zisku. Avšak dělo se tak pravděpodobně na úkor státu (str. 51 zprávy o daňové kontrole). Dále poukazuje v souvislosti s ekonomickým opodstatněním na to, že žalobcův dodavatel a subdodavatel nejevili snahu svou ekonomickou činnost dále rozvíjet mimo stávající schéma, tj. jediný dodavatel – jediný odběratel (str. 34 zprávy o daňové kontrole, právě tuto část úvah vyzdvihl žalovaný v bodě 103 svého rozhodnutí). Jinde pak finanční úřad zmínku o chybějící ekonomické opodstatněnosti doplnil i tím, že žalobce, jeho dodavatel i subdodavatel se navzájem znali, a přesto toho nikdo z nich nevyužil ve svůj prospěch. V běžných obchodních vztazích není takový stav obvyklý, neboť každý dodavatel chrání své zdroje, aby zabránil, tomu, že jej odběratel obejde a dohodne se přímo se subdodavatelem. Nic takového se ale nestalo. Finanční úřad z toho (a z řady dalších podezřelých skutečností) vyvodil, že šlo o řetězec uměle vytvořený, jehož činnost byla někým řízena a koordinována a jeho skutečným účelem bylo získání neoprávněné daňové výhody (str. 45 zprávy o daňové kontrole). Jak vidno, finanční úřad jako „chybějící ekonomickou opodstatněnost“ označoval soubor okolností svědčících ve svém souhrnu o tom, že obchodní řetězec byl vytvořen účelově, za účelem krácení daně. A žalovaný se v napadeném rozhodnutí držel na půdorysu těchto úvah.

Koupě vozidla vyvolala daňové účinky až v prosinci 2017

74. K této otázce, která již s daňovým podvodem nesouvisí, bude užitečné shrnout nejprve, co se ohledně koupě osobního automobilu Seat Alhambra vlastně odehrálo.
75. Dne 28. 11. 2017 koupila podle vystavené faktury společnost Delnaruz od autorizovaného slovenského prodejce vozů Seat, společnosti Auto BNP, dané vozidlo. Dne 30. 11. 2017 vystavila společnost Delnaruz daňový doklad na koupi tohoto vozidla žalobci s tím, že vlastnické právo na něj přejde po zaplacení kupní ceny. Téhož dne uzavřel žalobce smlouvu o úvěru se společností ČSOB Leasing, v níž se zavázal převést vlastnictví uvedeného automobilu na tuto společnost jako zajištění úvěru. A opět téhož dne, tedy 30. 11. 2017, podepsal žalobce příkaz k čerpání úvěru. Společnost ČSOB Leasing převedla ovšem finanční prostředky společnosti Delnaruz až dne 7. 12. 2017 (následujícího dne uhradila společnost Delnaruz kupní cenu společnosti Auto BNP). Zbytek kupní ceny uhradil žalobce společnosti Delnaruz bankovním převodem ze svého účtu dne 11. 12. 2017. Téhož dne, tedy 11. 12. 2017, převzal pan J. A. (v té chvíli již bývalý jednatel společnosti Delnaruz) podle předávacího protokolu vozidlo od společnosti Auto BNP a podle dalšího předávacího protokolu je téhož dne pan A. předal žalobci. Podle protokolu měl být součástí předaných dokumentů i velký technický průkaz vozidla, ale v evidenci vozidel bylo vozidlo ve skutečnosti zapsáno až dne 14. 12. 2017 s tím, že jako vlastník byla na základě úvěrové smlouvy zapsána společnost ČSOB Leasing. Téhož dne, tedy 14. 12. 2017, začal žalobce podle své knihy jízd vozidlo užívat, čemuž odpovídá i celkový stav ujetých kilometrů po 1. jízdě, který měl být 16 km.
76. Nyní krajský soud stručně shrne relevantní právní úpravu v rozhodném znění.
77. Ustanovení § 72 odst. 3 zákona o DPH váže nárok na odpočet daně na okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Povinnost přiznat daň při dodání zboží přitom vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 20a odst. 1 zákona o DPH), případně – je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata – vzniká povinnost

přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty (§ 20a odst. 2 zákona o DPH). Podle § 21 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání zboží. „Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ (§ 13 odst. 1 zákona o DPH).

78. Z citovaných zákonných ustanovení je zřejmé, že aby vznikla dodavateli vozidla, společnosti Delnaruz, povinnost daň přiznat a žalobci nárok na její odpočet již v listopadu 2017, musel by žalobce v tomto měsíci buďto uhradit za vozidlo kupní cenu, nebo by je musel nabýt do vlastnictví, případně by musel získat možnost s ním disponovat jako vlastník. Nic z toho se ale v listopadu 2017 nestalo.
79. Žalobce uhradil část ceny vozidla dne 7. 12. 2017 (z úvěru od ČSOB Leasing), zbytek pak dne 11. 12. 2017 (ze svých prostředků). Samotný nerealizovaný příkaz k čerpání úvěru za úhradu kupní ceny v žádném případě považovat nelze. Navíc ani nešlo o celou kupní cenu, ale jen o její část. Na žalobce tím pádem nemohlo přejít v listopadu 2017 ani vlastnictví k danému vozidlu, protože to vylučovala jak úvěrová smlouva mezi žalobcem a společností ČSOB Leasing, tak i daňový doklad vystavený společností Delnaruz. Oba tyto dokumenty vázaly přechod vlastnictví až na úhradu celé kupní ceny.
80. Nic nenasvědčuje ani tomu, že by žalobce získal v listopadu 2017 fakticky možnost disponovat s vozidlem jako vlastník. Ustanovení § 13 odst. 1 zákona o DPH umožňuje především to, že za dodání zboží lze považovat již jeho fyzické předání a převzetí, byť by k formálnímu převedení vlastnického práva mělo dojít až později (tam právě míří žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, č. 3456/2016 Sb. NSS, stejně jako rozsudky na něž žalobce odkazoval na jednání soudu – srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2025, čj. 4 Afs 110/2023-53, bod 36 a ze dne 19. 12. 2024, čj. 9 Afs 184/2023-32, bod 35; ostatní odkazované rozsudky jsou skutkově naprosto neporovnatelné s nynější kauzou). Dokonce ani žalobcův dodavatel však nepřevzal vozidlo dříve než 11. 12. 2017, tedy až v prosinci. Téhož dne je měl předat žalobci, a žalobce sám je fakticky začal užívat až 14. 12. 2017. Takže i faktická možnost dispozice s vozidlem přešla na žalobce až v prosinci 2017. O tom, že by žalobce měl možnost nakládat s vozidlem jako vlastník bez toho, že by je fyzicky převzal, by se snad dalo uvažovat za velmi specifických okolností, kdy by žalobce byl pouhým prostředníkem, který zajišťuje přeprodej zboží mezi dvěma zájemci. Pak by snad bylo možné odhlédnout od toho, že je fyzicky nepřevzal, a přesto uznat, že s ním po určitou dobu disponoval. Ale o takovouto mimořádnou situaci se tu vůbec nejedná. Žalobce měl být v tomto případě konečným příjemcem a uživatelem dodaného zboží. Aby bylo možné uvažovat o aplikaci § 13 odst. 1 zákona o DPH, musel by tedy v listopadu 2017 zbožím disponovat buď právně, nebo fakticky. Ani jedno z toho se nestalo. Žalovaný tudíž zhodnotil věc zcela správně.
81. Stejně jako v případě nákupu závitníků, i v tomto případě proběhlo odvolací řízení naprosto korektně. Žalovaný nezaujal nikterak nový či překvapivý výklad zákonného ustanovení, které řeší, k jakému dni vzniká daňovému subjektu povinnost přiznat daň. Komplexní argumentaci v tomto směru předložil žalobce poprvé až v doplnění svého odvolání ze dne 19. 4. 2022 (č. 1. A64 daňového spisu). Žalovaný na ni odpovídajícím způsobem reagoval v bodě 49 napadeného rozhodnutí. Nebylo potřeba, aby se svým právním názorem předem seznamoval žalobce jako odvolatele, protože na něm nebylo nic překvapivého. Žalovaný pouze potvrdil právní názor finančního úřadu (vyjádřený na str. 21-22 zprávy o daňové kontrole) a jeho argumentaci rozvinul v reakci na odvolací námítky.

82. Konečně zbývá dodat, že žalobce svou situaci nesprávně srovnává s polskou kauzou řešenou v rozsudku SDEU ze dne 15. 4. 2021 ve věci C-935/19, *Grupa Warzywna* proti *Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*. Je pravda, že SDEU v citovaném rozhodnutí odpověděl na položenou předběžnou otázku tak, že „článek 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá osobě povinné k dani, jež nesprávně kvalifikovala plnění osvobozené od DPH jako plnění podléhající této dani, sankci rovnající se 20 % nadhodnocení neoprávněně požadované částky vratné DPH, v rozsahu, v němž se tato sankce uplatní bez rozdílu v situaci, kdy nesrovnalost vyplývá z nesprávného posouzení ze strany účastníků plnění, pokud jde o jeho zdanitelnou povahu, nic nesvědčí o daňovém úniku a nedošlo ke ztrátě příjmů pro státní rozpočet, i v situaci, kdy takové konkrétní okolnosti nejsou dány“. V daném případě šlo ale o to, že společnost *Grupa Warzywna* si nárokovala odpočet DPH, kterou skutečně uhradila svému dodavateli, a ten ji odvedl do státního rozpočtu, neboť se oba svorně domnívali, že dané plnění podléhá DPH, zatímco ve skutečnosti bylo od DPH osvobozeno. Již tady se oba případy podstatně skutkově liší, neboť v polské věci nešlo vůbec o zdanitelné plnění a státní rozpočet neutrpěl žádnou újmu, zatímco v nynější věci se jedná o správné časové zařazení odpočtu DPH a žalobcův dodavatel, společnost *Delnaruz*, nezaplatil za daná zdaňovací období ani tu DPH, kterou si sám v daňovém přiznání vyměřil. Navíc se liší i česká a polská právní úprava. *Grupa Warzywna* obratem po upozornění ze strany daňové správy své daňové přiznání opravila, ale přesto jí daňová správa vyměřila penále ve výši 20 % neodvedené daně. Jiný postup nebyl podle polského práva vůbec možný, tj. další snížení penále již nepřipadalo v úvahu ani s ohledem na specifické skutkové okolnosti věci. Česká právní úprava naproti tomu umožňuje na skutková specifika reagovat institutem prominutí penále (§ 259 až 259c daňového řádu), o němž žalobce dokonce ani netvrdí, že by se jej v daném případě pokusil neúspěšně využít. Ani tento odkaz na judikaturu tak není relevantní.

VI. Náklady řízení

83. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámeček jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

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

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu