



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **NOVÁ KRYTINA s.r.o.**  
sídlem Jestřebí 87, 789 01 Zábřeh  
zastoupená advokátem Mgr. et Mgr. Markem Polákem  
sídlem Valová 2357/8, 789 01 Zábřeh

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2022 č. j. 7253/22/5300-21443-702551, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se žalobou došlou zdejšímu soudu dne 9. 5. 2022 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2022, č. j. 7253/22/5300-21443-702551 (dále „napadené rozhodnutí“),

Shodu s prvopisem potvrzuje

kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen dodatečné platební výměry ze dne 20. 8. 2022, č. j. 1660724/20/3110-50523-8030838 (dále „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí ve výši 336 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 67 200 Kč.

2. Zatímco v řízení před správcem daně bylo důvodem doměření daně neprokázání nároku na odpočet, neboť žalobkyně neprokázala, že sporná zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele, napadené rozhodnutí bylo postaveno na tom, že žalobkyně byla účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH, o kterém žalobkyně měla a mohla vědět.

#### *Žalobní body*

3. Žalobkyně v rámci žalobních bodů napadenému rozhodnutí vytkla, že je věcně nesprávné, závěry jsou v rozporu s provedeným dokazováním, případně nepřezkoumatelné. Zejména namítla, že si nebyla vědoma existence podvodu, ani z jiných okolností o něm vědět nemohla.
4. Žalobkyně nejprve sporovala naplnění hypotézy o úmyslné účasti na podvodu. Vzhledem ke skutečnosti, že vedle daňového řízení paralelně řízení trestní, považuje žalobkyně závěr o jejím úmyslu jako předčasný. Kromě toho, účast žalobkyně na daňovém podvodu je dovozována v daňovém řízení ve dvou obchodních případech. V případě nákupu stroje na výrobu vazníků orgány činné v trestním řízení nedospěly ani k podezření na spáchání trestné činnosti. Dále žalobkyně poukázala na skutečnost, že skutková podstata trestného činu podvodu není upravena daňovým řádem, ani jinými zákony týkajícími se daňové povinnosti žalobkyně. Proto považuje žalobkyně za jediný možný způsob pro právní posouzení účasti na spáchání podvodu subsidiárně použití trestního zákoníku prostřednictvím *analogie legis*. Jak v rovině výkladu pojmu podvodu, tak z hlediska naplnění úmyslného zavinění. Žalobkyně rovněž nesouhlasila, že by judikatura SDEU ve otázce zavinění u daňového podvodu byla použitelná v českém právním prostředí.
5. K podezřelým okolnostem svědčících o spáchání podvodu žalobkyně uvedla, že přičítání v napadeném rozhodnutí popsaných skutečností vybočuje z ustáleného způsobu hodnocení rizik, pravidel obvyklého obchodního styku a sleduje pouze záměr přenést na žalobkyni důkazní břemeno. Naopak vytýká správci daně, že podezřelé okolnosti měl zjistit v rámci svých povinností a notifikovat je prostřednictvím veřejně dostupných zdrojů potenciálním obchodním partnerům F Production.
6. O okolnostech, které žalovaný uváděl ve vztahu ke společností AAAZ Servis s.r.o., IČO: 28333241 (dále „AAAZ Servis“) a Dave & Lugi s.r.o., IČO: 29154731 (dále „Dave & Lugi“), žalobkyně uvedla, že neměla žádný důvod se jimi zabývat, když žádný obchodní vztah s nimi neměla, nebyl tu tedy ani žádný důvod zabývat se jejich spolehlivostí či způsobem realizace obchodní činnosti. Nevěděla ani o tom, že se jich její obchodní případ týká.
7. Žalobkyně nesouhlasila ani s posouzením dalších okolností jako podezřelých, kdy akcentovala, že některé z těchto skutečností jí nebyly a ani nemohly být známé, neboť se dotýkají právních vztahů, kterých nebyla součástí. Neměla tak žádné ponětí o nastavení smluvních vztahů předchozích dodavatelských článků.
8. Žalobkyně nesouhlasila ani se závěrem žalovaného týkajícího se podezřelých okolností spočívajících ve vedení účetnictví paní D. M. Žalobkyně neměla s účetní nic společného, neměla žádnou možnost se seznámit se způsobem vedení účetnictví a neměla ani důvod tyto

okolnosti zjišťovat. Uniká jí tak způsob, jakým se mohla o podezřelých okolnostech dozvědět.

9. Žalobkyně dále poukázala, že s ohledem na judikaturu SDEU musí být nárok na vrácení DPH odvedené za plnění posuzován ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli tohoto plnění. Vyloučení ze systému DPH plnění, které má být považováno za zdanitelné plnění, je v rozporu se šestou směrnicí. Pro závěr o účasti žalobkyně na podvodu musí být jediným racionálním vysvětlením objektivních okolností jednání žalobkyně, že se účastní podvodu. Pokud ve věci existuje jiné vysvětlení a daňový subjekt vysvětlí racionální důvody, proč do obchodní transakce vstoupil, pak mu nemůže být odepřen nárok na odpočet. K tomu se odkázal na Stanovisko SDEU ze dne 14. 3. 2006 ve spojených věcech C-439/04, C-440/04.
10. Žalobkyně nezpochybňuje, že je povinna prokázat všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Nicméně důkazní břemeno nelze vykládat extenzivně tak, že je povinností žalobkyně vyvracet všechny úvahy a podezření správce daně. Ohledně prokázání existence podvodu a zapojení žalobkyně tíží břemeno správce daně (rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42 a ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006-41). Podle žalobkyně na ni žalovaný nesprávně přenášel povinnosti spojně s analýzou jejího obchodního partnera.
11. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH na vstupu. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením jejího obchodního vztahu se svým dodavatelem F Production jako účelovým, vedoucím toliko ke spáchání podvodu na DPH. Podle jejího názoru naopak jednala účelně a racionálně, smluvené plnění jí bylo poskytnuto. O svém obchodním partnerovi neměla žalobkyně taktéž důvod pochybovat.
12. Žalobkyně je přesvědčena, že co se týče prověření obchodního partnera, daňové orgány po ni požadovaly investigativní činnost, pro kterou žalobkyně nemá ani potřebné kapacity, zkušenosti ani kompetence. Ve vztahu k zjištění objektivních okolností obchodního vztahu nemá žádnou povinnost ani schopnost provádět šetření nad rámec rozsahu plnění smluvních závazků. Za nikoliv nepodstatnou označila žalobkyně skutečnost, že sama podniká v oblasti stavebnictví. Očekávání schopnosti žalobkyně s tímto podnikatelským zaměřením provádět analýzu plnění daňových povinností obchodního partnera žalobkyně není založeno na objektivním posouzení její zkušenosti a kompetencí s plněním účetních či daňových povinností.
13. Žalobkyně se vyjádřila ke konkrétním okolnostem, které jí byly kladeny za vinu. Bagatelizovala povinnost zveřejňování účetních závěrek, jejíž porušování považuje za běžnou praxi v podnikatelském prostředí, její absence v obchodním rejstříku tak nemohla založit jakoukoliv pochybnost. Naopak i žalovaný připustil, že obchodní partner byl době obchodování registrován jako plátce DPH, přičemž v databázi plátců DPH nebylo o něm uvedeno jakékoliv oznámení, které by zakládalo podezření na nespolehlivost obchodního partnera. Stejně tak nesouhlasila, že jako okolnost zakládající podezření žalobkyně žalovaný posoudil fiktivní sídlo jejího dodavatele.
14. Stejně tak žalobkyně nesouhlasila s hodnocením kvality smlouvy uzavřené s dodavatelem F Production. Byť kvalita smlouvy nedosahuje běžného standartu, sama o sobě

tato okolnost nezakládá neplatnost smlouvy, zvláště pokud se jedná o rámcovou smlouvu. Konkretizace plnění pak proběhla ústně. Takový způsob uzavírání smluv je u podnikatelů obvyklý, nejedná se o okolnost vymykající se běžným zvyklostem.

15. Podezření žalobkyně nemohla vyvolat ani cena, neboť nemohla znát výši sjednané odměny mezi ostatními subjekty. Naopak je podle žalobkyně obvyklé, že obchodní partner nesděljuje výši sjednaného plnění s jinými obchodními partnery. Žalobkyně cenu za sjednanou službu považovala za účelnou. Žalobkyně pak žalovanému vytkla, že opomíjí ustanovení § 21 odst. 3 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), když si se svým dodavatelem určily jako datum zdanitelného plnění den zjištění přínosu služby pro žalobkyni.
16. Ve vztahu k nákupu stroje na výrobu vazníků žalobkyně uvedla, že nákup byl uskutečněn za podmínek jí vyhovujících, platba proběhla až po faktickém dodání, kdy měla možnost stroj prohlédnout a překontrolovat. Absence fotodokumentace se u použitého stroje dá očekávat. Žalobkyni nemohlo být u nákupu známo, jak je vyřešeno vlastnické právo ke stroji. Vzájemný vztah dodavatele F Production a AAAZ Servis je ve vztahu k žalobkyni nepodstatný. Plnění zákonných povinností, zejména povinnost podat daňové přiznání, ze strany F Production měl řešit příslušný správce daně, a to ve chvíli, kdy byla společnost ještě aktivní. Tento nedostatek nelze klást k tíži žalobkyni.
17. Žalobkyně dále nesouhlasila s tím, že by obchodovala se zcela neznámou společností, když měla přímou osobní zkušenost s činností jejího obchodního partnera při organizaci reklamní a marketingové akce v zahraničí (závody v Dubaji), zároveň měl jednatel žalobkyně pozitivní reference i od jiných obchodních partnerů dodavatele. Podezřelé okolnosti spočívající ve virtuálnosti sídla, absenci webových stránek, porušení povinnosti zveřejňovat účetní závěrky nejsou způsobilé založit jakékoliv podezření. Žalobkyni nejsou známé jiné okolnosti, které měla žalobkyně možnost sama zjistit. Žalovaný ani nespecifikoval, jakým způsobem měla žalobkyně podezřelé okolnosti zjistit.
18. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s jejími dříve vznesenými námitkami a převzal pouze závěry prvostupňového správce daně. Žalovaný nevyvrátil právní argumentaci žalobkyně ani správnost a pravdivost důkazů předložených žalobkyní, nevysvětlil rozpory ve výpovědích svědků a nezaobíral se nijak věrohodností či nevěrohodností provedených svědeckých výpovědí. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že žalovaný se opíral o svědectví p. T., protože podle jejího názoru je svědek nevěrohodný z důvodu vnitřních rozporů jeho výpovědi a taktéž z důvodu, že jeho výpověď vyvracejí svědectví dalších svědků. Za klíčovou naopak žalobkyně považovala výpověď pí. M. s ohledem na závěr o úmyslném podvodu, neboť svědkyně zahrnula do daňového přiznání faktury č. 20151, 20152 a 20153 a tyto předala p. K. Logicky nedává smysl, aby bylo daňové přiznání zpracováno, ale nepodáno.
19. Žalobkyně nesouhlasí ani s hodnocením dodavatele F Production jako tzv. missing tradera, neboť tato společnost byla po dobu daňového řízení kontaktní. Správce daně mohl zajistit v rámci svých pravomocí výběr daně u zdroje, kde daňová povinnost vznikla.
20. Závěrem žalobkyně namítla, že vyjádření svědků v rámci odůvodnění výzvy k uplatnění práva i v napadeném rozhodnutí jsou vytrhávány z kontextu, případně jsou hodnoceny k tíži žalobkyně.
21. Z výše uvedených důvodů navrhl žalobkyně, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

*Vyjádření žalovaného*

22. Žalovaný setrval na svém právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, na které se také odkázal a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

*Zjištění z daňového spisu*

23. Z daňového spisu krajský soud zjistil následující, pro věc podstatné, skutečnosti. U žalobkyně byla dne 21. 3. 2018 zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015. Předmětem daňové kontroly byla oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněné žalobkyní ze zdanitelných plnění přijatých od jejího dodavatele, společnosti F Production, s.r.o., IČO: 24656798 (dále „F Production“). Konkrétně se jednalo ze strany F Production o dvě plnění:

- propagace při zajišťování křtu knihy P. Š. Kriminalista v Jimmyz baru, z jejíhož přijetí žalobkyně uplatnila nárok na odpočet na základě 2 daňových dokladů č. 20152 a 20153 v celkové výši 1 milion Kč v základu daně a 210 000 Kč DPH,
- použitý stroj na výrobu vazníků, z jehož pořízení si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu č. 20151 na částku 600 000 Kč v základu daně a 126 000 Kč DPH.

24. Výsledkem daňové kontroly byl závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve věci prokázání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), prvostupňovým rozhodnutím došlo k doměření daně.

25. Žalobkyně se proti prvostupňovému rozhodnutí bránila odvoláním. V rámci odvolacího řízení žalovaný pověřil správce daně, aby doplnil dokazování. Výsledkem však byla změna právního posouzení, kdy daňové orgány dospěly k závěru o existenci daňového podvodu, jehož se žalobkyně měla účastnit.

26. Účast žalobkyně na podvodu se měla týkat obou výše uvedených plnění, jak propagace při křtu knihy, tak nákupu stroje na výrobu vazníků.

27. Řetězec v případě propagace při křtu knihy by bylo možné graficky znázornit tímto způsobem:

- Dave & Lugi s.r.o. → F Production → žalobkyně
- AAAZ Servis s.r.o. —————↑

28. Dave & Lugi, provozovatel Jimmyz baru, kde proběhl samotný křest knihy Kriminalista dne 16. 4. 2015, zajišťovala veškerou propagaci a realizaci křtu této knihy. Za tuto činnost měl P. Š., autor knihy, uhradit této společnosti částku 200 000 Kč, za stejnou částku měla Dave & Lugi získat práva na uvedení log donátorů propagace knihy na zadní stranu knihy. Dave & Lugi toto oprávnění využila a marketingová práva převedla na další subjekty, mimo jiné na F Production smlouvou ze dne 3. 3. 2015 za částku 100 000 Kč. F Production tato marketingová práva následně zprostředkovala žalobkyni za částku 1 000 000 Kč, na základě této smlouvy došlo k otištění loga žalobkyně na zadní straně knihy Kriminalista a její propagaci na samotném křtu.

29. V případě stroje na výrobu vazníků se jedná o tento řetězec:

- AAAZ Servis s.r.o. → F Production → žalobkyně

30. K nákupu stroje na výrobu vazníků soud zjistil, že žalobkyně dne 2. 11. 2015 uzavřela s F Production kupní smlouvu, na jehož základě měla předmětný stroj (zařízení BV-LJ 50, r. v. 2000, výrobní číslo 01/00) získat za částku 600 000 Kč bez DPH. Tento stroj dodavatel žalobkyně získal na základě kupní smlouvy ze dne 3. 11. 2015 od svého dodavatele, společnosti AAAZ Servis, za částku 605 000 Kč vč. DPH.
31. Žalovaný nejprve v obecné rovině popsal právní základ daňových podvodů, sestávající se ze závěrů judikatury českých soudů, ale také Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), ze kterých vyplývá, že důvodem nepřiznání daně je prokázání podvodu na dani a řádná aplikace objektivní a subjektivní složky vědomostního testu na osobu, které není v konečném důsledku daň přiznávána. Obecné závěry o existenci daňového podvodu pak žalovaný aplikuje na nyní projednávaný případ žalobkyně.
32. Prvním znakem daňového podvodu, tedy jeho samotnou existencí, se zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 71 až 102 napadeného rozhodnutí. Chybějící daň žalovaný identifikoval nejen u bezprostředního dodavatele žalobkyně, tj. společnosti F Production, ale i v případě jejího dodavatele AAAZ Servis. Ani jedna ze společností nepodala za 4. čtvrtletí 2015 daňové přiznání, neodvedla daň, žalobkyně si však odpočet uplatnila, tudíž v dotčených řetězcích existuje chybějící daň.
33. Co se týče podezřelých okolností svědčících o daňovém podvodu, žalovaný tyto spatřoval v případě propagace při křtu knihy v následujících skutečnostech:
- F Production neměla v době podpisu smlouvy s žalobkyní, tj. 1. 2. 2015, platné smluvní ujednání se svou dodavatelskou společností Dave & Lugi, ke které došlo až 3. 3. 2015, nemohla tak znát ani vstupní cenu plnění, které měla zprostředkovat žalobkyni,
  - nesourodosti cen v případě jednotlivých donorů propagace, když společnost F Production byla marketingová práva poskytnuta za částku 100 000 Kč, v případě dalších donorů se pak jednalo o částky 500 000 Kč (Z. P.), případně blíže neurčená cena (EVODINA a BEFATEAM), konečně žalobkyni ze strany F Production za 1 000 000 Kč,
  - dodavatel F Production měl na zajištění propagace pouze 6 týdnů, neboť práva na propagaci získal až dne 3. 3. 2015, když samotná akce měla proběhnout 16. 4. 2015,
  - fakturace za poskytnuté plnění ze strany F Production proběhla s odstupem necelých 9 měsíců v prosinci 2015,
  - nesoulad mezi příjmovými a výdajovými pokladními doklady vystavenými žalobkyní a společností F Production, a to jak v případě datace jednotlivých dokladů, ale taktéž nekorespondujících částkách,
  - nestandardní chování účetní F Production, D. M., projevující se zejména změnou tvrzení o tom, zda disponuje doklady společnosti F Production, předložení nepodepsané smlouvy mezi Dave & Lugi a F Production s datací ke 3. 3. 2014 (tedy o rok dřívější), předložení dvou rozdílných daňových přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015.
34. V případě stroje na výrobu vazníků žalovaný identifikoval podezřelé okolnosti následovně:

- podle odborného vyjádření výrobce stroje cena po patnácti letech provozu (tedy v deklarovaném stáří stroje) činí zhruba 150 000 Kč, a to podle míry opotřebení, fakturovaná cena tak představuje zhruba 4násobek,
- Filip Knesl, jednatel F Production, provedl neprodleně výběr hotovosti po připsání částky 726 000 Kč na účet společnosti,
- Filip Knesl nebyl schopen si rozpomenout na bližší okolnosti transakce, zejména zajištění dopravy tohoto stroje a nákladů za přepravu,
- předmětem smluvního ujednání nebylo místo doručení ani kalkulace dopravy tohoto stroje,
- prodej stroje žalobkyni proběhl den před jeho nabytím dodavatelem F Production od AAAZ Servis, sjednání obchodu se tedy dělo pozpátku,
- platba proběhla na nezveřejněný účet č. 115-1592530287/0100 vedený u Komerční banky, ačkoliv F Production měla účet č. 5237350001/5500 vedený u Raiffeisen bank a. s., který byl v době od 1. 4. 2013 do 28. 3. 2017 zveřejněn podle § 96 odst. 2 ZDPH,
- pohyb prostředků na účtu vedeném u Komerční banky byl shledán nestandardním, platby na tento účet byly ihned vybírány, nebyly patrné ani výdaje spojené s provozní činností,
- jako podezřelou okolnost vyhodnotil žalovaný i jednání účetní D. M., kdy z jejích tvrzení v průběhu daňového řízení vyvodil účelové zamlžování informací pro správné zjištění skutkového stavu.

35. Na základě těchto podezřelých okolností žalovaný dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH, nejednalo se o pouhé podnikatelské selhání, popř. důsledek jiného omluvitelného důvodu.

36. Žalovaný tak přikročil k druhému kroku, tedy posouzení existence objektivních okolností, tj. okolností svědčících o tom, že daňový subjekt mohl o podvodu vědět.

37. Mezi objektivní okolnosti vědomostního testu byly žalovaným, stran propagace při křtu, zařazeny tyto skutečnosti:

- virtuální sídlo, absence účetních závěrek v obchodním rejstříku, absence webových stránek dodavatele F Production,
- uvedení nezveřejněného účtu na fakturách,
- rozdělování plateb v hotovosti, aby nedošlo k překročení zákonného limitu,
- nedostatečná specifikace předmětu plnění v případě propagace při křtu.

38. V případě obchodní transakce, jejímž předmětem byl nákup stroje na výrobu vazníků, se jednalo prakticky o stejné okolnosti, jak jsou uvedeny v předchozím odstavci, plynoucí zejména z veřejných evidencí, když nadto žalovaný identifikoval i další okolnosti:

- kupní cena neodpovídala stavu stroje,
- žalobkyně neobdržela doklady o dodání stroje,
- platba na nezveřejněný účet.

39. Žalobkyně podle žalovaného nepřijala dostatečná opatření pro to, aby jí odpočet DPH mohl být přiznán. Žalobkyně měla postupovat s péčí řádného hospodáře a ověřit si údaje o svém dodavateli, což, jak vyplývá ze spisu, neučinila. Její dodavatel, F Production, nezveřejnil v souladu se zákonem o účetnictví a obchodním zákoníkem účetní závěrku, což indikovalo jeho neserióznost. Dále měla hledat webové stránky, jejich neexistence by měla

vzbudit taktéž vyšší míru obezřetnosti. Vzhledem k objemu a výši transakcí měla žalobkyně věnovat větší pozornost uzavírání smluv a nastavení podmínek.

40. Na základě těchto skutečností nebyl žalovaným odepřen žalobkyni nárok na odpočet a její odvolání bylo zamítnuto.

*Posouzení krajským soudem*

41. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s.
42. Právní ukotvení problematiky daňových podvodů na DPH v řetězci obchodníků vychází z ustálené judikatury SDEU. Stěžejními jsou pak zejména rozsudky ve věci Halifax plc a další, C 255/02, ze dne 21. 2. 2006, ve spojených věcech Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04 ze dne 6. 7. 2006 a ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, ze dne 21. 6. 2012.
43. Daňovým podvodem se podle judikatury SDEU rozumí situace, kdy jeden z daňových subjektů v řetězci neodvede státní pokladně řádně daň z přidané hodnoty a další ze subjektů v témže řetězci si tuto daň odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám a za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156).
44. Krajský soud předně uvádí, že mezi stranami je nesporná skutečnost o přijetí zdanitelného plnění žalobkyní a naplnění zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (tedy splnění formální a hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu). Ústřední otázkou v nyní projednávané věci je vědomost, případně vědomá účast žalobkyně na podvodu samém.
45. Žalobkyně vytkla napadenému rozhodnutí, že trpí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť je založené toliko na úvahách žalovaného a na nesprávném a svévolném hodnocení právního jednání žalobkyně. Tuto svou námitku pak rozvedla v části IV. žaloby, když uvedla, že žalovaný se nevypořádal s jejími dříve vznesenými námitkami a pouze převzal závěry prvostupňového správce daně. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 8 As 142/2019-39: „[S]myslem institutu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není možné tento institut rozšiřovat i na případy, kdy se soud nebo správní orgán s podstatou námitek účastníka řádně vypořádal a vysvětlil, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítka a dopustí se důležitých nedostatků odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 8 Afs 267/2017-38).“ S ohledem na citovanou judikaturu je ve stejném duchu třeba nahlížet na napadené rozhodnutí, které podle soudu

vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uceleně popsal, v čem spatřuje existenci podvodu na DPH, z jakých důvodů o podvodu mohla žalobkyně vědět a tyto své závěry odůvodnil. Nedůvodnosti podle názoru soudu nasvědčuje i rozsáhlá žalobní argumentace, ve které žalobkyně polemizuje s názorem žalovaného. Soud tak tuto námitku shledal nedůvodnou.

46. V rámci dalšího okruhu žalobních námitek žalobkyně napadá závěr o vědomosti jejího zapojení do podvodu a polemizuje s možností nedbalostního zavinění u daňového podvodu. Podle jejího názoru není judikatura SDEU v otázce zavinění aplikovatelná v českém právním prostředí a je nutné vyžadovat úmyslné zavinění. Závěr o úmyslném zavinění je navíc s ohledem na stále probíhající trestní řízení předčasný.
47. Předně je třeba uvést, že trestní a daňové řízení jsou dvě zcela oddělená řízení, na něž, byť se týkají skutkově stejné věci, dopadají zcela odlišné principy. K (ne)provázanosti obou typů řízení se vyjádřil Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 28. 6. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011 – 71: *„trestní řízení a řízení daňové, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure (viz shora) ani de facto. V mnoha ohledech je sice mezi nimi úzká vazba (např. plnění oznamovací povinnosti správcem daně vůči orgánům činným v trestním řízení, oprávnění požadovat informace od správců daně apod.), není však účelem tohoto rozsudku předebrat teoretické pojednání o těchto vztazích. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení, tak zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování: Předmětem daňového řízení je nikoli zjišťování, zdali konkrétní osoba spáchala trestný čin či zda byl trestný čin vůbec spáchán, ale činnost směřující ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 1 d. ř.). Uvažovat, zda to které rozhodnutí vydané v trestním řízení zavazovalo správce daně k určitému výsledku jím vedeného řízení, by proto bylo relevantní pouze v případě, pokud by výsledek daňového řízení měl být závislý na otázce, zda konkrétní osoba (zejm. svědek či daňový subjekt) spáchala, či nespáchala trestný čin nebo zda došlo či nedošlo k jeho spáchání. (...) Odlišnost obou řízení z hlediska procesu je možno nejmarkantněji demonstrovat na následujícím: v trestním řízení je to příslušný orgán státu (státní zástupce), kdo je povinen prokázat, že obžalovaný spáchal trestný čin a tím prolomit jeho zákonem presumovanou nevinu; naproti tomu v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně splnění daňové povinnosti. Výsledek trestního řízení proto může být ovlivněn nedostatkem shromážděných důkazů v neprospěch obžalovaného svědčících o jeho vině. Dále nelze opomenout, že rovněž okruh dokazovaných skutečností je v trestním řízení nepoměrně širší než v řízení daňovém, zejm. subjektivní stránka trestného činu, který taktéž může výrazně ovlivnit (a odlišit) výsledek řízení.“*
48. Z citovaného rozsudku tak mimo jiné vyplývá, že výsledek daňového řízení není závislý na výsledku řízení trestního, proto není ani důvodná námitka žalobkyně o předčasnosti závěru o její účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně se taktéž dopouští dezinterpretace závěru žalovaného o naplnění úmyslné účasti na podvodu, neboť na tomto závěru napadené rozhodnutí postaveno není. Žalovaný v rámci vědomostního testu, jak je popsáno i v části zjištění učiněných z daňového spisu, posuzoval, zda žalobkyně mohla s ohledem na okolnosti spolupráce s jejím dodavatelem F Production pojmout podezření, že transakce, jichž se bude účastnit, jsou zasaženy podvodem na DPH, popř. zda přijala taková opatření, aby se účasti na podvodu vyvarovala. Z hlediska formy zavinění, úmysl žalobkyni

vytýkán není, ale je jí vytýkáno, že vzhledem k nestandardnostem o podvodu vědět mohla, resp. musela. To žalovaný k odvolací námitce žalobkyně přehledně shrnul v bodech 144 až 146 napadeného rozhodnutí. Krajský soud přitom podotýká, že zavinění ve vztahu k podvodu na DPH nelze vykládat z pohledu zavinění, jak je chápe trestněprávní doktrína (viz následující odstavec).

49. Nelze pak souhlasit ani s námitkou žalobkyně týkající se vyžadované úmyslné formy zavinění, resp. nutnosti užití trestního zákoníku za pomoci *analogie legis*. Konstrukce podvodu na DPH má původ v judikatuře SDEU, na kterou navázala judikatura Nejvyššího správního soudu a správních soudů. Ačkoliv by použití pojmu „podvod na DPH“ mohlo evokovat trestněprávní charakter, je nutné důsledně rozlišovat tyto pojmy v rovině daňového práva a práva trestního. Pokud žalobkyně poukazuje na nutnost aplikace analogie v otázce zavinění, pak tento požadavek je v rozporu s ustálenou judikatorní praxí. Ostatně, v otázce zavinění lze pak odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42 (body 55 až 58), který dává na námitku žalobkyně zcela jasnou odpověď. Ani tato námitka tak není důvodná.
50. Žalobkyně dále namítala, že jí žalovaný přičetl k tíži skutečnosti, o kterých nemohla vědět, neboť dalece přesahovaly její kompetenci k rozpoznání podvodného úmyslu jejího obchodního partnera F Production.
51. K této námitce úvodem soud uvádí, že v žalobě žalobkyně nerozlišuje příliš otázku (objektivních) podezřelých okolností, které nasvědčují existenci podvodu a které nemusely být žalobkyni známy, a na druhé straně objektivní okolnosti v rámci vědomostního testu, které jsou naopak podstatné pro závěr o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu, a které se logicky vztahují k okolnostem, které žalobkyni při náležitě míře obezřetnosti známy být musely.
52. Zatímco podezřelé okolnosti se v rámci tříkrokového testu SDEU, jehož podstatu popsal žalovaný obecně v bodech 23 až 42 napadeného rozhodnutí, posuzují v rámci prvního kroku, tj. samotné existence podvodu na DPH, objektivní okolnosti přicházejí na řadu v kroku druhém. Smyslem prvního kroku je zjistit, zda v řetězci obchodních transakcí došlo k podvodu na DPH. Samotný první krok je pak kombinací dvou prvků – narušení neutrality z důvodu chybějící daně a existence podezřelých okolností nasvědčujících tomu, že obchodní řetězec byl zasažen podvodným jednáním. O těchto podezřelých okolnostech však daňový subjekt, jež je účasten obchodního řetězce vědět nemusí. Tyto podezřelé okolnosti týkající se jak propagace při křtu knihy i nákupu stroje na výrobu vazníků shrnul žalovaný v bodech 77 až 102 napadeného rozhodnutí.
53. V tomto lze pak nepochybně souhlasit se žalobkyní, že ve vztahu ke společností AAAZ Servis a Dave & Lugi neměla žalobkyně povinnost zjišťovat skutečnosti svědčící o podvodu, neboť s nimi žalobkyni nevázal bezprostřední právní vztah. Stejně tak lze se žalobkyní patrně souhlasit, že jí nebyly a nemohly být známy skutečnosti týkající se vedení účetnictví jiných daňových subjektů a evidence jejich obchodních případů. Vědomost o těchto skutečnostech však žalobkyni nebyla přisuzována, což žalovaný sám potvrzuje v bodě 143 napadeného rozhodnutí. Nicméně podezřelé (resp. nestandardní) okolnosti vedly žalovaného k závěru o tom, že oba řetězce, jichž se žalobkyně účastnila, byly zasaženy podvodem na DPH.

54. Žalovaný dostatečně zdůvodnil hodnocení svědeckých výpovědí Marka Tauschera, nového jednatele F Production, a D. M. Výpovědi obou svědků zapadají do celkového kontextu věci a zvyrazňují podezření, že v řetězci došlo k podvodu na DPH. I zde soud připomíná, že tyto podezřelé okolnosti nebyly kladeny k tíži žalobkyni a žalovaný nedovožoval vědomost žalobkyně o těchto okolnostech.
55. Pokud pak žalobkyně nesouhlasí s hodnocením jejího dodavatele jako *missing tradera* z důvodu jeho kontaktnosti, pak k této výtce soud uvádí, že nekontaktnost takového subjektu není nezbytným předpokladem, ale bývá jevem častým. To vyplývá i z obecného vymezení takového subjektu v bodě 22 napadeného rozhodnutí, když žalovaný uvedl, že „subjekt, který státu z posuzovaných transakcí neodvede daň, načež se pro správce daně zpravidla stane nekontaktním...“ Jako *missing trader* je označován v řetězci zasaženým podvodem subjekt, který neodvede daň, což byl v projednávané věci případ jak přímého dodavatele F Production, tak i případ subdodavatele AAAZ Servis.
56. Soud se tak ztotožňuje se žalovaným, že v celkovém kontextu podezřelých okolností bylo možné dospět k závěru o existenci podvodu na DPH a tuto skupinu námitek považuje za nedůvodnou.
57. Další skupina námitek míří svým obsahem do naplnění objektivních okolností v rámci vědomostního testu, tedy okolností svědčících o tom, že žalobkyně minimálně mohla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. V rámci této skupiny námitek žalobkyně bagatelizovala některé okolnosti spolupráce s jejím dodavatelem, které žalovaný vyhodnotil k její tíži. Žalovanému taktéž vytkla, že na žalobkyni přenášel povinnost související s analýzou obchodního partnera.
58. Na rozdíl od podezřelých okolností, jimiž se soud zabýval výše, objektivní okolnosti musí být daňovému subjektu, jemuž je navzdory splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH tento odpočet odpírán, známy, popř. mu známy být mohly. I v případě zjištění a prokázání objektivních okolností leží důkazní břemeno stále na orgánu daňové správy, jak potvrzuje Nejvyšší správní soud např. v rozsudku 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018: „[O]hledně existence podvodu na DPH tíží důkazní břemeno jen správce daně, také zapojení (úcast) daňového subjektu na podvodu prokazuje správce daně. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřípustné.“
59. Pokud však žalobkyně namítá, že na ni žalovaný přenášel neoprávněně důkazní břemeno, pak s tímto názorem krajský soud nesouhlasí. Žalovaný identifikoval několik objektivních okolností, které v žalobkyni mohly vzbudit pochybnosti stran důvěryhodnosti jejího dodavatele a možného zapojení na podvodném řetězci - virtuální sídlo, absence účetních závěrek v obchodním rejstříku, absence webových stránek dodavatele F Production, uvedení nezveřejněného účtu na vystavených fakturách, v případě propagace při křtu knihy rozdělování plateb v hotovosti, aby nedošlo k překročení zákonného limitu, nedostatečná specifikace předmětu plnění, v případě stroje na výrobu vazníků se pak jednalo o neodpovídající cenu a absenci dokladů k jeho dodání, ale také o platbu na nezveřejněný účet. Zjištění těchto skutečností nevyžadovalo žádnou investigativní činnost, jak žalobkyně tvrdí, naopak jde o skutečnosti, které jsou zcela snadno zjistitelné nahlédnutím do veřejných rejstříků.

60. Žalobkyně v žalobě relativizovala některé z vytykánych okolností, konkrétně existenci virtuálního sídla, nezakládání účetních závěrek a absenci webových stránek. Podle žalobkyně jsou tyto nedostatky v České republice běžné a nejednalo se o okolnosti, které by důvodně zakládaly jakékoliv podezření. Jak ovšem ve svém vyjádření připomněl žalovaný, vytykané objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu věci. Byť by každá jediná okolnost sama o sobě podezření vzbudit nutně nemusela, v celkové komplexnosti východisko žalobkyně neplatí. V tomto nelze než odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40, který uvedl: „*Ačkoliv stěžovateli lze přitakat v tom směru, že žádná z uváděných okolností sama o sobě nesvědčí o jeho vědomém zapojení do podvodného modelu, ve svém souhrnu svědčí minimálně o jeho neobezřetnosti. Přitom čím zásadnější nestandardnosti způsob obchodování vykazuje, tím větší nároky je třeba klást na opatření přijatá stěžovatelem za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu.*“ Nelze přehlížet, že spolupráce s dodavatelem F Production byla pro žalobkyni nová, i z tohoto důvodu by uvedené okolnosti měly vzbudit v žalobkyni vyšší míru obezřetnosti. Jak vhodně uvedl žalovaný v bodu 162, neplnění zákonných povinností nemůže být omlouváno poukazem na to, že se jedná o běžnou praxi. Není pouhou proklamací, že plnění zákonných povinností platí pro každého. Naopak to, jak se obchodní partneři staví k plnění i jiných zákonných povinností by mělo být východiskem pro to, zda s takovými partnery spolupráci navázat, případně v ní setrvat. V námitce u splatnosti ceny žalobkyně závěr žalovaného posouvá jinam, než jak jej žalovaný vyjádřil v bodě 109 napadeného rozhodnutí. V něm vysvětlil, že žalobkyni dovolávaná podmínka jednak nebyla sjednána, jednak odporuje § 21 odst. 3 ZDPH. Žalobkyni proto ani zde nelze přisvědčit.
61. Soud taktéž připomíná, že žalobkyně se vyjádřila pouze k několika vytykányh okolnostem, ale nezmiňuje okolnosti další, a to ty, alespoň podle názoru soudu, které jsou v celé mozaice okolností více podstatné. I pokud žalobkyni jí uváděné okolnosti nepřiměly k vyšší míře obezřetnosti, pak zcela jistě takovým důvodem mělo být uvedení nezveřejněného účtu na vystavených fakturách ve smyslu § 96 ZDPH a platba na nezveřejněný účet. Stejně tak míra obezřetnosti vzhledem ke sjednané ceně za poskytnutá plnění měla žalobkyni být vyšší. Krajský soud tak k této skupině námitek dodává, že objektivní okolnosti vymezené žalovaným ve svém souhrnu jednoznačně měly vést žalobkyni k vyšší míře obezřetnosti, a tyto okolnosti žalovaný prokázal. Proto i tato část námitek není důvodná.
62. Poslední skupinou námitek žalobkyně poukazuje, že je třeba chránit dobrou víru a legitimní očekávání poctivých daňových subjektů. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH na vstupu.
63. Právě k ochraně daňových subjektů, které vstoupí do obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH, slouží třetí krok testu. V tomto kroku se hlavní aktivita přesouvá z daňových orgánů na daňový subjekt, kdy lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42 (bod 41 – 43): „*Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu*

*tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (viz např. rozsudek Federation of Technological Industries a další, věc C-384/04, 6 body 32 a 33).“*

64. Druhý a třetí krok testu jsou však svým způsobem provázány a nelze je vnímat zcela izolovaně. Pokud totiž daňový subjekt prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do transakcí zasažených podvodem, pak jeho úsilí bude mít za následek nenaplnění druhého kroku.
65. Žalobkyně však v rámci daňového řízení, ani řízení před soudem neuvedla, jaká konkrétní opatření ve snaze předejít své účasti na daňovém podvodu přijala, naopak z jejích vyjádření vyplývá, že v obchodování se svým dodavatelem problém nespátřovala. Za takové opatření nelze považovat to, že žalobkyně měla mít se svým dodavatelem přímou zkušenost na závodech v Dubaji a ani údajné dovolávané reference jiných obchodníků, která mohou svědčit pouze o tom, že dodavatel je schopen marketingovou akci uskutečnit, nikoliv že jde o dodavatele poctivého, plnícího si své zákonné povinnosti. Právě neplnění zákonných povinností přitom podezřelou okolností, jež měla žalobkyni k větší obezřetnosti vést. V případě, že žalovaný identifikoval několik objektivních okolností, které měly v žalobkyni vzbudit zvýšenou obezřetnost, a žalobkyně nepřijala žádné opatření, není tu okolnost, která by mohla vést k vyvinění žalobkyně. Nelze přisvědčit ani námitce žalobkyně, která přenáší výlučnou odpovědnost na orgány daňové správy, popř. jiné orgány veřejné moci, což žalovaný zdůraznil i napadeným rozhodnutím v bodě 167 napadeného rozhodnutí a s jeho názorem se soud ztotožňuje. Kontrola ze strany orgánů veřejné moci je vždy reaktivní a často přichází až zpětně, což je i právě případ žalobkyně. Proto ani tuto skupinu námitek žalobkyně shledal soud nedůvodnou.

#### *Závěr a náklady řízení*

66. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 19. října 2023

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

