



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Martina Lachmanna a soudců Martina Bobáka a Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **wrl2go s.r.o.**, IČO 26445450  
sídlem U silnice 949/11, 161 00 Praha 6  
zastoupena společností BD Consult, s.r.o., IČO 25615955  
sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2024, čj. 16071/24/5300-22444-707622,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Jádrem této kauzy je otázka, zda žalobkyně prokázala, že jí deklarovaná plnění od společností VENET PRO v likvidaci s.r.o. (Venet Pro) a Porkert s.r.o. (Porkert), jejichž předmětem měly být administrativní služby, přijala v jí tvrzeném rozsahu a od těchto společností, potažmo od plátce/plátců daně z přidané hodnoty (DPH). Dále soud řešil, zda

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, a to v rozsahu plnění od společnosti SHAWI Prague drive s.r.o. (Shawi), jejichž předmětem byl nákup vozidel.

2. Žalobkyně podniká mj. v oblasti přepravy osob v rámci České republiky i v zahraničí. Dne 7. 9. 2020 u ní zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) daňovou kontrolu za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2020. V jejím rámci prověřil mimo jiné uplatněné nároky na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Venet Pro, Porkert (obě „*administrativní práce*“) a Shawi (*nákup 23 ks vozidel*). Během daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od dodavatelů Venet Pro a Porkert v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech vystavených těmito dodavateli. V případě plnění přijatých od Shawi pak správce daně uzavřel, že žalobkyně se vědomě zapojila do podvodu na DPH, jelikož Shawi působila jako tzv. cross invoicer, tedy společnost, která za pomoci fiktivních plnění uměle snižovala výslednou daňovou povinnost, čímž zakrývala narušení neutrality v obchodním řetězci. Shawi byla přes jednatele žalobkyně, pány Šafránka a Winna, kteří působili mj. jako jednatele Shawi do 1. 6. 2020, na žalobkyni personálně napojena. .

3. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 8. 2023 doměřil žalobkyni DPH. Platebním výměrem za zdaňovací období *1. čtvrtletí roku 2020* doměřil DPH ve výši 552 942 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 110 589 Kč. Platebním výměrem za zdaňovací období *2. čtvrtletí roku 2020* pak vyměřil nadměrný odpočet ve výši 29 594 Kč oproti žalobkyní tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 629 830 Kč.

4. Proti platebním výměrům se žalobkyně bránila odvoláním. Žalovaný nevyhověl odvolacím námitkám, odvolání zamítl a platební výměry potvrdil v záhlaví specifikovaným rozhodnutím (napadené rozhodnutí). Závěry správce daně pouze korigoval v tom směru, že krom pochybností o rozsahu plnění existují zásadní pochybnosti i o tom, zda žalobkyní tvrzená plnění uskutečnili jí deklarovaní dodavatelé, potažmo jiné osoby v postavení plátců DPH. Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou.

## II. Žaloba a vyjádření žalovaného

### *Žaloba*

5. **Plnění od Porkert a Venet Pro.** Dle žalobkyně není pravdou, že poskytla pro prokázání sporných administrativních služeb pouze faktury s obecně vymezeným plněním. Nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od Porkert a Venet Pro prokázala již při ústním jednání dne 7. 9. 2020, na kterém předložila důkazy prokazující tato plnění. Pokud měl správce daně pochybnosti ohledně konkrétních plnění, mohl požádat další dodavatele žalobkyně formou mezinárodního dožádání o potvrzení spolupráce s žalobkyní. To žalovaný odmítl provést.

6. **Evidence pracovníků dodavatelů.** Skutečnost tvrzenou správcem daně, že společnosti Porkert a Venet Pro neevidovaly žádné zaměstnance, dle žalobkyně nezpochybňuje poskytnutí administrativních služeb. Tito dodavatelé mohli mít k dispozici zaměstnance na dohodu o provedení práce či subdodavatele. Žalovaný se nevyjádřil k námitce žalobkyně, že ani pokud dodavatelé neplnili své povinnosti vůči správci daně a nepodali vyúčtování zálohové či srážkové daně ze závislé činnosti, neznamená to, že žádné osoby nezaměstnávali. Žalovaný nebere v úvahu, že informace o plnění administrativních povinností dodavatelů vůči státu nemohla žalobkyně mít k dispozici. Žalobkyně navíc nemohla kontrolovat plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

těchto povinností. Žalovaný se k této námitce žalobkyně nevyjádřil, stejně jako k tomu, že Porkert a Venet Pro mohly realizovat plnění za pomoci subdodavatelů. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. Žalovaný taktéž neunesl důkazní břemeno stran prokázání svých pochybností.

7. **Kontrolní hlášení dodavatelů.** Dle žalobkyně správce daně zdůrazňoval nekontaktnost Venet Pro a Porkert. Neuvedl však, zda tyto společnosti vykázaly sporná plnění v kontrolních hlášeních, daňových přiznáních, příp. jestli evidovaly přijetí hotovosti v rámci elektronické evidence tržeb (EET). Dále žalobkyně zmiňuje, že dle žalovaného vykázaly Venet Pro a Porkert sporná plnění v kontrolních hlášeních, nicméně dle něj to není důkazem o uskutečnění zdanitelných plnění. S tím žalobkyně nesouhlasí. Žalovaný taktéž chybně nic neuvedl k námitce týkající se vykazání plnění v EET. Žalobkyně zdůraznila, že Venet Pro a Porkert nebyly nekontaktní.

8. **Výslech pana Borovičky.** Dle žalobkyně daňové orgány příliš jednostranně hodnotily výslech pana Borovičky, jednatele obou dodavatelů Venet Pro a Porkert. Tento výslech nemohl zpochybnit poskytnutí plnění.

9. **Platby v hotovosti.** Žalobkyně nesouhlasila s daňovými orgány ani v tom, že určité pochybnosti vzbuzovaly platby dodavatelům v hotovosti, pokud tito měli u správce daně zveřejněný bankovní účet pro účely DPH. Žádný zákon platby v hotovosti nezakazuje a žalobkyně na nich nespatořovala nic podezřelého. Žalobkyně nerozumí tomu, jak jednání, která neznamenají žádná porušení zákona a nemají ani vliv na to, zda sporné plnění nastalo, či nikoli, může žalovaný označovat za podezřelá.

10. **Nespolehliví plátcí.** Žalobkyně dále v kontextu posuzování plnění, která měla nastat v průběhu 1. pololetí roku 2020 namítla, že není možné argumentovat skutečnostmi, které nastaly o několik let později. Konkrétně se jednalo o to, že Venet Pro se stala nespolehlivým plátcem DPH až od 7. 7. 2022. Žalobkyně nesouhlasila ani s dalšími pochybnostmi, které o dodavatelích vznesly daňové orgány. Dle ní nesídlila Venet Pro na virtuální adrese, ale na dané adrese měla reálné provozovny, které následně prodala. Jestli si tam ponechala poštovní schránku v době, kdy se vše vyřizuje přes datové schránky, není podstatné. Dle žalobkyně byl pan Borovička jednatelům Porkert od prosince 2019 do dubna 2022 a společníkem je dodnes, předtím, až na krátké období, měla stejného jednatele od roku 2009 do 2019. Nejednalo se tedy o žádnou podezřelou společnost. Služby realizované pro žalobkyni nevyžadovaly speciálně upravené prostory, přístroje či jiné nároky na prostory dodavatelů.

11. **Písemné důkazy.** Žalobkyně při daňové kontrole uvedla, že Venet Pro a Porkert pro ni prováděly administrativní práce. Tito dodavatelé konkrétně vytvářeli seznamy kontaktů případných zahraničních klientů. Žalobkyně jednala s panem Borovičkou, jednatelům obou dodavatelů. Žalovaný se s tímto vysvětlením nespokojil a nereagoval na ně, naopak shrnul, že tyto informace posílily jeho pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění. V průběhu daňového řízení poté žalobkyně předkládala další důkazy o posuzovaných plněních, včetně důkazů o uskutečňování přeprav osob v zahraničí před pandemií. Pokud daňové orgány pochybovaly o tom, že žalobkyně uskutečňovala přepravu osob v zahraničí, navrhla kontaktovat společnosti uvedené v příloženém seznamu formou mezinárodního dožádání. Toto žalovaný odmítl jako nadbytečné. Na důkazy doložené později v rámci odvolacího řízení žalovaný reagoval tak, že tyto důkazy pouze prohloubily jeho pochybnosti stran sporných plnění. Žalobkyni není zřejmé, co dalšího měla předložit pro to, aby unesla důkazní břemeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

12. **Platby do a ze zahraničí.** V příloze k odvolání žalobkyně zaslala žalovanému výpis z jejího eurového účtu vedeného u Fio banky. Tento účet zaznamenával odchozí a příchozí platby za transfery v rámci EU. Příchozí platby od společnosti WEBY LTD evidovala žalobkyně každý měsíc až do covidové epidemie. Žalobkyně také uvedla seznam dodavatelů v době, kdy přeprodovala transfery ze zahraničí do zahraničí. Správce daně si oslovením těchto společností mohl zjistit, že činnost deklarovaná žalobkyní nebyla fiktivní. Žalovaný na uvedené nereagoval.

13. **Nákup vozidel od Shawi.** Podle žalobkyně daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně prokázání daňového podvodu a chybějící daně. Ke svým závěrům žalovaný dospěl mimo jiné na základě výsledku pana Borovičky, jehož důvěryhodnost žalobkyně opětovně zpochybnila. Dle žalobkyně z hodnocení jednotlivých kroků vyplývá, že Shawi vykázala na vstupu nákupy od Venet Pro, Porkert, Budurlien Europe s.r.o. (Budurlien), uplatnila si z nich nárok na odpočet DPH a vykázala na výstupu z prodeje vozidel žalobkyni odpovídající DPH. Toto uvedla Shawi do kontrolních hlášení a daňových přiznání. Na základě toho jí vyšla výsledná daňová povinnost. Při daňové kontrole Shawi daňové orgány zpochybnily nárok na odpočet z plnění a DPH doměřily. Bývalí společníci Shawi (*pozn. soudu:* jde o stejné osoby, které jsou jednateli žalobkyně) uhradili doměřené DPH, proto neexistuje chybějící daň. Žalovaný tak neuznává nárok na odpočet DPH za nákup automobilů žalobkyni od Shawi, přestože neexistuje chybějící daň a nákup automobilů nesouvisel s plněními zpochybněnými u této společnosti.

14. **Platby dodavateli na nezveřejněný účet.** Dle žalobkyně žádný právní předpis neukládá povinnost používat pouze účet registrovaný u správce daně.

15. **K existenci podvodu mezi Shawi a žalobkyní.** Doměrek DPH nevznikl z jakékoli okolnosti související s obchody žalobkyně s Shawi, ale z neuznání nároku na odpočet Shawi z jiných nesouvisejících obchodů. Po určitou dobu statutární orgány Shawi tvořily stejné osoby, které jsou nyní statutárními osobami žalobkyně. Shawi uvedla prodeje automobilů žalobkyni jako plnění na výstupu v kontrolních hlášeních k DPH i v daňových přiznáních. Tato společnost neměla v daném období ani nedoplatky na DPH. Na pravdě se nezakládá tvrzení správce daně o nekontaktnosti Shawi. K stejnému závěru ostatně dospěl i žalovaný v napadeném rozhodnutí. V něm však uvedl, že „nekontaktnost“ Shawi nebyla relevantní pro nyní posuzovaný případ. S tím žalobkyně nesouhlasí. Tvrzenou nekontaktnost dle ní měl žalovaný hodnotit ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy. Neměl bagatelizovat tento důležitý prvek. Žalobkyně opětovně zdůraznila, že doměřená daň Shawi za jednotlivá zdaňovací období nijak nesouvisela s prodejem automobilů mezi Shawi (prodejce) a žalobkyní (kupující). Žalovaný tedy nemohl prokázat daňový podvod a ani chybějící daň.

16. **Dodatečná úhrada DPH.** Žalobkyně znovu upozornila, že její jednatelé doplatili nedoplatek vyměřený Shawi. Nelze tak říci, že by neuhradili DPH z rozporovaných prodejů automobilů.

17. **Nestandardní okolnosti.** Shawi prodali její jednatelé a společníci (pánové Šafránek a Winn), jelikož po nástupu pandemie nemohli „žít“ dvě firmy. Vozidla napsaná na ni tak od ní žalobkyně koupila. Pandemie trvala déle, než žalobkyně očekávala. Žalobkyně tedy posléze začala postupně rozprodávat vozidla konečným zákazníkům přes internet za obvyklé ceny, aby měla finance na své přežití. Na tomto postupu žalobkyně nevidí nic podezřelého. Dle ní finanční orgány zaměnily pojem „daňový podvod“, „fiktivnost plnění“ a „neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění“. Navíc to, že Shawi ve vlastním daňovém

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

řízení neunesla své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění, automaticky neznamená, že se jednalo o fiktivní plnění.

18. **Vklady na účet a úhrady faktur.** Žalobkyně neměla dostatečný kapitál na nákup vozidel, proto jí půjčili její společníci (pánové Šafránek a Winn) z jejich vlastních zdrojů, na čemž žalobkyně nespátřuje nic podezřelého ani nestandardního, a to ani pokud tyto prostředky vybírali z účtu Shawi.

19. **Platby dodavatelům v hotovosti.** Dle žalobkyně v oboru její činnosti probíhají platby v hotovosti velmi často. Jestliže dodavatel preferuje platbu v hotovosti, pak není důvod mu nevyhovět. Opět se tedy nejedná o skutečnost, která by vzbuzovala jakékoli podezření.

20. **Kontrolní opatření pro zamezení účasti na podvodu.** Dle žalobkyně se žalovaný nezabýval tím, zda přijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Nejen že žalobkyně nebyla vědomým účastníkem daňového podvodu, ale daňové orgány ani neprokázaly, že věděla či vědět měla a mohla o daňovém podvodu či že daňový podvod vůbec nastal. Žalovaný spojil do jednoho řetězce vzájemně nesouvisející plnění a dodavatele.

#### *Vyjádření žalovaného*

21. **Plnění od Porkert a Venet Pro.** Dle žalovaného žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno stran plnění od Porkert a Venet Pro, neboť doložila daňové doklady a objednávky k těmto plněním. Tyto daňové podklady byly natolik obecně formulované, že z nich správce daně nemohl určit konkrétní předmět a rozsah plnění (vymezeno pouze jako „*administrativní práce*“). Pochybnosti správce daně nevyvrátila ani výzva k součinnosti, kterou zaslal těmto dodavatelům, neboť ti na ni nereagovali. Ani během dalšího průběhu řízení žalobkyně nevyvrátila jeho pochybnosti. Na výsledky kontrolního zjištění žalobkyně sice reagovala, avšak nijak se nevyjádřila k samotným plněním. Správce daně tak uzavřel, že nespĺnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH). V odvolacím řízení pak žalovaný korigoval závěr správce daně v tom smyslu, že nemá pochyby pouze ohledně rozsahu plnění, ale i ohledně té skutečnosti, jestli plnění uskutečnily žalobkyní tvrzené společnosti, popřípadě jiné osoby v postavení plátců DPH.

22. **Evidence pracovníků dodavatelů.** Žalovaný se dostatečně vypořádal i s námitkou týkající se administrativních povinností dodavatelů vůči státu, o jejichž plnění či neplnění nemohla mít žalobkyně žádné informace. Taktéž zdůraznil, že není povinností orgánu veřejné moci detailně odpovídat na každou námitku účastníků řízení. Námitky lze vypořádat taktéž tak, že v odůvodnění rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje názor odlišný od názoru žalobkyně, který přesvědčivě zdůvodní. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by neunesl své důkazní břemeno.

23. **Sporná plnění v kontrolních hlášeních dodavatelů.** Žalovaný zmínil ohledně údajů uvedených v kontrolních hlášeních dodavatelů, že nemohou samy o sobě prokázat faktické uskutečnění plnění, neboť prokazují pouze jejich formální vykázaní. Nekompatibilita společností Venet Pro a Porkert daňové orgány nekladly žalobkyni k tíži. K prověření účetnictví dodavatelů pak žalovaný uvedl, že výsledek daňového řízení u jednoho daňového subjektu nelze přenášet do daňového řízení jiného daňového subjektu. Proto žalovaný shledal irelevantním požadavek žalobkyně na provedení kontroly u Venet Pro a Porkert.

24. **Výslech pana Borovičky.** Ke svědecké výpovědi pana Borovičky, jednatele Venet Pro a Porkert, žalovaný uvedl, že ji provedl na žádost žalobkyně. Výpověď potvrdila pochybnosti správce daně ohledně tvrzených plnění od Venet Pro a Porkert.

25. **Platby v hotovosti.** Platby v hotovosti sice nejsou zakázané, ale jedná se o indicii prokazující nestandardní a nevěrohodný způsob uskutečnění transakcí. Žalovanému není zřejmé, proč žalobkyně tvrdí, že o některých skutečnostech vůbec nevěděla, když to byla ona, kdo Venet Pro a Porkert měla platit v hotovosti.

26. **Dodavatelé jako nespolehliví plátcí.** Ohledně námítky žalobkyně, že správce daně jí nemohl přičíst k tíži skutečnosti, které nastaly několik let po realizaci plnění (nespolehlivost Venet Pro), žalovaný zdůraznil, že není správná premisa žalobkyně, že pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (daňový řád), mohou mít základ jen v prověřované obchodní činnosti jako takové a v čase realizace spolupráce. Nadto je třeba tuto skutečnost vnímat v souvislosti s dalšími podezřelými okolnostmi.

27. **Písemné důkazy.** Žalovaný setrval na závěru, že předložené písemné důkazy neprokázaly rozsah plnění ani to, kdo je uskutečnil. Žalobkyní doložené zahraniční bezhotovostní platby prokázaly pouze to, že žalobkyně zasílala zahraničním subjektům platby. Nepřinesly však bližší specifikaci tvrzených administrativních prací od Venet Pro či Porkert. Ani žalobkyní navrhovaný důkaz formou mezinárodního dožádání nemohl prokázat přijetí těchto administrativních prací. Proto jej žalovaný vyhodnotil za nadbytečný.

28. **Zahraníční platby.** Není pravda, že žalovaný nereagoval na výpis z eurového účtu žalobkyně ani na seznam tehdejších dodavatelů, kterým přeprodovala transfery ze zahraničí a do zahraničí a jejichž oslovením mohl zjistit, že její činnost nebyla fiktivní. Oběma těmito důkazům se v napadeném rozhodnutí věnoval, neshledal je způsobilými prokázat přijetí tvrzených plnění od Venet Pro a Porkert.

29. **Nákup vozidel Shawi.** Ohledně námítky týkající se prokázání daňového podvodu a chybějící daně žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, z něhož vyplývá, že žalobkyně figurovala v podvodném řetězci společností. Ten tvořila společnost Shawi jako tzv. cross – invoicer, tedy subjekt, který si nárokuje odpočet daně za fiktivní plnění od jiných nekontaktních či pochybných dodavatelů a žalobkyně jako tzv. profit taker či broker.

30. **Platby na nezveřejněný účet.** Žalovaný uvedl, že je sice pravda, že žádný právní předpis neukládá povinnost používat pouze účet registrovaný u správce daně, nicméně platby na nezveřejněný účet podporují domněnku o tom, že žalobkyně musela vědět o existenci daňového podvodu. Žalobkyně se rozhodla zaplatit daň doměřenou Shawi poté, co správce daně v rámci s žalobkyní vedeného daňového řízení dospěl k závěru o její účasti na podvodu na DPH. Toto doplacení DPH za Shawi však nemá žádný vliv na to, že by v daňovém řízení vedeném s žalobkyní jí nemohly daňové orgány odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu její účasti na transakcích zasažených podvodem na DPH.

31. **K podvodu mezi Shawi a žalobkyní.** Z prodeje vozidel Shawi neodvedla daň. Shawi totiž podala daňová přiznání za zdaňovací období měsíce března a dubna 2020, ve kterých přiznala DPH z titulu uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni, zároveň si ovšem nárokovala odpočty daně vyšší než vykázanou daň na výstupu. Tento postup vedl k tomu, že za březen 2020 vykázala nadměrný odpočet a v dubnu 2020 pak nízkou daňovou

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

povinnost. Během následné daňové kontroly pak Shawi tato daňová tvrzení neobhájila. Proto správce daně doměřil Shawi DPH zahrnující též daň, kterou měla přiznat z dodání vozidel žalobkyni. Tu Shawi neuhradila.

32. **Dodatečná úhrada daně.** K námitce žalobkyně, že pokud došlo k úhradě doměřené DPH, kterou správce daně započítal na úhradu předchozích nedoplatků, nedošlo k narušení neutrality daně, žalovaný zopakoval, že tato úhrada nevylučuje účast žalobkyně na daňovém podvodu. Dodatečné uhrazení DPH nemůže zhojit účast žalobkyně na daňovém podvodu.

33. **Nestandardní okolnosti.** Předměty činností žalobkyně a Shawi byly v podstatě shodné. Za nelogické a neekonomické žalovaný označil odkoupení wrl2go (tedy žalobkyně) jednatelem Shawi, neboť ti prostřednictvím žalobkyně pokračovali v totožné ekonomické činnosti, a to přestože se rozhodli prodat Shawi pro útlum příjmů z jimi provozovaných přepravních služeb. Mimo jiné z této okolnosti žalovaný dovodil, že žalobkyně musela vědět o existenci daňového podvodu. Žalovaný uvedl, že nezaměňoval daňový podvod, fiktivní plnění a neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Shawi doměřil DPH pro neunesení důkazního břemene, žalobkyni z důvodu její účasti na podvodu na DPH. Je vyloučeno, že by v daňovém řízení u Shawi mohl shledat daňový podvod, protože pro jeho existenci musí být splněny formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH.

34. **Vklady na účet a úhrady faktur.** Pokud jednatele žalobkyně vybrali finanční prostředky v hotovosti z bankovního účtu Shawi a obratem je vložili na bankovní účet žalobkyně, z něhož následně realizovali bezhotovostní úhrady za přijatá plnění od Shawi, nejednali standardně. Na tom nic nemění ani „vysvětlení“ žalobkyně o tom, že v jejím oboru činnosti často probíhají platby v hotovosti.

35. **Kontrolní opatření pro zamezení účasti na podvodu.** Žalovaný upozorňuje, že žalobkyně věděla, že se svými plněními zapojuje do řetězce obchodních transakcí stížených podvodným jednáním. Daňové orgány zjistily dostatek okolností, které prokazovaly existenci daňového podvodu a také skutečnost, že žalobkyně věděla o tomto podvodu. K těmto okolnostem nelze přistupovat izolovaně, jak činí žalobkyně, ale je třeba vnímat je ve své komplexnosti. K tomu žalovaný odkázal na relevantní judikaturu.

### III. Posouzení žaloby

36. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

37. Na jednání dne 28. 5. 2025 žalobkyně odkázala na žalobu. Připomněla, že vedle daňových dokladů předložila správci daně i další doklady, objednávky, navrhla svědecké výpovědi či mezinárodní dožádání. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 31. 7. 2024, čj. 2 Afs 25/2023-55, poukazovala na to, že společnosti Venet Pro a Porkert v kontrolních hlášeních potvrdily dodání plnění, a tedy že s vysokou pravděpodobností došlo k jeho dodání. Daňové orgány zdůrazňovaly jimi vybrané okolnosti obchodních případů, avšak nezabývaly se skutečnostmi, které potvrzovaly, že plnění bylo realizováno. Pominuly, že dodavatelské společnosti měly zveřejněny účetní závěrky, dále se nevěnovaly zaevidování plnění do EET ani tomu, že platby nepřekračovaly denní hotovostní limit. Přešly i skutečnost, že pracovněprávní dohody v dané době nebylo

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

třeba nikde hlásit. Jde-li o identifikaci plnění, daňové orgány se prý chytily do vlastní pasti, protože ve smyslu evropské judikatury nebylo podstatné, která ze společností Venet Pro a Porkert dodala plnění, ale to, že plnění realizoval plátce DPH.

38. K plněním od Shawi, o nichž daňové orgány zjistily, že byla zasažena podvodem na DPH, vysvětlila, že jednatelé a společníci Shawi koupili žalobkyni právě za účelem převodu jejich podnikatelské činnosti v Shawi na žalobkyni, která neměla na rozdíl od Shawi uzavřeny nevypověditelné nájemní smlouvy. Shawi nebyla schopna během pandemie hospodářsky fungovat, proto na žalobkyni převedli „divizi“ podnikání v autodopravě. „Divize“ ubytování zůstala Shawi a jejímu novému společníkovi. Dále žalobkyně u jednání zdůraznila, že neobchodovala s fiktivním plněním. Ceny pořizovaných vozidel byly běžné. Upozornila také na to, že zde jde o opakované vymáhání DPH, která již byla uhrazena.

39. Žalovaný zejména odkázal na vyjádření k žalobě.

40. Jen pro pořádek soud uvádí, že obsahem správního spisu se podle ustálené rozhodovací praxe neprovádí dokazování. Žádný z účastníků nevznesl důkazní návrhy, a to ani u ústního jednání.

41. Žaloba není důvodná.

42. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Podle ustálené judikatury je třeba za nepřezkoumatelné považovat takové rozhodnutí, z něhož vůbec není možné seznat, jakým způsobem správní orgán rozhodl, nebo které vykazuje takové rozpory mezi výrokem a odůvodněním, že není možné zjistit, jakými úvahami byl správní orgán veden. Nepřezkoumatelným je také rozhodnutí, z něhož není možné zjistit, jak se správní orgán vypořádal s námitkami účastníka řízení či z jakých důvodů je považoval za liché, mylné či vyvrácené, nebo takové rozhodnutí, které se opírá o v řízení nezjišťované nebo neprokázané skutečnosti. Těmito vadami napadené rozhodnutí netrpí.

43. Dle žalobkyně bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný neřešil její námitku, že neměla možnost ani povinnost kontrolovat plnění administrativních povinností dodavatelů týkajících se jejich pracovněprávních vztahů. Žalovaný však správně uvedl, že nevypořádání dílčí námitky nemusí způsobit nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí, pokud správní orgán vypořádá hlavní námitky účastníka řízení a z rozhodnutí jako z celku srozumitelně vyplývá postoj správního orgánu k dané věci a ve svých základních rysech správní orgán nastíní myšlenkové konstrukce, jejichž prostřednictvím k němu dospěl. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je totiž vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí vůbec meritorně přezkoumat [srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, *CASINO KARTÁČ Group*, bod 28, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64, bod 74]. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které jej správní orgán vydal (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, *SŮD*, č. 1566/2008 Sb. NSS). Přestože žalovaný tedy správně vysvětlil, že nemusel individuálně vypořádat každou jednotlivou odvolací námitku, ohledně námitky týkající se absence argumentace reagující na to, že žalobkyně neměla možnost ani povinnost kontrolovat plnění administrativních povinností dodavatelů, soud upozorňuje, že takovou námitku žalobkyně v odvolání nevznesla. Text na s. 4 odvolání ze dne 6. 9. 2023 soud nevyhodnotil jako konkrétní námitku, která by mířila jen a právě žalobkyní uvažovaným směrem.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

44. V odvolání žalobkyně sice poukázala na možnost, že Venet Pro či Porkert mohly realizovat sporná plnění za pomoci subdodavatelů, avšak tato námitka byla ve vztahu k další obsáhlé argumentaci natolik strohá, že nelze vyčítat žalovanému, že se jí – v kontextu uvedených zjištění (k tomu srov. bod 58 níže) – detailně nevěnoval.

45. Rozhodnutí není nepřezkoumatelné ani proto, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí individuálně nevypořádal s námitkou týkající se EET, respektive s tím, že tato evidence mohla prokázat absenci podvodného jednání. Je pravdou, že v napadeném rozhodnutí sice žalovaný zmiňuje, že žalobkyně argumentovala EET, nicméně blíže se k této námitce nevyjádřil (na rozdíl od kontrolních hlášení). Ve vyjádření k žalobě uvedl, že obdobně lze závěry ohledně kontrolních hlášení aplikovat také na průkaznost z hlediska EET. Přestože bylo jistě vhodnější, aby se žalovaný k námitce ohledně EET vyjádřil v napadeném rozhodnutí, toto opomenutí nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. S ohledem na výše uvedené by se v opačném případě jednalo o přepjatý formalismus, který by pouze prodlužoval správní řízení.

46. Naopak žalovaný nepochybil při práci se *seznamem dodavatelů*, který žalobkyně doložila jako důkaz prokazující uskutečnění administrativních prací od Venet Pro či Porkert. Ve vyjádření k žalobě odkázal na body 66 až 68 a bod 73 napadeného rozhodnutí, v nichž dospěl k závěru, že *výpis z eurového účtu žalobkyně* ani *seznamy dodavatelů*, kterým měla žalobkyně přeprodávat transfery ze zahraničí a do zahraničí, nelze považovat za důkazní prostředky, které by mohly prokázat přijetí nyní sporných zdanitelných plnění. Aniž soud nyní hodnotil samotnou správnost tohoto názoru, konstatuje, že uvedené pasáže se skutečně těmito důkazními prostředky věnují. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné ani z tohoto důvodu. Žalobkyně může nesouhlasit s tím, jak žalovaný posoudil důkazní návrh. Její nesouhlas ovšem neznamená, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné (rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, bod 9, či ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163).

### III. A Hmotněprávní nároky odpočtů DPH stran administrativních prací od Venet Pro a Porkert

#### III. A. 1 *Podmínky odpočtu DPH*

47. Soud předesílá, že v tomto případě nemá smysl detailně rekapitulovat právní úpravu a judikaturu k podmínkám pro uznání odpočtu DPH. Relevantní východiska ostatně již na s. 4 až 15 napadeného rozhodnutí podrobně shrnul žalovaný. Proto nyní jen stručně. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu má daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet DPH pouze za zboží či služby, které zákon o DPH označuje za zdanitelná plnění. Zároveň toto zboží či služby musí přijmout od osoby, která je v době transakce plátcem DPH. Pokud tvrdí, že od takové osoby zboží či služby přijal, musí tato tvrzení také prokázat. Svou povinnost splní předložením daňových dokladů ke konkrétním transakcím s předepsanými náležitostmi. V případě přetrvávajících pochybností pak může být povinen předložit další důkazy, neboť přestože je prokázání nároku na odpočet DPH prvotně dokladovou záležitostí, tvrzené skutečnosti musí být v souladu se skutečným stavem.

48. Z výše uvedeného vyplývá, že pokud má správce daně důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění a daňový subjekt je nevyvrátí, správce daně nemůže přiznat nárok na odpočet DPH, přestože daňové doklady obsahují všechny požadované náležitosti (např. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-43, bod 38 a tam cit. judikatura).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

49. Je na správci daně, aby tyto důvodné pochyby ohledně tvrzení daňového subjektu prokázal. Tíží ho tedy důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nemá však povinnost prokázat, že skutečnosti tvrzené daňovým subjektem se nestaly tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. V tomto směru postačuje prokázat vážné a důvodné pochybnosti. Pokud své důkazní břemeno správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Daňový subjekt má v takovém případě prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech.

50. Konkrétní obsah důkazního břemene při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH vychází z § 72 odst. 1 zákona o DPH. Plátcí daně vzniká nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Zákon o DPH v § 73 upravuje podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátcem pro uplatnění nároku na odpočet povinen mít daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění (viz i čl. 226 odst. 5 směrnice o DPH<sup>1</sup>). Ani soulad údajů v dokladech se skutečností ovšem nemusí být dostatečnou podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH. Zdanitelné plnění musí poskytnout osoba, která má postavení osoby povinné k dani (plátce DPH).

51. Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) rozšířil možnosti pro přiznání nároku na odpočet DPH, neboť připustil, že zdanitelné plnění může realizovat i jiná osoba než ta, která vystavila daňový doklad (rozsudek ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*). Rozšířený senát NSS pak v navazujícím rozsudku v témž případě uvedl, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*). Dle něj SDEU umožnil, aby za určitých podmínek nemusel být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně byl v postavení plátce DPH. Z toho plyne, že dle SDEU není nezbytnou podmínkou, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu. Nutné ovšem je, aby skutečný dodavatel (tedy i odlišný od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu) měl postavení plátce DPH. K tomu rozšířený senát NSS konkretizoval, že v takovém případě nepostačuje pouhá dobrá víra daňového subjektu v to, že jednal s plátcem DPH. Opačný postup by podle rozšířeného senátu nově umožnil vznik nároku na odpočet DPH, s nímž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění plnění plátcem DPH tíží daňový subjekt. Jedinou výjimkou je situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.

### III. A. 2 *Daňové orgány označily důvodné pochybnosti o správnosti údajů na daňových dokladech*

52. Mezi stranami sporu panuje shoda ohledně toho, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Správci daně však vznikla pochybnost ohledně uskutečnění plnění v rozsahu uvedeném na formálních dokladech. Žalovaný pak tento názor modifikoval v tom smyslu, že je nejistý nejen rozsah uskutečněných plnění, ale i osoba, která ta které plnění žalobkyni poskytla. Ve smyslu výše

<sup>1</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1-118.

uvedeného právního rozboru neměly daňové orgány povinnost prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak vyplývá z formálních podkladů, ale že o tomto průběhu obchodního vztahu panovaly důvodné pochybnosti. Správce daně přednesl tyto pochybnosti:

- a) velmi obecná formulace plnění na daňových dokladech (pouze „*administrativní práce*“);
- b) nedostatek reakce dodavatelů Venet Pro a Porkert na výzvy k součinnosti.

Žalovaný rozšířil hodnocení o to, že není jistá ani osoba, která měla plnění uskutečnit, a to v návaznosti na následující pochybnosti:

- c) Venet Pro a Porkert v roce 2020 nenevidovaly žádné zaměstnance [dle informací poskytnutých Českou správou sociálního zabezpečení (ČSSZ)];
- d) za rok 2020 nepodaly tyto společnosti vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou a správce daně nenevidoval na osobním daňovém účtu těchto společností žádnou úhradu záloh daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou v roce 2020;
- e) další nejasnosti vyplývající z výsledku jednání obou společností pana Borovičky;
- f) Venet Pro na adrese sídla Makovského 1179/2, Praha 6, nemá poštovní schránku nebo pronajaté prostory;
- g) pan Borovička není na adrese bydliště uveden na domovních zvoncích, přičemž členka představenstva SVJ sdělila správci daně, že Venet Pro ani pana Borovičku nezná;
- h) na adrese sídla Porkert se nenacházely kancelářské či skladové prostory, které by Porkert využívala ke své ekonomické činnosti;
- i) ani jedna ze společností není registrována k DPH (Venet Pro od 4. 7. 2022, Porkert od 20. 7. 2022) a obě mají status nespolehlivé osoby (Venet Pro od 7. 7. 2022, Porkert od 26. 7. 2022).

Žalobkyně se proti jednotlivým výše uvedeným pochybnostem daňových orgánů vymezovala. Soud posoudí správnost úvah daňových orgánů týkajících se výše uvedených bodů.

53. Soud míní, že žalovaný má pravdu, že z daňových dokladů je patrná nejobecnější možná formulace plnění. Plnění bylo fakturováno dvěma doklady a vymezeno jen jako neurčité „*administrativní práce*“ za necelých 198 tis. Kč bez DPH v prvním případě, a v druhém případě za téměř 164 tis. Kč bez DPH. K tomu třeba přičíst skutečnost, že Venet Pro ani Porkert nereagovaly na výzvy k součinnosti. To správci daně oprávněně založilo důvodné pochybnosti o rozsahu plnění. Žalobkyně se snažila tento rozsah prokázat různým důkazním materiálem. Avšak správce daně dospěl k závěru, že tyto důkazní prostředky neprokázaly dostatečně rozsah plnění (blíže část III. A. 9 tohoto rozsudku). Kvůli tomu, že dodavatelé nereagovali na jeho výzvy k poskytnutí údajů týkajících se realizovaných zakázek pro žalobkyni, správce daně nemohl rozptýlit pochybnosti ani v součinnosti s dodavateli. Dle soudu již správce daně uvedl důvodné pochybnosti o rozsahu a předmětu plnění od Venet Pro a Porkert.

### III. A. 3 *Absence zaměstnanců dodavatelů oprávněně vzbuzuje pochybnosti o poskytnutí plnění*

54. Žalobkyně zpochybnila dílčí závěr, dle něhož to, že Venet Pro ani Porkert nenevidovaly zaměstnance, naznačovalo, že tyto společnosti nemohly provést tvrzené plnění. Dle ní mohly mít zaměstnance na dohodu o provedení práce. Plnění také mohly zajistit subdodavately, tudíž na osobním daňovém účtu dodavatelů u správce daně nevykázaly žádné platby daně ze závislé činnosti. Případní subdodavatelé podnikající na základě živnostenského oprávnění se pak nikde nevykazují.

55. Žalovaný k tomu uvedl, že ohledně nenevidování zaměstnanců správce daně vycházel z informace ČSSZ, dle níž Venet Pro ani Porkert v roce 2020 nenevidovaly zaměstnance. Dodavatelé taktéž nepodali za rok 2020 vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

činnosti, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou a správce daně neevidoval na osobním daňovém účtu těchto společností ani žádnou úhradu záloh daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou. Způsob realizace plnění se nepovedlo ověřit i kvůli tomu, že dodavatelé nereagovali na výzvy správce daně. Tyto skutečnosti tak umocnily pochybnosti žalovaného stran uskutečnění plnění plátcem DPH. I kdyby dodavatelé zaměstnávali zaměstnance na dohodu o provedení práce, tak tato skutečnost by se projevila ve vyúčtování daně z příjmu fyzických osob vybírané srážkou. To však dodavatelé za rok 2020 nepodali.

56. Soud souhlasí s žalovaným, že neevidování zaměstnanců je jednou z okolností, které důvodně zpochybnilly údaje uvedené na daňových dokladech, respektive tvrzení, že poskytnutá plnění uskutečnily Venet Pro a Porkert. To, že absence podkladů k existenci zaměstnanců, za jejichž pomoci by dodavatelé realizovali sporná plnění, nelze přehlížet, vyplývá např. z rozsudku NSS ze dne 30. 7. 2024, čj. 4 Afs 320/2023-34, *GMC Trade*, bod 32. I pokud by Venet Pro a Porkert zaměstnávaly osoby na základě dohody o provedení práce, žalovaný správně uvedl, že tato skutečnost by se odrazila ve vyúčtování daně z příjmu fyzických osob vybírané srážkou, které však nepodaly. Nadto zaměstnávání zaměstnanců výlučně na dohodu o provedení práce je svou povahou vhodné výlučně k příležitostnému zaměstnání a nelze jej hodnotit jako stabilní zaměstnanecký poměr, prostřednictvím něž by společnosti vykonávaly, alespoň hodnotou plnění uvedenou na daňových dokladech, poměrně rozsáhlou zakázku (obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2024, čj. 5 Af 10/2021-38, bod 38).

57. Důvodnou není námitka, že při nízkých výdělcích a uplatnění slevy na dani či nezdanitelné částky daně by osobní daňový účet dodavatelů u správce daně nevykazoval platby daně ze závislé činnosti. Žalobkyně nabízí rozporuplnou argumentaci. Na jednu stranu v podstatě marginalizuje deklarované administrativní práce tím, že je „třeba“ mohly vykonat osoby výlučně na základě dohody o provedení práce a ještě i v rámci tohoto pracovněprávního vztahu určeného spíše pro pomocné práce pobírat nízkou mzdu, na druhou stranu dále na s. 22 žaloby tvrdí, že jen plnění od Venet Pro vykonávalo několik osob cca dva měsíce. Nadto, pokud skutečně mělo jít o natolik „konkurenčně citlivé“ údaje, jak tvrdí žalobkyně, soud vnímá jako zvláštní, že by se na zpracování těchto podkladů podílely osoby několika tzv. dohodářů za řádově nižší odměnu. Soud dodává, že mu připadá kuriózní, pokud se žalobkyně na jedné straně nepídila po tom, kdo u dodavatelů pro ni zpracovává „obchodně citlivé“ údaje, avšak ty samé podklady zpracované dodavateli následně odmítla přenechat správci daně pro možné zneužití. Byla-li by žalobkyně skutečně tak pečlivou hospodářkou, jak tvrdila v průběhu daňové kontroly, jistě by věděla, kdo konkrétně pro ni zpracovává seznamy apod. (administrativní práce), a tyto výstupy by si chránila za pomoci smlouvy jako obchodní tajemství, což v řízení ani posléze netvrdila. K tomu je třeba zohlednit i to, že jednatel Porkert a Venet Pro, pan Borovička, ve své svědecké výpovědi uvedl, že si pouze myslí, že Venet Pro a Porkert měly nějaké zaměstnance či jiné osoby, které by vykonávaly jejich činnosti, ale jistý si tím nebyl.

58. Absence důkazů o zaměstnancích Porkert a Venet Pro tak žalovanému důvodně prohloubily pochybnosti stran schopností Porkert a Venet Pro dodat administrativní práce. Obdobné lze říci o dodání plnění pouze prostřednictvím subdodavatelů. Soud souhlasí s tím, že z ničeho nevyplývá, že by plnění zprostředkovaně přes Porkert a Venet Pro dodal dodavatel v postavení plátce DPH, tedy tvrzený subdodavatel. Tyto pochybnosti nevyvrátil ani jednatel dodavatelů Porkert a Venet Pro, který u svědecké výpovědi neuvedl nic o

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

subdodavatelích, přestože se ho správce daně zeptal na to, jestli ví, jakým způsobem byly seznamy cestovních agentů a cestovních kanceláří zpracovány.

59. Výše uvedené je potřeba vnímat v souvislosti s dalšími okolnostmi, především pak s tím, že Venet Pro a Porkert nereagovaly na výzvy k součinnosti. Tyto společnosti nevysvětlily, jak sporná plnění provedly a ani ony nerozptýlily pochybnosti daňových orgánů. Konečně ani posléze jejich jednatel pan Borovička během výslechu v odvolacím řízení nevnesl více světla do vnitřních mechanismů fungování Venet Pro a Porkert. Tato okolnost tak zůstala jednou ze skutečností, které zpochybňovaly uskutečnění realizace plnění tak, jak je proklamovaly daňové doklady. V tomto smyslu není důvodná ani námitka, že žalobkyně nemohla kontrolovat plnění zaměstnavatelských povinností jejich dodavatelů. To jí daňové orgány ani nevyčítaly. Nejde o to, že by v tomto smyslu žalobkyně nějak pochybila, avšak o to, že daňové orgány zjistily okolnosti, které objektivně zpochybňovaly pravděpodobnost realizace plnění v souladu s daňovými doklady. Jak správně uvedl žalovaný, tyto okolnosti mohou existovat mimo sféru vlivu samotného daňového subjektu, a přesto je nelze přehlížet (viz kapitola níže).

### III. A. 4 *Pochybnosti daňových orgánů mohou spočívat i v okolnostech nastalých po ukončení obchodů*

60. Obdobné jako o plnění povinností Venet Pro a Porkert z pozice zaměstnavatelů (respektive skutečnost, jestli vůbec měli zaměstnance) platí o jejich zařazení mezi nespolehlivé plátce. Žalobkyně se bránila tím, že tato skutečnost byla mimo sféru jejího vlivu, nastala až po poskytnutí plnění a nemohla tak zjistit, že tyto společnosti se staly nespolehlivými plátcí. Nespolehlivými plátcí DPH jsou obě až od července 2022.

61. Žalovaný na to reagoval tak, že pochybnosti nevzbudily pouze okolnosti nastalé po ukončení obchodní spolupráce žalobkyně s Venet Pro a Porkert či zjištěné z pozice mocenského postavení daňových orgánů. Tyto dílčí okolnosti jen podpořily iniciální pochybnosti založené na obecně formulovaných plněních za nižší stovky tisíc korun, dále také hotovostních úhradách apod. Nejednalo se tedy jen o okolnosti, které by žalobkyně nemohla zjistit předtím, než navázala spolupráci s Venet Pro a Porkert.

62. Žalovaný dále správně uvedl, že z judikatury vyplývá, že důvodné pochybnosti mohou spočívat i v okolnostech nastalých po ukončení obchodní spolupráce, stejně jako v okolnostech spočívajících v jednání obchodních partnerů, které žalobkyně nemohla nijak ovlivnit (žalovaný příhodně odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2021, čj. 2 Afs 216/2019-79, *KLS ELEKTRO*, bod 140, jehož správnost potvrdil Ústavní soud usnesením ze dne 17. 8. 2021, sp. zn. III. ÚS 2011/21; soud nadto odkazuje také na rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, čj. 7 Afs 440/2018-63, *NEST.HB*, bod 19, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, čj. 31 Af 45/2021-53, bod 26). Dlužno zdůraznit, že při zpochybnění realizace plnění v souladu s daňovými doklady nejde o to, že by daňové orgány musely daňovému subjektu prokázat jeho subjektivní pochybení, ale o to, jestli existují objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu zpochybňují realizaci zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu, resp. tvrzeným dodavatelem.

63. To samé platí i ve vztahu k zařazení Venet Pro a Porkert mezi nespolehlivé plátce. Jakkoli se tak stalo až po realizaci obchodních transakcí, nejde o skutečnost, kterou by daňové orgány kladly žalobkyni k tíži. Jednalo se opět o jednu z indicí, které u daňových orgánů dokreslovaly působení Venet Pro a Porkert na trhu, jejich solventnost, a s tím spojené následné dílčí pochybnosti o realizaci obchodních transakcí v souladu s tvrzením

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

žalobkyně. Nelze mít za to, že by nedostatek evidence zaměstnanců či zařazení dodavatelů mezi nespolehlivé plátce až po tvrzené realizaci plnění byly skutečnostmi, které daňové orgány přikládaly k tíži žalobkyně. Soud má spíše za to, že tyto okolnosti podvracely dílčí tvrzení žalobkyně o tom, jak měla realizovat obchod s Venet Pro a Porkert. Pokud by žalobkyně dostatečně prokázala, že deklarovaná tvrzení obdržela tak, jak tvrdila (např. odpovídající předmět, rozsah, dodavatel apod.), výše tvrzené okolnosti by z hlediska jejich daňových vztahů nic neovlivnily a správce daně by jí nemohl doměřit DPH. Je přitom na daňovém subjektu, jestli po zpochybnění realizace plnění dle jeho tvrzení nabídne správci daně dostatek podkladů, které prokazují realizaci plnění od počátku obchodní spolupráce do jejího konce (tedy jestli prokáže tzv. auditní stopu; viz bod 85 tohoto rozsudku).

64. Pro úplnost soud doplňuje, že jistě nelze zpochybnout realizaci určitého plnění pouze na základě okolností, které nemohl daňový subjekt ovlivnit, či okolností, které nastaly až po realizaci obchodního plnění (např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2024, čj. 8 Afs 66/2024-47, *solit project*, bod 23). Každý případ je třeba posuzovat individuálně a s ohledem na jeho specifika. V posuzované kauze daňové orgány každopádně přednesly důvodnou sadu pochybností o realizaci tvrzeného plnění podpořeným dalšími dodatečnými indiciemi. Klíčové pochybnosti pak nespočívaly pouze v okolnostech, které nemohla žalobkyně znát, ale i v těch, které mohla ovlivnit (především v obecné specifikaci plnění v hodnotě několik málo set tisíc Kč, jak byly zachyceny na daňových dokladech, v dodatečné změně „obsahu“ administrativních prací, v platbách realizovaných také v hotovosti). K nim je pak třeba přičít s jejími tvrzeními nekompatibilní výpověď jednatele Venet Pro a Porkert (níže).

### III. A. 5 *Výpověď jednatele Venet Pro a Porkert nepotvrdila realizaci deklarovaných plnění*

65. K svědecké výpovědi pana Borovičky, jednatele Venet Pro a Porkert, žalobkyně uvedla, že ji daňové orgány hodnotily příliš jednostranně. Shledala zásadní rozdíly ve výpovědích pana Borovičky v řízení týkajícím se Shawi a v nyní posuzovaném řízení stran daňových povinností žalobkyně. Žalovaný se měl zabývat celou situací komplexně. Měl zjistit, proč svědek vypovídal ve vztahu k žalobkyni vnitřně rozporně. Podle žalobkyně je možné, že se tento svědek chtěl zbavit daňových povinností za společnosti, jejichž je jednatelem, a toto břemeno chtěl přehodit na žalobkyni. Venet Pro a Porkert jsou nespolehlivými plátci a uvádí fiktivní adresy. Podle žalobkyně tak u nich vzniká podezření z daňového podvodu (o kterém žalobkyně nevěděla a nebyla do něj zapojena). Žalobkyně citovala z rozsudků NSS čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, bod 69, a ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-47, *AUTODOPRAVA K & K*, bod 22. Nesouhlasila s hodnocením výpovědi jednatele Borovičky.

66. Dle žalovaného se výpověď provedená v posuzovaném řízení zásadně nelišila od výpovědi svědka ve věci Shawi. V řízení týkajícím se Shawi svědek uvedl, že zná jednatele Shawi. Ve výpovědi týkající se nyní posuzovaného řízení svědek s jistotou neuvedl, že by znal jednatele žalobkyně (jednatele žalobkyně a Shawi byli totožní), neboť *je to více než dva roky* (pozn. soudu: převzato z výpovědi tak, jak uvedl svědek, který pravděpodobně mířil na to, že již uběhla delší doba od realizace plnění). Dle žalovaného výpověď uskutečněná v rámci posuzovaného daňového řízení potvrdila pochybnosti správce daně ohledně realizace plnění dodavateli Venet Pro a Porkert. Svědek si nezpomněl, kde a kdy navázal spolupráci s žalobkyní, a nebyl si jistý, jaké konkrétní činnosti vykonávaly pro ni Venet Pro a Porkert. Neúčastnil se žádného oficiálního jednání. Jednání za něj řešila osoba, se kterou od té doby nebyl v kontaktu. Nebyl si jistý ani tím, jestli je na dokladech jeho podpis. Správce daně zpravil žalobkyni o konání svědecké výpovědi, avšak ta nevyužila svého práva

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

účastnit se svědecké výpovědi a klást svědkovi otázky. Žalovaný označil tvrzení žalobkyně o motivaci svědka zbavit se svých daňových povinností za spekulativní. Skutečnost, že se daňové orgány nezabývaly možným vyhýbáním se daňovým povinností ze strany dodavatelů, nemá vliv ohledně neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně žalobkyní. Ohledně rozsudků 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, a 2 Afs 162/2018, *AUTODOPRAVA K & K*, setrval žalovaný na svém názoru, že se týkaly podvodu na DPH a nejsou tudíž pro posouzení případu přílehlavé.

67. Soud přisvědčil žalovanému, že výpověď jednatele Borovičky snižovala věrohodnost tvrzení žalobkyně, že plnění obdržela tak, jak ho deklarovala. Pan Borovička si nevzpomněl prakticky na nic z realizace těchto zakázek. Nepamatoval si, jak a kdy dodavatelé navázali obchodní spolupráci s žalobkyní, kdo za ně jednal, ani to, kdo jednal za žalobkyni a v čem samotná obchodní spolupráce spočívala. Dle jednatele Borovičky toto všechno řešil osoba, které věřil. S ní již ovšem není v kontaktu a její jméno si ani nepamatuje. Jednatel Venet Pro a Porkert se neúčastnil žádného oficiálního jednání mezi společnostmi. Vybavuje si však, že fyzicky vezl několik lidí do práce, avšak nikoliv to, zda to bylo k žalobkyni. Tu neznal „osobně“, neznal ani jména jednatele žalobkyně pány Šafránka a Winna (byť jméno Jirí Šafránek mu „něco říkalo“). Obdobně neurčitě odpovídal svědek také ohledně daňového dokladu č. 2020-41, který formálně dokládá poskytnutí plnění společností Porkert žalobkyni. Svědek si nebyl jist, jestli tento „papír“ někdy viděl, ani tím, jestli podpis na něm je jeho. Nevybavoval si, jestli Porkert pro žalobkyni někdy vykonávala administrativní práce, vzpomněl si pouze na to, že „*se tam řešila vzduchotechnika, ale jestli to bylo u téhle firmy nevím*“. Nebyl si jist ani tím, jestli on osobně vykonával pro žalobkyni činnost, ani tím, jestli v rámci obchodního styku probíhaly hotovostní platby. Obdobně neurčitě byly odpovědi týkající se i dalších dokladů, a to sice příjmového pokladního dokladu č. 41, dokladu 2020-3901 a objednávky ze dne 1. 1. 2020, tedy dokladů, které též měly formálně prokazovat plnění vůči žalobkyni. Správce daně svědkovi předložil také seznam cestovních kanceláří, který dle žalobkyně vytvořily Porkert či Venet Pro. Svědek si nebyl jist, jestli tyto seznamy někdy viděl, byť názvy na nich mu něco říkaly. Svědek nebyl schopen ani odpovědět na otázku, proč byla obchodní spolupráce dělena mezi Porkert a Venet Pro, když plnění bylo dle jeho specifikace totožné. Již výše soud uvedl, že svědek si nevybavoval, jestli Porkert a Venet Pro měly zaměstnance.

68. Nekonkrétnost výpovědi jednatele Borovičky jistě nelze přičítat jen tomu, že mezi objednávkami administrativních služeb žalobkyní od těchto společností (objedávka ze dne 1. 1. 2020 s termínem dodání do 31. 3. 2020 v případě společnosti Porkert; objednávka ze dne 1. 4. 2020 s termínem dodání do 30. 6. 2020 v případě společnosti Venet Pro) a uskutečněním svědecké výpovědi 1. 11. 2023 uplynulo přibližně tři a půl roku (obdobně rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2024, čj. 10 Afs 116/2024-79, *BONUSS Plus*, body 50 a 51). Touto časovou prodlevou lze vysvětlit to, že svědek nevěděl odpovědět na detailnější otázky týkající se tvrzené spolupráce, nikoliv však na natolik zásadní otázky, jako je třeba okolnost, zda pro žalobkyni osobně vykonával nějakou činnost, či z jakého důvodu žalobkyně objednávala prakticky shodné plnění od dvou subjektů, a ne od jednoho, či zda Porkert a Venet Pro měly vůbec nějaké zaměstnance. To ovšem neznamená, že jeho výpověď byla pro účely daňového řízení zcela nepoužitelná. Právě naopak. Daňové orgány nepochybily, pokud z výpovědi obecně vycházely, jelikož svědek nemohl vypovědět detaily o obchodním plnění, které buďto neexistovalo v tvrzeném rozsahu, nebo ho v tomto rozsahu neposkytly Venet Pro či Porkert.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

69. Důvodná také není výtky, že pan Borovička mohl úmyslně lhát. Toto tvrzení žalobkyně je značně spekulativní. Daňové orgány samozřejmě nesmí přehlížet zjevně nepravdivé tvrzení svědků. Z takových tvrzení nemohou bez dalšího vycházet. Zde ovšem ani soud neregistruje takové rozpory mezi dvěma výpověďmi téže osoby, které by nebylo možné vysvětlit časovým odstupem mezi nimi, resp. mezi poskytnutím toho kterého plnění a realizací svědecké výpovědi. Jak již bylo několikrát řečeno, jak pro vypořádání této dílčí námitky, tak i pro celé toto řízení je zásadní, že daňové orgány měly prokázat důvodné pochybnosti stran uskutečnění plnění tak, jak jej prezentovaly primární daňové doklady, respektive následně sama žalobkyně. V tomto smyslu lze jistě označit za jednu z dílčích pochybností o realizaci žalobkyní deklarovaných „administrativních prací“ poměrně neurčitou výpověď jednatele Borovičky, a to navzdory tomu, že se v jednotlivostech odlišovala od jeho výpovědi konané dříve v rámci jiného řízení. Pokud si žalobkyně nezajistila dostatek jiných spolehlivých důkazů za účelem prokázání vlastních daňových tvrzení, důsledky toho, že svědkova výpověď nepodporuje její tvrzení či to, že si svědek s odstupem času některé okolnosti nevybavil, nese žalobkyně, nikoli správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2023, čj. 4 Afs 227/2022-54, *OK STAVOFINAL Morava*, bod 44).

70. Soud si nemohl nevšimnout rozporů v argumentaci žalobkyně. Ve snaze zdiskreditovat svědeckou výpověď jednatele Borovičky žalobkyně zdůrazňovala, že jeho společnosti jsou nespolehlivými plátcí, uvádí falešné adresy, vzniká u nich podezření z daňového podvodu a jejich jednatel pokaždé u výslechu uvádí něco jiného. Navzdory tomu, že tyto „okolnosti“ nastaly až po realizaci sporných plnění, soud poukazuje na následující paradox. Pokud sama žalobkyně v žalobě vytrvale označovala společnosti pana Borovičky za nesolidní či podvodné, nelze se divit tomu, že daňovým orgánům vznikly pochybnosti o rozsahu a faktickém uskutečnění plnění těmito „nesolidními“ dodavateli.

71. Žalovaný správně poznamenal, že závěry rozsudku 5 Afs 60/2017-60, *VYRTYCH*, ani rozsudku 2 Afs 162/2018, *AUTODOPRAVA K & K*, nelze aplikovat na nyní posuzovaný případ, respektive na jeho větev spočívající v neprokázání hmotněprávních nároků na odpočet DPH, neboť tyto rozsudky se týkaly podvodného jednání. To ostatně vyplývá již jen z citací z těchto rozsudků, které žalobkyně v žalobě uvedla. Ve vztahu k rozsudku 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH* jde např. o tuto citaci: „pokud neodvedl daň jeden, a to kterýkoli z článků obchodní transakce, jednalo se o podvod, o kterém musela stěžovatelka (či její dodavatel) vědět“; k rozsudku 2 Afs 162/2018, *AUTODOPRAVA K & K*, pak o další výňatek: „daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval“. Obecně nelze přenášet závěry rozsudků týkajících se podvodu na DPH na rozsudky, které řeší neprokázání hmotněprávních nároků na odpočet DPH, a naopak. V obou situacích se řeší odlišné otázky, a pokud daňové orgány či soudy řeší i navenek podobné otázky, řeší je z větší části z odlišného pohledu. Pasáž z rozsudku 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, týkající se toho, že daňové orgány nesmí vyměřit daň „komukoli“, resp. upřednostňovat její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší, není v posuzované situaci přílehlavá. Daňové orgány nestanovily daň žalobkyni proto, že to bylo nejjednodušší, nýbrž proto, že důvodně zpochybnila jí předložené podklady a žalobkyně následně neunesla své důkazní břemeno.

### III. A. 6 Kontrolní hlášení sama o sobě neprokazují uskutečnění plnění

72. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným v tom, že vykázaní sporných plnění v kontrolních hlášeních Venet Pro a Porkert neprokazovalo uskutečnění těchto plnění. Podle

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

ní správce daně selektivně vyhledával důvody v její neprospěch (žalobkyně citovala z rozsudku 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, bod 53). V odvolání poukázala taktéž na EET, respektive na to, že tato evidence měla sloužit k zamezení daňových podvodů.

73. Dle žalovaného údaje uvedené v kontrolních hlášeních dodavatelů nemohou samy o sobě prokázat faktickou stránku věci, neboť prokazují pouze formální vykázaní plnění (rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2024, čj. 9 Afs 2/2024-39, *Aleš Švarňhal*, bod 45). Žalovaný měl za to, že vyhodnotil všechny skutečnosti a důkazy svědčící jak ve prospěch, tak v neprospěch žalobkyně. Žalobkyně však neprokázala přijetí plnění v deklarovaném rozsahu a od tvrzených plátců DPH, žalovaný tak nemohl dospět k závěru, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

74. Dle soudu nelze zaměňovat funkci kontrolního hlášení (stručný přehled o vydaných a přijatých fakturách) s jeho důkazní hodnotou při vlastním prokazování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Kontrolní hlášení je nesporně důležitým nástrojem, a to při prvotní kontrole proudění DPH, avšak samo o sobě nesvědčí o tom, že plnění bylo realizováno skutečně tak, jak deklarovaly daňové subjekty. Kontrolní hlášení lze vnímat jako dílčí přesvědčivý důkazní prostředek pouze za situace, v níž průběh obchodování prokazují také jiné důkazní prostředky. Lze přitom odkázat na rozsudek ze dne 18. 7. 2024, čj. 7 Afs 70/2023-37, *Michal Balint*, bod 21, v němž NSS konstatoval, že

vykázaní dodávek v kontrolním hlášení ze strany dodavatele nelze považovat za zcela formální důkaz, který by byl bez významu, respektive důkazní síly. Nejednalo se zde o kontrolní hlášení samotného stěžovatele, ale jeho dodavatele, a lze tedy usuzovat na to, že dodavatel tímto krokem v rozhodné době minimálně nepřímo potvrdil poskytnutí daného plnění. Jedná se tak o dílčí nepřímý důkaz (střípek mozaiky), který v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění svědčí bez vážných pochybností o tom, že stěžovateli bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.

Z právě cit. rozsudku, stejně jako z u jednání citovaného rozsudku 2 Afs 25/2023, bod 31, plyne, že kontrolní hlášení není pouze formálním důkazem a daňové orgány je tak nemohou přehlížet ani při posuzování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. To však v posuzovaném případě neučinily. Žalovaný dostatečně a srozumitelně vysvětlil (bod 63 napadeného rozhodnutí), proč nemůže pouze na základě shody informací vykázaných tvrzenými dodavateli v jejich kontrolních hlášeních s informacemi vykázanými žalobkyní v jejím kontrolním hlášení seznat prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Soud taktéž souhlasí s tím, že odkaz žalobkyně na rozsudek 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, nebyl přílehlavý, neboť žalovaný hodnotil důkazy komplexně a nesnažil se vyhledat důkazy výlučně v neprospěch žalobkyně. Úvahy ozřejmil srozumitelnou argumentací a podpořil odkazy na přílehlavé rozsudky.

75. Soud již shora vysvětlil, že žalovaný sice pochybil, pokud se v napadeném rozhodnutí nevěnoval námitce ohledně EET, avšak konstatoval, že toto opomenutí nezpůsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. K samotnému prokázání plnění prostřednictvím EET soud podotýká, že ani záznamy z EET nemohou prokázat skutečnou realizaci plnění, nýbrž právě pouze onen stav formálně evidovaný a navenek deklarovaný (obdobně rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2023, čj. 31 Af 16/2022-90, bod 41 a 42, který potvrdil NSS rozsudkem ze dne 20. 12. 2024, čj. 3 Afs 228/2023-52).

### III. A. 7 *Nedostatek součinnosti ze strany Venet Pro a Porkert, neprovedení kontroly jejich účetnictví*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

76. Dle žalobkyně správce daně chybně tvrdil nekontaktnost dodavatelů Venet Pro a Porkert. V tomto smyslu odkázala žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2024, čj. 8 Afs 243/2021-37, *REKOMET STEEL*, bod 27, dle něhož musí mít správce daně postaveno najisto, že daná společnost je nekontaktní (například dlouhodobě nepodává daňové přiznání). Nepostačuje tedy například prosté nereagování společnosti na jednu výzvu správce daně. Žalobkyně nerozumí tvrzení žalovaného v bodu 107 napadeného rozhodnutí o nepřítomnosti aplikace výše uvedeného rozsudku na její případ. Žalovaný sám potvrdil, že dodavatelé podali kontrolní hlášení, ve kterých vykázali sporná plnění a povedlo se mu realizovat i výslech jejich jednatele pana Borovičky. Dodavatelé tedy zjevně nekontaktní nebyli. Dle žalobkyně není zřejmé, zda u dodavatelů proběhla daňová kontrola a žalobkyně taktéž navrhla provést mezinárodní dožádání. Finanční orgány se soustředily na výčet informací svědčících v její neprospěch, ke kterým však neměla přístup. Prověření účetnictví dodavatelů pak žalovaný odmítl provést.

77. Žalovaný k tomu uvedl, že to, že Porkert a Venet Pro nereagovaly na výzvy správce daně k součinnosti, daňové orgány nekladly žalobkyni k tíži. Nadto v rámci odvolacího řízení žalovaný provedl svědeckou výpověď jejich jednatele Borovičky, která nahradila absenci reakcí na výzvy k poskytnutí informací ze strany Venet Pro a Porkert. Žalovaný setrval na tom, že rozsudek 8 Afs 243/2021, *REKOMET STEEL*, se týká podvodu na DPH. Naproti tomu předmětem nynějšího sporu je splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, nikoliv podvod na DPH, ani nekontaktnost dodavatele.

78. Soud míní, že nekontaktnost obchodního partnera by neměla představovat izolovanou pochybnost správce daně o průběhu obchodního vztahu (rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009-111, *Výrobní společnost Čerchov*, nebo ze dne 19. 11. 2014, čj. 1 Afs 120/2014-34, bod 27). V souvislosti s dalšími okolnostmi ovšem i ona nekontaktnost může být okolností, která zpochybňuje průběh obchodní spolupráce tak, jak ji popsal daňový subjekt (obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 10. 2022, čj. 10 Af 8/2021-123, bod 35). V posuzovaném případě správce daně vyžadoval po Venet Pro a Porkert součinnost, zejména tedy, aby blíže ozřejmily, v čem měla spočívat jejich činnost pro žalobkyni. Zároveň provedl místní šetření na adrese jejich sídel. Na zprávu o součinnosti však tito dodavatelé nereagovali, na hlášeném místě sídla je nebylo možné zastihnout a správci daně se je nepovedlo kontaktovat (respektive jejich jednatele Borovičku) ani na adrese bydliště jejich jednatele (viz bod 62 napadeného rozhodnutí). Správce daně tak oprávněně seznal, že nebyli kontaktní. Tuto skutečnost v dané chvíli také správně posoudil jako okolnost důvodně zpochybňující tvrzení žalobkyně o rozsahu poskytnutého plnění, respektive o nemožnosti jeho určení. Žalovanému se pak v odvolacím řízení povedlo provést svědeckou výpověď jednatele Borovičky. Proto sám již nepoukazoval na pochybnost spočívající v nekontaktnosti dodavatelů; konkrétně tento svůj postoj rozvedl v bodě 107 napadeného rozhodnutí. Druhou věcí pak je to, že nekonkrétnost výpovědi jednatele Borovičky pak rozvířila další pochybnosti o deklarovaném průběhu realizace administrativních prací. Lze tak shrnout, že nekontaktnost dodavatelů v určité fázi řízení hrála svou roli, avšak v konečném důsledku z ní zbyla pouze dílčí zjištění o tom, že dodavatelé neměli prostory, kde měli vykonávat administrativní práce pro žalobkyni, scházela jim poštovní schránka apod. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že pro žalovaného bylo důležité, že dodavatelé byli zcela nekontaktní, a tím pádem na posuzovanou situaci ani obecně nedopadá žalobkyní cit. pasáž rozsudku 8 Afs 243/2021, *REKOMET STEEL*.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

79. Stejně tak není důvodná námitka žalobkyně, že daňové orgány neprovedly mezinárodní dožádání, přestože jej žalobkyně navrhovala, či že odmítly provést daňovou kontrolu u Venet Pro a Porkert a neproověřily jejich účetnictví. Soud souhlasí s žalovaným, že nemusel provádět dokazování mezinárodním dožádáním (bod 66 napadeného rozhodnutí), neboť spornou nebyla otázka, zda žalobkyně prováděla transfery osob do a ze zahraničí. Byť mezinárodní dožádání nelze zařadit mezi ojedinělé způsoby, jak zjistit skutkový stav, daňové orgány by – s ohledem na jeho složitost a relativně delší dobu, kterou vyžaduje – měly tento postup iniciovat, jen je-li účelný. Především by k nim měli přistoupit za situace, v níž nelze potřebné podklady získat jiným způsobem (viz rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2021, čj. 1 Afs 89/2021-59, *Galeria Grand*, bod 34, v němž NSS vycházel z § 9 odst. 1 a § 12 odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní). O takovou situaci zde nešlo. Nadto žalovaný správně vysvětlil, že nepovažoval za fiktivní „celou“ činnost žalobkyně, tedy nezpochybnil obchodování se zahraničím, ale pouze plnění od Venet Pro a Porkert. Na uskutečnění sporných „administrativních prací“ nemohlo nic změnit dožádání u třetích osob (zahraničních subjektů), jelikož žalobkyně netvrdila, že by tyto zahraniční subjekty měly přímý vztah k spornému plnění. Mířila-li žalobkyně na to, že právě v důsledku „administrativních prací“, které spočívaly ve vyhotovení seznamu (zahraničních) zákazníků, mohla realizovat zahraniční obchody, pak toto tvrzení soud považuje – ve vztahu k sporným administrativním pracím – za poměrně nepřímé, spekulativní a neověřitelné za pomoci mezinárodního dožádání. Soud k tomu jen na okraj doplňuje, že žalobkyně nikdy netvrdila, že Venet Pro či Porkert ji měly „zabezpečit“ obchody v zahraničí. Jejich služby se měly dle posléze konkretizovaných tvrzení žalobkyně omezit pouze na „vytvoření seznamu“ zákazníků či kontaktů apod.

80. Žalovaný také správně uvedl, že výsledek daňového řízení u jednoho daňového subjektu nelze přenášet do daňového řízení jiného daňového subjektu (např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 9 Afs 34/2012-40, a mnoho dalších). Provádění daňové kontroly u Venet Pro a Porkert tak označil za irelevantní (bod 76 napadeného rozhodnutí). Nelze opomenout, že žalovaného stíhala povinnost prokázat pouze důvodné pochybnosti stran realizace plnění v souladu s daňovými doklady. To i učinil. Žalobkyně nemohla unést své důkazní břemeno tím, že se domáhala zahájení daňové kontroly u Venet Pro a Porkert. Poté, co daňové orgány zpochybnily její primární tvrzení, měla žalobkyně za pomoci jí „nastřádaných“ důkazních prostředků prokázat, že se sporná plnění uskutečnila tak, jak tvrdila.

### III. A. 8 *Platby v hotovosti jsou jednou z indicií nestandardních transakcí*

81. Žalobkyně nesouhlasila s hodnocením úhrad v hotovosti. Daňové orgány poukázaly na to, že dodavatelé měli zveřejněný bankovní účet pro účely DPH, a také na to, že v době koronaviru došlo k omezení pohybu osob. Žalobkyně namítla, že daňové orgány nemohou nařizovat, které transakce měly proběhnout v hotovosti, a které nikoliv. Žalobkyni není jasné, jak by případná platba na účet znamenala vyšší obezřetnost z hlediska podvodu na DPH. Žalovaný se k tomuto v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřil. Dle žalobkyně žalovaný nehodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti s přihlédnutím k možnosti žalobkyně se o některých skutečnostech vůbec dozvědět.

82. Dle žalovaného sice hotovostní platby zákon nezakazuje, jedná se nicméně o jednu z indicií, které ve spojení s dalšími poukazují na nestandardní a nevěrohodný způsob obchodování (již rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, *EURO PRIM*, a četná navazující judikatura). Žalovaný taktéž připomněl, že pan Borovička nepotvrdil přijetí

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

hotovostních plateb. Úvahy žalobkyně o tom, že by platby na účet neznamenal vyšší obezřetnost u podvodu na DPH, jsou dle žalovaného zcela mimoběžné, neboť ohledně plnění od Venet Pro a Porkert nepodezíral žalobkyni z účasti na podvodu. Žalovanému nebylo zřejmé, proč žalobkyně tvrdí, že o některých skutečnostech vůbec nevěděla, když to byla ona, kdo měla Venet Pro a Porkert platit v hotovosti.

83. Ani tato námitka není důvodná. Žalobkyně má sice pravdu v tom, že platba v hotovosti není v rozporu s právními předpisy, ale nelze současně opomíjet, že dle judikatury NSS důsledně neformální přístupy mohou snadno vést k tomu, že daňový subjekt neobhájí své nároky. Realizuje-li daňový subjekt hotovostní platby, připraví se o další písemný důkaz potvrzený nezávislou třetí osobou, tj. bankou. Tato skutečnost přitom jde k jeho tíži, jelikož ho v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno (podrobněji rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2023, čj. 4 Afs 227/2022-54, *OK STAVOFINAL Morava*, bod 49, a ze dne 20. 6. 2024, čj. 1 Afs 165/2023-34, bod 13). Při vědomí právě uvedeného pak soud také připomíná, že ani perfektní důkazy o platbě v hotovosti nemusí samy o sobě být způsobilé prokázat faktické přijetí plnění od konkrétního dodavatele, neboť samotná úhrada fakturované částky mezi dvěma subjekty neprokazuje, za co bylo skutečně zapláceno (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 3 Afs 216/2017-33, *JUMAR*, bod 16). Žalobkyně na podporu svých tvrzení týkajících se bezhotovostních plateb poukázala na rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2023, čj. 2 Afs 216/2021-84, *PLP INVEST Moravia*, bod 40. Soud upozorňuje na skutkově omezené závěry tohoto rozsudku. Pokud hotovostní platby mezi sebou běžně praktikují konkrétní obchodní subjekty a zároveň je to patrné z jejich obchodní historie, nemůže být platba v hotovosti bez dalšího důkazem o vědomém zapojení subjektu do podvodu na DPH. Ani NSS v tomto cit. rozsudku ovšem nepopřel, že ten, kdo prováděl hotovostní platby namísto bezhotovostních plateb, by pro tento způsob úhrady měl mít rozumné vysvětlení. V nynějším případě každopádně nešlo o žádnou dlouhodobou obchodní historii mezi žalobkyní a Venet Pro a Porkert, alespoň žalobkyně nic takového netvrdí. Ostatně jedna faktura na nespécifické „administrativní práce“ za první kvartál 2020 jde za Porkert a druhá sporná faktura s též vymezením za druhý kvartál roku 2020 pak za Venet Pro.

84. Pokud právní řád zakotvil institut zveřejněného účtu pro účely DPH, daňové subjekty ho mají využívat. Zejména je tomu tak u plnění, u nichž každý racionální podnikatel může již od počátku obchodní spolupráce předpokládat zvýšené riziko zájmu berní správy, jak tomu bylo v tomto případě. Neučiní-li tak, nemůže se divit, pokud v eventuálním daňovém řízení bude muset o to víc prokazovat, že sporné transakce proběhly tak, jak je deklaroval. Na tom nic nemění sofistickovaná polemika žalobkyně na s. 14 až 17 žaloby.

### III. A. 9 *Žalobkyně neprokázala svá tvrzení stran deklarovaných plnění*

85. Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové orgány unesly své důkazní břemeno. Označily důvodné pochybnosti o rozsahu poskytnutého plnění a i o osobě, která jej měla provést. Za těchto okolností tížilo důkazní břemeno stran prokázání a doložení svých tvrzení žalobkyni. Pokud správce daně na základě logické úvahy označil pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví, žalobkyně měla tyto pochybnosti rozptýlit. Měla daňovým orgánům zejména předložit takovou sadu tvrzení podloženou důkazními prostředky, které by řádně dokumentovaly tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení (tzv. auditní stopu). Přitom bylo na ní, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody, uzpůsobila tak, aby mohla unést břemeno tvrzení a

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

důkazní břemeno stran skutečností, které tvrdila (např. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, čj. 10 Afs 254/2018-43, bod 13).

86. Žalobkyně předložila prvotní daňové doklady a tím unesla své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Jelikož správce daně seznal, že tyto doklady obsahovaly pouze velmi obecnou, nekonkrétní a neuchopitelnou formulaci toho, co vlastně bylo deklarovanými administrativními pracemi, výzvou ze dne 11. 11. 2021 žalobkyni vyzval k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH. Dne 16. 11. 2021 žalobkyně reagovala na výzvu ze dne 11. 11. 2021 s tím, že nárok na odpočet daně prokázala již při ústním jednání dne 7. 8. 2020 právě předložením prvotních daňových dokladů a seznamů celosvětových cestovních kanceláří, celosvětových a lokálních poskytovatelů (providerů) v daných zemích. U těchto seznamů však původně nesouhlasila s pořízením fotokopie z důvodu obav o zneužití těchto seznamů. K výzvě ze dne 11. 11. 2021 pak zaslala

- a) seznam cestovních kanceláří – vzorek, jednalo se o ukázkou ze seznamů, jejichž kopírování neumožnila;
- b) doklady o platbách z účtu obchodním partnerům v zahraničí.

Správce daně neshledal, že by tyto „nové“ podklady prokázaly oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. S tímto závěrem seznámil žalobkyni v dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 24. 7. 2023. Na ten žalobkyně sice reagovala, avšak nové důkazy k šetřeným plněním nepředložila. Správce daně tak vydal platební výměry, proti nimž podala žalobkyně odvolání. V rámci odvolacího řízení žalobkyně doložila další důkazy dle ní prokazující rozsah poskytnutého plnění, a to sice

- c) seznam dodavatelů;
- d) výpis z eurového bankovního účtu;
- e) několik potvrzení o platbách, z nichž lze dle žalobkyně dovodit, kdy a komu byly odeslány platby.

Žalovaný seznámil žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a s korekcí původního právního hodnocení, a to písemností ze dne 15. 3. 2024. Na ni žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 16. 4. 2024, v němž mimo jiné uvedla, že restaurováním smazaného harddisku se jí povedlo získat další důkazy o plnění od Venet Pro. Tato společnost pro ni vytvářela seznam zubních ordinací, které žalobkyně plánovala oslovit ohledně instalace vzduchotechniky. Přílohou vyjádření k seznámení tedy byly

- f) faktury od různých zahraničních subjektů (celkem 33);
- g) seznamy a ceníky zahraničních subjektů, s jejichž fotokopií žalobkyně dříve nesouhlasila;
- h) seznam zubních ordinací od Venet Pro;
- i) seznam klíčových slov pro tvorbu webových stránek od Venet Pro;
- j) výzva k platbě od správce portálu Shoptet pro tvorbu webových stránek.

87. Žalobkyně namítla, že již při ústním jednání prokázala nárok na odpočet DPH. Tehdy nesouhlasila s tím, aby si správce daně pořídil fotokopie seznamů cestovních kanceláří, neboť se obávala zneužití těchto fotokopií. Tyto dokumenty měly pro ni vysokou hodnotu, protože chtěla dosáhnout statusu mezinárodní zprostředkovací agentury v cestovním ruchu jako přepravce osob. Tento plán však přerušila pandemie koronaviru. Přestože nesouhlasila s pořízením fotokopií těchto seznamů, správce daně mohl uvést alespoň hodnocení tohoto důkazního prostředku. Uskutečňování přepravy osob v zahraničí před pandemií prokázala *doklady o platbách z účtu obchodním partnerům v zahraničí, dále seznamem cestovních kanceláří – vzorek* (tedy jedním z mnoha seznamů cestovních kanceláří,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

který pro ni dodavatelé vypracovali), a k odvolání žalobkyně přiložila *seznam dodavatelů* z období, v němž přeprodávala transfery osob do a ze zahraničí.

88. Žalobkyně taktéž uvedla, že žalovaný chybně uchopil *seznam dodavatelů*. Uvedl totiž, že *seznam dodavatelů* nezahrnoval nynější dodavatelské společnosti, a tedy Venet Pro a Porkert. Dle žalobkyně uvedený seznam obsahoval „zahraniční“ společnosti, které jí sehnal dodavatel Porkert na základě faktury za administrativní práce.

89. Dle žalobkyně pak Venet Pro vytvořila pro ni *seznam zubních ordinací*, a tedy potenciálních klientů, kteří by mohli mít zájem o namontování vzduchotechniky. Realizace se však neuskutečnila, neboť těmto potenciálním klientům se montáž jednotek vzduchotechniky zdála příliš drahá. Dále Venet Pro vytvořila pro žalobkyni přehled klíčových slov pro tvorbu vlastních webových stránek *marvasodsavani.cz*. Na tyto stránky chtěla žalobkyně nahrávat obrázky, názvy a popisy produktů, které zamýšlela v rámci obchodů se vzduchotechnikou nejen prodávat, ale i montovat. Pro ilustraci žalobkyně zaslala správci daně *výzvu k platbě od správce portálu* Shoptet pro tvorbu webových stránek. Tyto stránky provozovala déle než rok. Díky covidu a útlumu činnosti žalobkyně se toto odvětví prodeje neujalo, avšak žalobkyně i nyní stále montuje vzduchotechniku.

90. Ohledně plnění od Porkert žalobkyně uvedla, že vzhledem k uplynutí dlouhé doby pominulo nebezpečí či dopady vyjádření citlivých údajů využitelných pro konkurenci. Spolu s vyjádřením ze dne 16. 4. 2024 tak zaslala *faktury od různých zahraničních subjektů*, které měly doložit, že zpochybňovaná činnost žalobkyně vůči zahraničí nebyla fiktivní. Rovněž žalovanému zaslala *seznamy a ceníky zahraničních subjektů*, jejichž kopírování dříve zamezila. Tyto seznamy žalobkyně nevytvářela sama, ale jejich vytvoření zadala právě Porkert. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, že tyto nově předložené důkazy měly prohloubit pochybnosti stran sporných „administrativních prací“. Na výzvy žalovaného předložila žalobkyně konkrétní rozpisy uskutečněných plnění.

91. Dle žalovaného naopak podklady, které žalobkyně předložila k prokázání svého primárního důkazního břemene, obsahovaly natolik obecné formulace, že z nich správce daně nemohl určit konkrétní předmět a rozsah plnění. Dospěl tak k závěru, že žalobkyně nedoložila rozsah a předmět deklarovaného zdanitelného plnění. Žalobkyni o svých pochybnostech informoval výzvou ze dne 11. 11. 2021. Ta však trvala na tom, že nárok na odpočet daně prokázala již při ústním jednání dne 7. 9. 2020. Dle žalovaného žalobkyně opomněla, že vyjádřením důvodných pochybností na ni přešlo důkazní břemeno. Bylo tedy její povinností prokázat, že nárok na odpočet DPH uplatnila v souladu se zákonem.

92. Žalovaný poukázal, že správce daně ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 24. 7. 2023 uvedl, že ze zasláního *seznamu cestovních kanceláří – vzorku* není zřejmé, která společnost ho vytvořila. Podle daňových dokladů obě společnosti poskytovaly totožné plnění. Uvedl také, že obdobně to nedokládaly ani seznamy předložené v rámci ústního jednání, ze kterých si správce daně nemohl pořídit fotokopie. Doložení zahraničních bezhotovostních plateb prokazuje pouze to, že žalobkyně zasílala zahraničním subjektům platby, avšak neobsahují bližší specifikaci, za které konkrétní plnění je posílala. Stejně tak rozsah plnění neprokazuje ani *seznam dodavatelů*, který žalobkyně zaslala jako přílohu odvolání. Spornou otázkou totiž není, zda žalobkyně prováděla transfery do a ze zahraničí, ale rozsah administrativních prací od Porkert a Venet Pro.

93. Dále žalovaný uvedl, že ani pan Borovička neobjasnil, zda sporné seznamy cestovních kanceláří vyhotovila Venet Pro nebo Porkert. Nedomníval se, že by nesprávně pochopil

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

*seznam dodavatelů* předložený žalobkyní v odvolacím řízení, byť uvedl, že v seznamu nejsou uvedeny Venet Pro a Porkert. Následně tento seznam vyhodnotil tak, že neprokazuje oprávněnost nároku na odpočet DPH, neboť žalobkyně nepředložila k němu přiřaditelné vydané či přijaté daňové doklady.

94. Ohledně nově vneseného tvrzení, že Venet Pro a Porkert pro ni vytvořily *seznam zubních ordinací a seznam klíčových slov pro tvorbu webových stránek*, žalovaný poznamenal, že dle původních tvrzení žalobkyně a daňových dokladů měly administrativní práce poskytnuté těmito společnostmi souviset se získáváním cestovních agentur, resp. administrací webu *WRL2GO.com*. Žalobkyně informace ohledně toho, že plnění zahrnovalo také tvorbu *seznamu zubních ordinací a seznamu klíčových slov pro tvorbu webových stránek*, tvrdila až v odvolacím řízení. Tento nově tvrzený obsah plnění nekoresponduje s původními objednávkami. I pokud by toto žalovaný pomínil, *seznam zubních ordinací* ani *seznam klíčových slov pro tvorbu webových stránek* neprokazují plnění od tvrzených dodavatelů, neboť není zřejmé, který dodavatel tyto seznamy vytvořil. Plnění neprokázala ani *výzva k platbě od správce portálu Shoptet*, který svědčí pouze o tom, že společnost Shoptet vyzvala žalobkyni k úhradě. Tvorba webových stránek však neměla být předmětem plnění od Venet Pro ani Porkert a tento důkazní prostředek tak nemohl osvědčit rozsah plnění od těchto dodavatelů. Ten nemohly prokázat ani *seznamy a ceníky zahraničních subjektů*, které si dříve žalobkyně před správcem daně chránila, a ani *faktury od různých zahraničních subjektů*, jejichž předmětem jsou transfery v zahraničí.

95. Soud k výše uvedenému míní následující.

96. Co se týče samotného hodnocení důkazů, dle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů nesmí být svévolné. Volné hodnocení důkazů je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně opřené o přísný logický postup zohledňující všechny okolnosti případu a respektující právní předpisy (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 64/2013-22, *KOOPERACE*). Během hodnocení důkazů by správce daně neměl hodnotit důkazy takovým způsobem, který *a priori* vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

97. Vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti by totiž mohl správce daně porušit práva daňového subjektu. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ (nález ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). V obecné rovině tedy správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, jemuž za žádných okolností nelze dosáhnout. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno mohl unést. Předložené důkazy mají být natolik přesvědčivé, aby z nich šlo učinit závěr s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2020, čj. 7 Afs 434/2018-37, *KAISER*, bod 23).

98. Žalovaný a správce daně z těchto mezí nevybočili.

99. Soud předně dává za pravdu daňovým orgánům v tom, že primární doklady obsahovaly velmi obecné formulace a nebyl z nich zřejmý rozsah plnění, na jehož základě došlo k jejich vystavení. Na objednávce určené Porkert ze dne 1. 1. 2020 (*pozn. soudu: státní svátek*) stál text „*Objednáváme u Vás administraci spojenou s naší firmou a webu*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

WRL2GO.com na komunikaci a posléze získávání cestovních agentů a cestovních agentur“ a na objednávce z 1. 4. 2020 adresované Venet Pro pak zadání: „Objednáváme u Vás administraci spojenou s naší firmou a webu WRL2GO.com na komunikaci a posléze získávání cestovních agentů a cestovních agentur v době corona krize“. Takto obecně formulované plnění pak působí v ostrém kontrastu i vzhledem k dalším fakturám, které žalobkyně předložila, a z nichž bylo vždy zřejmé, za jaké konkrétní plnění je dodavatel vystavil (konkrétní typ opravy automobilu, nájem, daňové služby apod.), přestože se týkaly plnění v řádově menší hodnotě.

100. Ohledně „utajených“ seznamů cestovních kanceláří, tedy seznamů, jejichž kopírování žalobkyně neumožnila správci daně, pak není pravda, že by je správce daně nehodnotil. Na s. 16 dosavadního výsledku kontrolního šetření uvedl, že ze zasláného seznamu cestovních kanceláří – vzorku není zřejmé, která společnost tento seznam vytvořila, zda společnost Venet Pro či Porkert, přičemž to „nebylo zřejmé ani ze seznamů předložených v rámci ústního jednání zaznamenaného v protokolu čj. 7001795/20/2006--60565-109223, ze kterých si správce daně nemohl pořídit fotokopie“. V tomto smyslu tedy správce daně nepochybil, jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě. Soud k tomu podotýká, že daňový subjekt má právo odmítnout pořízení fotokopií důkazních prostředků, avšak pak musí počítat s tím, že připravuje daňové orgány a následně i soud o možnost řádně přezkoumat tyto jím „pouze na okamžik“ předložené důkazní prostředky. Soud se – v návaznosti na tento přístup žalobkyně – nemůže vyjádřit ke správnosti hodnocení tehdy na ústním jednání předložených seznamů, jelikož v podobě, jak je předložila žalobkyně u ústního jednání, je správce daně nemohl založit do správního spisu.

101. K tomu dlužno dodat, že nejpozději v návaznosti na výsledek kontrolního zjištění se žalobkyně měla zaktivizovat a předložit velmi konkrétní tvrzení a jednoznačné důkazy o tom, která z jí označených společností dodala to které plnění spočívající v administrativních službách, co přesně bylo jeho předmětem a jaký byl jeho rozsah. Za okolností tohoto případu nemohla nečinně spoléhat na to, že její nespécifická tvrzení ohledně dodavatele jednotlivých administrativních služeb „pokryjí“ zásady plynoucí z rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. Jakkoli je pro účely DPH stěžejní, aby plnění dodala osoba, která je plátcem DPH (toto postavení Venet Pro i Porkert v dané době svědčilo), nelze pomíjet, že žalobkyně také svou navazující obranou, kterou uplatnila mj. v odvolacím řízení, ještě více znevěrohodnila svá původní tvrzení, a to nejen o tom *kdo*, ale také *co* a *v jakém rozsahu* jí dodal (viz dále). Pokud daňové orgány přednesly důvodné pochybnosti o tom, že sporná plnění dodala Venet Pro a/nebo Porkert (např. výslech jednatele Borovičky), žalobkyně měla buďto tyto pochybnosti jednoznačně vyvrátit (což se jí nepovedlo), nebo označit jiného plátce DPH (třetí osobu), který jí poskytl deklarované administrativní služby v rozsahu, jež odpovídal daňovým dokladům či také jí předloženým objednávkám. Bylo na žalobkyni, aby prokázala, že jí konkrétní plnění v deklarovaném rozsahu dodal plátcem DPH. V průběhu celého daňového řízení přitom nevyvstala žádná indicie, dle níž by sporné administrativní práce dodala jiná osoba (jiný plátcem DPH; srov. také bod 96 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně nadto nemohla spoléhat ani na to, že pokud pouze označí dva, tři či deset různých plátců DPH, daňové orgány si samy vyberou jednoho z nich jako skutečného (byť jí neprokázaného) dodavatele plnění, jehož konkrétní parametry v potřebné míře nevymezila, natožpak aby jej prokázala. Za těchto okolností, zůstala-li nevyjasněna pochybnost nejen o osobě dodavatele, ale také o rozsahu toho kterého plnění, daňové orgány nemohly žalobkyni uznat uplatněný nárok na odpočet.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

102. Z týchž důvodů nemohly pochybnosti správce daně rozptýlit ani *seznamy cestovních kanceláří – vzorek* ani *doklady o platbách z účtu obchodním partnerům v zahraničí*. Jak soud již podotkl, správce daně nepovažoval *seznam cestovních kanceláří – vzorek* za způsobilý prokázat žalobkyní tvrzené plnění, neboť z něj není patrné, jestli ho měla vytvořit Porkert či Venet Pro. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Jedná se o šestistránkový dokument, na kterém jsou uvedeny cestovní kanceláře z různých zemí (celkem deseti), s krátkým popisem a webovou stránkou či případným kontaktem. Ze samotného dokumentu však nelze zjistit, kdo jej vytvořil, a nelze jej propojit ani s některou z objednávek, a to právě kvůli jejich obecnosti. Správný je tak závěr správce daně, že tento dokument neobjasní, co konkrétně Porkert a/nebo Venet Pro dodaly žalobkyni. To neobjasnily ani *doklady o platbách z účtu obchodním partnerům v zahraničí*. V rámci daňového řízení nebylo sporné a ani podstatné, jestli žalobkyně obchodovala se zahraničními partnery, pokud by neprokázala, že za vznikem tohoto partnerství jako prostředník stála některá ze společností Porkert nebo Venet Pro díky jejich administrativní činnosti, kterou vykonaly pro žalobkyni na základě doložených objednávek. To žalobkyně ani netvrdila. Skutečnost, že žalobkyně obchodovala se zahraničními partnery, tak byla v rámci nynějšího řízení irelevantní.

103. Žalovaný správně vyhodnotil, že ani důkazy žalobkyní doložené v rámci odvolacího řízení dostatečně neozřejmily samotný obsah a rozsah deklarovaných plnění a ani skutečnost, kdo plnění, které se (zřejmě alespoň z části) povedlo prokázat (nikoliv však spojit s vystavenými fakturami), vlastně dodal. *Seznam dodavatelů* představují dvě excelové tabulky, v nichž v jedné je uvedeno přibližně padesát různých, povětšinou zahraničních přepravců, ve druhé je pak těchto přepravců šestnáct. Žalobkyně však nedodala nic, z čeho by šlo vyvodit (např. i nějakou smlouvou, komunikací ohledně konkrétního zadání objednávky), že tuto tabulku vytvořili žalobkyní tvrzení dodavatelé, resp. jak tuto tabulku vytvářeli. To, že žalobkyně byla ekonomicky činná a spolupracovala se zahraničními subjekty, dokládají *výpis z eurového bankovního účtu a několik detailních potvrzení o platbách*. Tuto obchodní činnost žalobkyně, která třebaže mohla probíhat i mimoběžně s objednanými službami od Porkert či Venet Pro, ovšem daňové orgány nezpochybňovaly. Nebyla ani předmětem nynějšího daňového řízení.

104. Obdobné pak platí i pro listiny, které žalobkyně předložila spolu s vyjádřením ze dne 16. 4. 2024 k seznámení s kontrolními závěry, a to *faktury od různých zahraničních subjektů*. Ty opět prokazují ekonomickou činnost žalobkyně a obdržené platby od zahraničních subjektů, což však nebylo předmětem řízení. Stejně tak deklarovaná plnění žalobkyně neprokazují *seznam zubních ordinací* a *seznam klíčových slov pro tvorbu webových stránek*. Předně soud považuje za bizarní, pokud žalobkyně až v odvolacím řízení nově tvrdila a dokládala, že Venet Pro, u níž si objednala „*administraci spojenou s naší firmou a webu WRL2GO.com na komunikaci a posléze získávání cestovních agentů a cestovních agentur v době corona krize*“ pro ni vytvořila „*seznam zubních ordinací*“ a „*seznam klíčových slov pro tvorbu webových stránek*“ týkajících se vzduchotechniky. Jakkoli tento postup žalobkyně není nezákonný, neboť v rámci daňového řízení neplatí koncentrace řízení (§ 111 odst. 2 daňového řádu), s ohledem na výše uvedené jej nelze ani považovat za důvěryhodný. Prvně se objednávka míjí s dodanou službou, za druhé žalobkyně musela vědět, že Venet Pro jí měla dodat něco jiného, než služby související s cestovními agenty a agenturami, přesto tyto informace poskytla až poté, co v průběhu odvolacího řízení restaurovala smazaný harddisk s těmito podklady. Ani soud neuvěřil tomuto neočekávanému zvratu v argumentaci žalobkyně. Soudu se jeví, že žalobkyně se do svých spletitých tvrzení, jakkoli byla nanejvýš obecná, více či méně zamotala. Nemohla „skrývat“ podstatu administrativních prací od

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Venet Pro až do pokročilé fáze odvolacího řízení (srov. například odpověď ze dne 16. 11. 2021 na výzvu k prokázání skutečnosti). Zpětně rekonstruováno tedy vlastně od počátku daňového řízení žalobkyně neuvedla nic konkrétního, co jí měla dodat Venet Pro, a až v odvolacím řízení, v návaznosti na nedostatek rozlišení mezi službami od Porkert a Venet Pro, si vzpomněla na to, že jí Venet Pro dodala *seznam zubních ordinací* a *seznam klíčových slov pro tvorbu webových stránek*. Přes výše uvedené, pokud by žalobkyně dodala bezvadné a přesvědčivé důkazy o poskytnutém plnění, nemohl by k nim žalovaný ve smyslu rozsudku *Kemwater ProChemie* nepřihlédnout pouze s poukazem na to, že je měla dodat v dřívější fázi řízení. Žalobkyně ovšem nic přesvědčivého nepředložila. Její přístup k řízení nevyvolal v soudu důvěryhodný dojem.

105. I pokud však soud pomine výše uvedené nestandardní okolnosti, žalobkyní nově předložené dokumenty neprokazují, že jí tyto služby poskytla Venet Pro. Z ničeho krom izolovaného tvrzení žalobkyně nevyplývá, že by plnění související se vzduchotechnikou poskytla tato společnost. Specifikace plnění na fakturách i objednávkách nezmiňovala nic ohledně zubařských ordinací či seznamu slov důležitých pro vyhledávání webových stránek (viz již shora). Stejně tak žalobkyně nedoložila smlouvu či alespoň zaznamenanou konverzaci ohledně změny zadání k původně objednaným plněním, zkrátka nic, co by jakkoliv spojovalo Venet Pro s vytvořením těchto seznamů. Nic v tomto ohledu nezmínil ani svědek Borovička.

106. K posuzované věci není relevantní ani daňový doklad od správce portálu Shoptet. Ten sice může prokazovat to, že žalobkyně plánovala vytvořit (či provozovala) webové stránky, avšak neznamená nic k vlastní tvorbě těchto stránek či *seznamu klíčových slov* pro jejich tvorbu. Konečně *seznamy a ceníky zahraničních subjektů*, jejichž fotokopie žalobkyně dříve nedovolila správci daně pořídit (*pozn. soudu*: dle nových tvrzení žalobkyně se tyto zřejmě vztahují již jen k Porkert), jsou směsí různých seznamů a ceníků zahraničních přepravních služeb a taxislužeb, z nichž většina pravděpodobně bude volně přístupna na internetu. Přestože soud příliš nerozumí tomu, proč žalobkyně dříve neumožnila správci daně vytvořit si v rámci daňového řízení kopii těchto dokumentů, není to pro posuzované řízení podstatné. Důležité je, že kromě tvrzení žalobkyně nic nespojovalo vytvoření těchto ceníků (respektive jejich seznam) s tvrzenými dodavateli, resp. zřejmě, jak vyplývá z pozdějších tvrzení, jen s Porkert.

107. Soud konečně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2019, čj. 10 Afs 132/2019-69, *Simply Cars Europe*, bod 50, dle něhož jednotlivé objektivní okolnosti (pochybnosti) nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně. Síla daňovými orgány zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti. Proto nad shora rekapitulovanými konkrétními pochybnostmi nemohly převážet dílčí okolnosti, že Venet Pro a Porkert zveřejňovaly účetní závěrky, stejně jako žalobkyně podávaly kontrolní hlášení, resp. že platby splňovaly denní hotovostní limit a byly evidovány v EET apod.

### III. B Nákup vozidel od Shawi a podvod na DPH

#### III. B. 1 *Obecná východiska ohledně tzv. podvodů*

108. Přestože daňový subjekt naplní shora specifikované hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet DPH (viz část III. A. 1 tohoto rozsudku), správce daně odpočet odepře, pokud prokáže jeho vědomé zapojení do podvodu na DPH. To konkrétně znamená, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu [srov. např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*; a jemu předcházející rozsudky ze dne 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*; či ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, *Kittel a Recolta*].

109. Právě uvedené platí navzdory základní premise, že nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH a v zásadě nemůže dojít k jeho omezení. Cílem systému DPH je sejmut z příjemce zdanitelného plnění, které použil za účelem zdanitelných plnění na výstupu, břemeno daně, kterou uhradil nebo je splatná. Takto nastavený systém DPH zaručuje úplnou neutralitu daňového zatížení všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že v zásadě samy o sobě podléhají DPH (např. rozsudky SDEU ze dne 21. 9. 1988, C-50/87, *Komise proti Francii*, bod 15, ze dne 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik*, body 25 až 27, ze dne 19. 10. 2017, C-101/16, *SC Paper Consult*, body 35 až 37, nebo rozsudky C-440/04, *Kittel a Recolta*, bod 47 a C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, body 37 až 39).

110. Dle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH nárok na odpočet mohou daňové orgány přiznat, pokud osoba uplatňující nárok na odpočet byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a pokud tato osoba použila výstupy zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku pro účely jejich zdanitelných plnění a pokud na vstupu toto zboží dodala nebo tyto služby poskytla jiná osoba povinná k dani. Pokud daňový subjekt splní tyto podmínky, nárok na odpočet daně v zásadě nemohou daňové orgány nepřiznat (např. rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen*, bod 25). SDEU ovšem pravidelně připomíná, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem, který směrnice o DPH uznává a podporuje. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, pokud objektivní okolnosti prokazují, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (např. rozsudky C-18/13, *Maks Pen*, bod 26, nebo C-285/11, *Bonik*, body 35 až 37).

111. To platí nejen pro situaci, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také pokud osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (rozsudek C-18/13, *Maks Pen*, bod 27). Jinými slovy, osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, se pro účely směrnice o DPH považuje za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (rozsudky C-285/11, *Bonik*, bod 39, C-440/04, *Kittel a Recolta*, bod 56, nebo C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, bod 46).

112. Z citované judikatury zároveň plyne, že pro posouzení, zda se osoba povinná k dani účastnila podvodu na DPH, je třeba postupovat v několika krocích. Soud si je vědom toho, že judikatura pracuje jak s tří, tak s čtyř stupňovým algoritmem, jehož pomocí určuje, zda je třeba nárok na odpočet DPH odejmout, či nikoliv. Jakkoli může být označení či způsob provádění tohoto testu zajímavý z akademického hlediska, v praktické rovině jde o totéž. Pro účely nynějšího případu soud poukazuje na čtyřbodový test, z něhož vychází některé nedávné judikáty (např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-55, *SARA ML*, body 33-49, ze dne 21. 1. 2021, čj. 7 Afs 92/2020-26, *PT servis konzervárna*, bod 17, či ze dne 15. 11. 2023, čj. 6 Afs 112/2023-78, *Josef KVAPIL*, body 24-31).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

113. Prvně je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH skutečně došlo, resp. zda je dáno důvodné podezření na podvod (*první podmínka*; existence podvodu). K tomu musí daňové orgány ověřit, že došlo k narušení daňové neutrality (někdy se hovoří také o chybějící či ztracené DPH), 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 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). Konečně, pokud se daňový subjekt do podvodu nezapojil vědomě, nutno zjistit, zda obchodoval v dobré víře. Tedy zda s ohledem na indicie, které měl k dispozici, přijal veškerá opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby své účasti na podvodu předešel (4. krok).

114. Na základě těchto obecných východisek nyní soud přistoupí k hodnocení skutkových okolností věci. Věcně šlo o nákup 22 ks motorových vozidel a jednoho přípojného vozidla v březnu a dubnu 2020 od Shawi, se kterou žalobkyně až do 1. 6. 2020 sdílela stejné jednatele. K těmto plněním žalobkyně doložila daňové doklady včetně osvědčení o registraci vozidel, příjmové pokladní doklady, výpis z bankovního účtu a kupní smlouvy. Správce daně zjistil, že příslušný úřad přepsal vozidla na žalobkyni v registru vozidel i to, že je žalobkyně používala v rámci její ekonomické činnosti.

### III. B. 2 Neutralita DPH

115. Pro samotnou existenci daňového podvodu je zásadní skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. že zde chyběla daň (nedošlo k odvedení DPH). Jednání, které zapříčiní chybějící daň, se může dopustit kterýkoli článek řetězce. Ve svých rozsudcích se NSS již mnohokrát zabýval tím, co lze hodnotit jako „chybějící daň“. Jak soud již uvedl, chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně. K tomuto narušení může dojít již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. Pak totiž nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce nemá žádné podklady pro vyčíslení daně. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku (a za porušení neutrality DPH) i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně (např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2022, čj. 3 Afs 119/2020-38, *Europea Distribution*, body 44 až 46).

116. Není ani podstatné, jestli kontrolovaný daňový subjekt věděl, u kterého článku řetězce daňové orgány identifikovaly chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2024, čj. 10 Afs 26/2024-62, bod 28). Rovněž není podstatné, zda chybějící daň přesně odpovídá odepřené výši odpočtu DPH (rozsudek NSS ze dne 1. 10. 2021, čj. 6 Afs 126/2021-41, *ExaSoft Czech*, bod 18 a tam cit. judikatura). Daňové orgány sice musí prokázat existenci chybějící daně, nemusí ji však přesně vyčíslit. To ostatně v mnoha případech z důvodu vynalézavosti podvodníků není ani dost dobře možné (rozsudek ze dne 26. 1. 2023, čj. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, bod 27 a tam cit. judikatura). Na druhou stranu pojem chybějící daň nelze chápat tak široce, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost. Daň totiž

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

musí chybět právě z důvodu podvodného jednání (rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2023, čj. 10 Afs 76/2023-52, *PM Trading II*, bod 17, či ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80, *Bohemia Trade CZ*, bod 24, včetně citací starší judikatury).

117. Žalobkyně zpochybňovala, že daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu. Shawi v prvním a druhém kvartálu 2020 žalobkyni prodala vícero vozidel dle specifikovaných dokladů. Avšak žádný z nich Shawi *předtím* nekoupila od Venet Pro, Porkert či Budurlien, tedy od společností, které dle správce daně tvořily jednotlivé články řetězce zasaženého daňovým podvodem. Daňové orgány dle žalobkyně neprokázaly, jak spolu vzájemně souvisela plnění od Venet Pro, Porkert či Budurlien (odlišné od dodání vozidel) vůči Shawi s následnými plněními Shawi vůči žalobkyni (dodání vozidel). Žalobkyně namítla, že indicie o daňovém podvodu z obchodů Shawi s žalobkyní stojí na nesouvisejících obchodech Shawi s jejími dodavateli.

118. S tím žalovaný nesouhlasil. Shawi si v šetřených obdobích uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od Venet Pro, Porkert a Budurlien. Tato plnění však dle daňových orgánů byla pouze fiktivní. Shawi tedy uplatnila nárok na odpočet DPH z fiktivních plnění za účelem snížení daňové povinnosti z prodeje vozidel žalobkyni. Doměřenou daň neuhradila a dle žalovaného tím narušila daňovou neutralitu. Správce daně nemusel prokázat souvislost mezi plněními, u nichž došlo k narušení neutrality, a plněními, z nichž si žalobkyně nárokuje odpočet DPH. Žalovaný zdůraznil, že plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo.

119. Soud potvrzuje, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno a prokázaly narušení neutrality daně. Správce daně dostatečně popsal mechanismus podvodu i narušení neutrality (např. bod 84 napadeného rozhodnutí). Žalovaný přesvědčivě v bodě 85 napadeného rozhodnutí také vysvětlil, že s ohledem na výše uvedené má za prokázané, že z prodeje vozidel žalobkyni společnost Shawi neodvedla daň. Vzhledem k personálnímu propojení Shawi a žalobkyně stejnými jednateli přitom žalobkyně musela znát také detaily obchodování Shawi, natož pokud jde o obchodování s Venet Pro a Porkert, s nimiž přímo obchodovala také žalobkyně (k detailům srov. část III. A shora). Jak plyne ze s. 28 zprávy o daňové kontrole, správce daně právě v této souvislosti doměřil DPH společnosti Shawi, která neunesla důkazní břemeno stran uskutečnění plnění od Venet Pro, Porkert a Budurlien, a to ve výši 519 480 Kč (zdaňovací období březen 2020) a ve výši 500 290 Kč (duben 2020). Shawi doměřenou daň neuhradila. Nárokem na odpočet DPH uplatňovaným prostřednictvím fiktivních plnění si i dle soudu Shawi uměle a neoprávněně snižovala výslednou daňovou povinnost. Tím zakrývala narušení neutrality ve zkoumaném řetězci právě pomocí zdánlivě nesouvisejících plnění. Žalovaný k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, *LAKUM – KTL*, bod 33.

120. Ohledně námitky žalobkyně, že žalovaný neprokázal, jak spolu vzájemně souvisela plnění Venet Pro, Porkert či Budurlien dodávané pro Shawi s plněními Shawi vůči žalobkyni, soud odkazuje na shora uvedenou judikaturu SDEU a NSS, ze které vyplývá, že aby se jednalo o daňový podvod, nemusí se daňového úniku dopustit samotná osoba povinná k dani, ale stačí, pokud osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (např. rozsudek C-18/13, *Maks Pen*, bod 27). Daňové orgány přitom popsaly jasně strukturalizovaný řetězec společností, jejichž činností došlo k narušení neutrality daně a tím k úmyslně nesprávnému odvodu DPH. Neutralita daně byla narušena u Shawi. Ta v pozici tzv. *cross invoicer* přijala fiktivní plnění od Venet Pro, Porkert a Budurlien, které sloužily ke snížení povinnosti hradit

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

DPH (k tzv. *cross invoiceringu* se v poslední době vytvořila ustálená judikatura; srov. rozsudky NSS ze dne 23. 10. 2023, čj. 3 Afs 260/2021-84, *ORCAON*, ze dne 17. 5. 2024, čj. 5 Afs 325/2023-49, bod 37 a mnoho dalších). Jakkoli by i původní fiktivní plnění nesouvisela s pořízením vozidel žalobkyní, žalobkyně v řetězci figurovala v pozici tzv. *profit taker*, tedy společnosti, která v daných obdobích uplatnila nárok na nadměrné odpočty DPH ze zdanitelných plnění přijatých od personálně propojené společnosti Shawi. Není tedy vůbec podstatné, že vozidla Shawi nenakoupila od Venet Pro, Porkert, či Budurlien.

*Fiktivní plnění, na jejichž základě si Shawi snížila povinnost k úhradě daně, ve výši cca korespondující DPH z uskutečnění prodeje vozidel*

*Prodej 23 ks vozidel, která ovlivnily výše nároků na nadměrný odpočet DPH žalobkyně*

**Venet Pro  
Porkert  
Budurlien**

**Shawi**

**wrl2go**

121. Jak soud uváděl již výše, vykazání plnění v kontrolních hlášení, resp. daňových příznáních bez dalšího neznamená, že k plnění došlo tak, jak bylo deklarováno, resp. v tomto případě, ani to, že řetězec plnění nebyl zasažen podvodem (v podrobnostech srov. již část III. A. 6 shora).

122. Žalobkyně namítala také to, že bývalí společníci a jednatele Shawi (a také nynější společníci a jednatele žalobkyně) uhradili za Shawi doměřenou daň, a tudíž daň nechyběla. Dle ní tedy nedošlo k narušení neutrality DPH. K tomu mj. odkázala na rozsudek 8 Afs 243/2021, *REKOMET STEEL*. Dle žalobkyně žalovaný v bodě 126 napadeného rozhodnutí nedovodil neexistenci chybějící daně. Místo toho tvrdil zápočet úhrady daně na starší daňové nedoplatky Shawi. Pozdější zápočet nemůže narušit neutralitu DPH.

123. S tím žalovaný nesouhlasil. I pokud bývalí společníci Shawi uhradili doměřenou daň, nemohl upustit od toho, že DPH chyběla. Daňové orgány doměřily Shawi daň zahrnující též daň, kterou měla přiznat z dodání vozidel žalobkyni, kterou však neuhradila. Skutečnost, že žalobkyně či její jednatele dodatečně uhradili nedoplatky Shawi související s prodejem vozidel, nemohla zhojit účast na daňovém podvodu.

124. Soud míní, že za okolností této kauzy ani pozdější úhrada DPH nic nemění na tom, že došlo k podvodu. Jakkoli soud rozumí argumentům, které žalobkyně dovozovala z rozsudku 8 Afs 243/2021, *REKOMET STEEL*, nelze ztráct ze zřetele zbylou níže rozebranou judikaturu, na jejímž základě soud dovodil, že úhrada dlužné (ztracené) DPH za Shawi nevyklučuje podvod, jehož se žalobkyně vědomě účastnila.

125. Jelikož judikatura stran následné úhrady chybějící daně je spleť a také v nedávné době procházela ne zcela lineárním vývojem, soud začne poněkud „zešíroka“. NSS v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019-44, *Fast Money*, bod 27, vyslovil, že chybějící daň je objektivní stav. Pokud byla následně uhrazena, daňové orgány nemohly neuznat nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu. Jakkoli zde patrně není sporu o tom, že chybějící DPH, kterou vyměřil správce daně Shawi, nakonec zcela uhradila žalobkyně či její jednatele, na otázku pozdější úhrady DPH je třeba nahlížet optikou novější judikatury,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

kteřá – na rozdíl od rozsudku 3 Afs 85/2019, *Fast Money* již přímo navazuje na rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022, věc C-596/21, *Finanzamt M* (např. rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42, *Trímet Prag*, bod 26, ze dne 29. 3. 2023, čj. 2 Afs 298/2021-69, *LAKUM – AP*, bod 33 a násl., či již cit. rozsudek 1 Afs 164/2021, *Z + M servis*, body 23 až 27). K této nové linii judikatury se nakonec přiklonil i třetí senát v rozsudku ze dne 28. 6. 2023, čj. 3 Afs 398/2021-94, *Kamody*, body 35-41, v němž vysvětloval nově omezené dopady závěrů jeho rozsudku *Fast Money*.

126. ■ Navzdory tomu, že stát získal celou DPH doměřenou Shawi, nemohla tato „sanace“ státního rozpočtu sama o sobě zpochybnit závěr o existenci daňového podvodu. Je tomu tak proto, že „odepření nároku na odpočet v takové situaci nesupluje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice o společném systému DPH, ze které uplatňovaný nárok vychází“ (rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61, *MRAZÍRNÝ SCHMIDT*, bod 41). Ještě před vydáním rozsudku *Finanzamt M* pátý senát NSS v návaznosti na tento obecný závěr konstatoval, že pokud daňové orgány prokážou podvod, musí nárok na odpočet odeprít bez ohledu na to, zda u společnosti, která daň neodvedla, byly vydány zajišťovací příkazy, prostřednictvím kterých byla neodvedená daň nakonec uhrazena.

127. ■ V návaznosti na rozsudek C-596/21, *Finanzamt M* pak NSS v rozsudku 1 Afs 101/2021, *Trímet Prag*, bod 26 dovedil, že nemůže umožnit, aby se účast na daňovém podvodu zhojila a nárok na odpočet obnovil, došlo-li k dodatečné úhradě DPH na vstupu. Pokud by tomu tak nebylo, soud by popíral cíle proklamované SDEU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Proto nutno konstatovat, že jakékoli dodatečné opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku nenaplnuje výše vymezené cíle. V této linii judikatury pak NSS pokračoval i v dalších rozsudcích. Mj. konstatoval, že pokud jsou bez pochybností prokázány objektivní okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu, pak ani dodatečná úhrada daně na vstupu nemůže závěr o existenci daňového podvodu zvrátit. To platí jak v případě úhrady nucené (srov. rozsudek ze dne 9. 6. 2023, čj. 6 Afs 126/2022-63, *HDT impex*, body 27-28), tak i v případě dobrovolné úhrady, pokud o skutečné výši daňové povinnosti daňového subjektu panují pochybnosti (rozsudek 1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, body 23 a 27). Jinými slovy dodatečné přiznání a uhrazení daně předchozím článkem řetězce zatíženého podvodem na DPH nemá za následek zhojení účasti na daňovém podvodu a obnovení nároku na odpočet daně u dalších článků tohoto řetězce (rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2024, čj. 4 Afs 174/2023-42, *ZHL LOŽISKA*, bod 22).

128. ■ Význam žalobkyní cit. rozsudku 8 Afs 243/2021, *REKOMET STEEL* tkví v tom, že NSS v něm vyjasnil, že pro identifikaci chybějící daně jako nezbytného předpokladu narušení daňové neutrality v rámci zjištění podvodu na DPH nemůže být *samo o sobě* rozhodné, zda správce daně použil částku zaplacenou jedním z článků řetězce jako DPH za sporné zdaňovací období na úhradu předchozích splatných daňových nedoplatků tohoto subjektu (§ 152 odst. 4 daňového řádu).

129. Také v nynější kauze daňové orgány použily částku, kterou za Shawi jako nedoplatek DPH za březen a duben 2020 uhradila žalobkyně (či její jednatelé). Neomezily se ovšem na to, že by tuto částku ztracené daně identifikovalo *pouze* to, že ji místo Shawi následně uhradila žalobkyně či její jednatelé. Chybějící DPH byla předmětem samostatného doměřovacího řízení u Shawi. Doměřenou částku Shawi neuhradila, avšak úhradu za ní provedla žalobkyně, která mohla k datu ukončení daňové kontroly u Shawi (21. 6. 2023) předpokládat, že chybějící DPH bude předmětem jejich daňových povinností. Ostatně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

výzvou ze dne 26. 6. 2023 správce daně vyzval žalobkyni k procesní obraně stran jeho předběžného závěru o tom, že obchody s Shawi byly zasaženy podvodem. Následná úhrada chybějící DPH za Shawi, jakkoli se žalobkyně odvolává na smluvní vyrovnávání daňových dluhů z předcházejícího období (před převodem podílů v Shawi na nového společníka), naráží na klíčová východiska již shora cit. rozsudků 5 Afs 157/2020, *MRAZÍRNY SCHMIDT* a 1 Afs 101/2021, *Trímet Prag*. Jistě nelze ve všech hypotetických situacích vyloučit, že by třetí osoba, která vyrovnává dluhy na DPH za jinou osobu, tak nečinila pod hrozbou své vlastní účasti na dluhu na DPH. V tomto případě soud však nemá pochybnosti o účelovosti následné úhrady DPH. Soud proto s ohledem na shora vyložená východiska podávající se z rozhodnutí SDEU a navazující rozhodovací praxe NSS nesdílí přesvědčení žalobkyně, že by následná úhrada nedoplatku DPH původními jednateli za Shawi měla vylučovat závěr o naplnění podmínek pro odepření odpočtu DPH z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu.

130. Vždy je totiž třeba bedlivě zkoumat, zda k nezaplacení daně na výstupu došlo z důvodu objektivních příčin (faktická nemožnost úhrady např. v důsledku úmrtí statutárního orgánu či prostým nedostatkem finančních prostředků v kombinaci s nemožností si půjčit na úhradu daně apod.), anebo z důvodu podvodu na DPH (daňový únik musí být spojen s dalšími nestandardními skutečnostmi). Pokud je narušení neutrality daně důsledkem podvodu na DPH, platí výše uvedené, a tedy ani pozdější dobrovolná úhrada daně na výstupu nepovede k zániku podvodu (rozsudek NSS ze dne 17. 8. 2023, čj. 6 Afs 212/2022-71, *Českomoravská olejářská komanditní společnost*).

131. V tomto se tedy soud plně ztotožňuje s Krajským soudem v Brně, který vyslovil, že jediný význam dodatečné úhrady daně spočívá v tom, že pokud ji daňový subjekt provede *dobrovolně a v plné výši*, může tím oslabit podezření, že šlo v dané věci o daňový podvod. K tomu může dojít pouze v případě, že nejde o zjevně účelovou úhradu, učiněnou výhradně jen pod tlakem vnějších okolností, tedy o snahu odhaleného podvodníka vyhnout se následkům svého předchozího protiprávního jednání (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2024, čj. 30 Af 17/2022-88, *V-TRADE*, bod 33, který potvrdil NSS rozsudkem ze dne 6. 3. 2025, čj. 1 Afs 92/2024-36).

132. Dle rozsudku 8 Afs 243/2021, *REKOMET STEEL* je převedení úhrady určité daně na předchozí nedoplatky (§ 152 odst. 4 daňového řádu) jen technickým postupem správce daně. Ze správního spisu vyplynulo, že Shawi měla u správce daně starší nedoplatky na daních, které žalobkyně, resp. její jednatele nesanovali, jakkoli žalobkyně na s. 33 žaloby tvrdila, že dle smluvních ujednání měla za Shawi uhradit její daňové dluhy. To samé pak žalobkyně zopakovala u jednání, během něhož plédovala za to, že prodávala „čistou firmu“ bez nedoplatků na daních. Nedává smysl, aby žalobkyně či její bývalí společníci hradili za Shawi jen dluhy na DPH za březen a duben 2020, pokud zde existovaly i starší daňové nedoplatky. Měla-li snad žalobkyně se Shawi ujednáno, že za ní uhradí pouze nově vyměřené nedoplatky, a dřívější nedoplatky jdou k tíži Shawi, žalobkyně měla takové ujednání tvrdit a řádně prokazovat. Nic takového se ovšem nestalo. Soud tedy nemá pochybnosti o účelovosti následné úhrady DPH za Shawi jen a právě ve výši nedoplatků za březen a duben 2020. Touto úhradou se žalobkyně, resp. její jednatele snažili vyhnout doměření DPH vůči žalobkyni za první dva kvartály roku 2020 z důvodu její účasti na podvodu na DPH. Jak žalovaný již osvětlil, objektivních okolností svědčících o tom, že chybějící daň je důsledkem daňového podvodu, není málo. Podezřelé okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu tvoří ucelený řetězec, z něž lze na nekalé úmysly Shawi (a zprostředkovaně i žalobkyně)

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

usuzovat takřka s jistotou. V tomto směru se tedy nyní věc liší od skutkových specifik, které byly rozhodující v rozsudku 8 Afs 243/2021, *REKOMET STEEL*. Soud shledal, že daňové orgány splnily „vyšší“ standard požadavků na identifikaci chybějící daně (viz také dále).

### III. B. 3 *Objektivní okolnosti; žalobkyně věděla o podvodu na DPH*

133. Soud míní, že daňové orgány zjistily objektivní (nestandardní) okolnosti provázející realizované převody 23 ks vozidel, které bez důvodných pochybností signalizovaly spáchání daňového podvodu. Jednalo se zejména o přímé personální propojení navzájem obchodujících Shawi a žalobkyně, nestandardnosti provázející platby a konečně shodnost předmětu činnosti Shawi a žalobkyně. Teprve soubor neobvyklých a podezřelých okolností může být dostatečným podkladem pro závěr, že daň chybí v důsledku cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění (rozsudek ze dne 2 Afs 162/2018, *AUTODOPRAVA K&K*, bod 23). V řadě případů se objektivní okolnosti prokazující spáchání daňového podvodu prolínají či mísí se skutečnostmi osvědčujícími zaviněnou účast na daňovém podvodu (srov. rozsudek ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading I*, bod 33, či rozsudek 10 Afs 76/2023, *PM Trading II*, bod 27). V posuzované kauze se tyto okolnosti takřka přímo shodují. Když tedy žalobkyně zpochybňovala jednotlivé nestandardní okolnosti, fakticky tím také napadla zjištění daňových orgánů jak stran prokázání daňového podvodu, tak co do její vědomosti o něm. Pokud by zde nebylo podvodu, daňové orgány a ani soud by vůbec nezkoumaly otázku vědomého zapojení žalobkyně do něj. Proto soud v této specifické věci vypořádal námitky týkající se nestandardních okolností provázejících obchodní transakce v této části žaloby spolu s námitkami týkajícími se aspektu vědomé účasti na podvodu (neb ty v daném případě v podstatě nelze oddělit). Daňové orgány totiž na základě skutkových zjištění dospěly k závěru, že žalobkyně věděla, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, tzn. ne že jen *měla* či *mohla* vědět o podvodném charakteru obchodů s Shawi. Současně tak prokázaly splnění druhého i třetího kroku testu, který soud již výše popsál. Vycházely přitom z následujících skutečností:

#### a) **Personální propojenost žalobkyně a Shawi**

V posuzovaném případě se nejednalo o běžný prodej 23 ks vozidel, ale o přeprodání těchto vozidel mezi personálně propojenými korporacemi, neboť žalobkyně i Shawi měly za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 a 2. čtvrtletí 2020 totožné jednatele a společníky pana Tomáše Winna a pana Jiřího Šafránka. Ti tak museli vědět, že Shawi za rozhodná období přijímala plnění od Venet Pro, Porkert a Budurlien, která označil správce daně v průběhu daňové kontroly u Shawi za fiktivní.

#### b) **Výběry hotovosti z účtů Shawi a jejich následné vložení na účet žalobkyně**

Žalobkyně provedla úhradu plnění bezhotovostním převodem na bankovní účet Shawi, který tato korporace neregistrovala u správce daně v souladu s § 96 odst. 1 zákona o DPH. Nadto správce daně zjistil, že jednatele ještě předtím vybrali z účtu Shawi ve dvou výběrech částku 2 100 000 Kč, přičemž stejnou částku naopak vložili na účet žalobkyně tak, aby žalobkyně mohla realizovat bezhotovostní platby za vozidla. Zbývající daňové doklady hradily společnosti hotovostně, což také je jednou z indicií poukazujících na nevěrohodný a nestandardní způsob uskutečnění obchodních transakcí.

#### c) **Shodnost předmětu činnosti žalobkyně a Shawi, resp. účelovost vytvořeného řetězce**

Současní společníci a jednatele žalobkyně ji (tedy společnost wrl2go) odkoupili k 28. 1. 2019 s tím, že jejím prostřednictvím se budou věnovat dopravní činnosti jako ve společnosti Shawi, ale s jiným zaměřením. To se však nestalo. Předmět činnosti žalobkyně byl shodný s předmětem činnosti Shawi, tedy dopravní služby. Nadto žalobkyně některé automobily zakoupené od Shawi prodala z důvodu útlumu dopravních transferů. Toto jednání společníků a jednatelů žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nedávalo ekonomický smysl a spolu s dalším je také jednou ze skutečností prokazujících existenci podvodu na DPH (a zapojení žalobkyně na něm).

134. Žalobkyně v žalobě uvedla, že přinejmenším od ledna do května 2020 měla stejné jednatele jako Shawi. Od začátku června 2020 již nevěděla o daňových problémech Shawi, jelikož jednatele Šafránek a Winn prodali své podíly na Shawi. Jestliže společníci Šafránek a Winn nebyli v době daňové kontroly u Shawi již jejími jednately, nemohli ani ovlivnit její výsledek. Na základě této kontroly daňové orgány neuznaly nárok na odpočet DPH u některých plnění, která Shawi měly dle jejich tvrzení dodat Venet Pro, Porkert či Budurlien. Ze zprávy o daňové kontrole Shawi žalobkyně nevyčetla, že by daňové orgány zpochybnilly prodeje vozidel mezi Shawi a žalobkyní. Výběr peněz z účtu Shawi a jejich vložení na účet žalobkyně a následné bezhotovostní úhrady zpět na neregistrovaný účet Shawi žalobkyně považovala za normální. Odcházející společníci si s Shawi následně vypořádali zápůjčky. Platba na nezveřejněný účet nesvědčí o daňovém podvodu. Dle žalobkyně je nepřípustné ji znovu sankcionovat tím, že jí není přiznán nárok na odpočet DPH.

135. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobkyni nekladl k tíži skutečnosti zjištěné z daňové kontroly u Shawi. Tato zjištění ovšem identifikovala chybějící daň i dílčí okolnosti podvodu na DPH. Personální propojení žalobkyně a Shawi žalovaný vyhodnotil jako silnou objektivní okolnost, která ve spojení s dalšími svědčí o tom, že žalobkyně věděla o své účasti na podvodu na DPH. K námitce, že žalobkyně nevěděla o daňových problémech Shawi, žalovaný uvedl, že je třeba rozlišovat mezi prvním a druhým krokem testu (viz část III. B. 1). V rámci prvního kroku správce daně zohlední všechny okolnosti, které vypovídají o povaze dodavatelsko-odběratelského řetězce. Tudíž i ty, které nastaly až *po* samotné realizaci obchodní spolupráce, a taktéž ty, o kterých jednotlivé články v řetězci vůbec nemusely vědět. V rámci druhého kroku pak správce daně hodnotí pouze okolnosti, které žalobkyně v dané době *musela* či *měla* znát, a které v ní měly zbudit podezření, že se nejedná o standardní obchody. Pokud tedy žalobkyně tvrdí, že neměla povědomí o daňových problémech Shawi, tak tato skutečnost mohla být relevantní pouze v prvním kroku výše uvedeného testu; v rámci druhého kroku je jí správce daně nekladl k tíži.

136. Soud míní, že daňové orgány dostatečně prokázaly nejen to, že došlo k podvodu na DPH, ale také to, že jednatele žalobkyně museli o tomto podvodu vědět. Za klíčovou pak soud považuje okolnost, že stejní jednatele a společníci, totiž statutární i vlastnické struktury, působili v rozhodném období jak u Shawi, tak i u žalobkyně. Již z podstaty věci tak není možné, aby tito jednatele neregistrovali fiktivní podstatu plnění od dodavatelů Venet Pro, Porkert a Budurlien, tj. plnění, které pak posloužilo k odpočtu DPH v rámci prodeje vozidel žalobkyni. Tento dílčí závěr nemůže nijak ovlivnit skutečnost, že v době daňové kontroly u Shawi již v této společnosti působil jiný jednatel, resp. že dřívější jednatele Šafránek a Winn již nemohli ovlivnit výsledek daňové kontroly u Shawi. Není podstatné, jestli žalobkyně a Shawi sdílely jednatele a společníky v době realizace daňové kontroly. Stežejní je, že je sdílely jak v době „provedení“ fiktivního plnění, tak v době převodu vozidel mezi Shawi a žalobkyní, neboť právě řetězec těchto obchodů realizovaný propojenými osobami s úmyslem uplatnit odpočty DPH a u konečného řetězce neodvést daň je podstatou podvodu na DPH. Dlužno dodat, že personální propojení je jednou z okolností nasvědčující existenci daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2023, čj. 7 Afs 331/2021-35, *CZECHNAGLIS TRADE*, bod 30 a mnoho dalších).

137. Stejně tak je nutné za nestandardní označit i hotovostní výběry z účtů Shawi, s tím časově provázané vložení těchto prostředků na účet žalobkyně a následnou úhradu kupní

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

ceny za vozidla na účet Shawi neregistrovaný k DPH. I když ve svých jednotlivostech nejde o postup, který by byl nezákonný, v komplexním pojetí a v souvislosti s dalšími okolnostmi působí tím dojmem, že Shawi a žalobkyně jen a právě páchaly podvod na DPH. Vysvětlení, které nabídla žalobkyně, soud neuvěřil. Hotovostní výběry z účtu společnosti A, vklad těchto prostředků na účet společnosti B, která prakticky stejné částky prakticky obratem zasílá zpátky společnosti B, nadto na účet, který k tomu není určen (srov. k tomu vypořádání obdobné námitky v části III. A. 8 shora), daňové orgány vyhodnotily správně jako okolnost nasvědčující (vědomému) zapojení do daňového podvodu. Dle soudu se ze strany jednatelů Shawi a žalobkyně jednalo pouze o jeden z manévřů zastírající podvodný mechanismus obchodů mezi Shawi a žalobkyní. Navíc neosvědčili ani údajné půjčování či vypořádání těchto peněz (zápůjčky, vypořádací podíl,...) se Shawi. Na tom nic nemění polemika žalobkyně, že pokud by chtěla obelhat daňové orgány, použila by převody do kryptoměn, a ne běžné bankovní účty, k nimž má správce daně přístup. Navazující poukaz na ručení odběratele za daňovou povinnost dodavatele se pak míjí s podstatou nynějšího sporu.

138. Není ani pravdou, že by daňové orgány sankcionovaly žalobkyni dvakrát, jak namítala. Soud prvně uvádí, že odepření odpočtu nemá sankční povahu. Za druhé pak dodává, že i pokud by u odejmutí odpočtu DPH bylo možné uvažovat sankční logikou žalobkyně, tak daňovou povinnost Shawi nelze ztotožňovat s povinností žalobkyně, a to ani v tom ohledu, že žalobkyně či její jednatelé dobrovolně uhradili daňový nedoplatek za Shawi. Dle soudu žalovaný správně uvedl, že smyslem odepření nároku na odpočet daně je ochrana systému DPH, neboť riziko odepření nároku na odpočet DPH má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH, jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí (a které by byly znevýhodňovány oproti spolupachatelům podvodu na DPH). K tomu žalovaný trefně odkázal na rozsudek 5 Afs 157/2020, *MRAZÍRNÝ SCHMIDT*, bod 41, a dále také na rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46, *Exa Soft Holding*, bod 24. Žalovaný taktéž správně neakceptoval žalobkyní vnucovanou premisu, že zaplacením daně jiného daňového subjektu se žalobkyně „vyvinila“ ze své účasti na podvodu na DPH (mj. rozsudek 1 Afs 101/2021, *Trímet Prag*, bod 26).

139. U jednání před soudem žalobkyně tvrdila, že jednatelé a společníci Shawi koupili podíly na žalobkyni právě za účelem převodu části předmětu podnikání Shawi na žalobkyni. V době pandemie Shawi údajně nebyla schopna hospodářsky fungovat z důvodu nevypověditelných nájemních smluv k bytům v Praze. Pánové Šafránek a Winn se tedy měli rozhodnout, že oddělí „divize“ ubytování, která zůstane u Shawi, a autodopravy, kterou převedou na žalobkyni. Žalobkyně pak dle dřívějších tvrzení měla také disponovat rozsáhlejší licenci (živnostenským oprávněním) na úseku silniční motorové dopravy, než Shawi (přeprava nejvíc 9 osob vč. řidiče).

140. Dle soudu se ovšem předmět činnosti žalobkyně v podstatě shodoval s předmětem činnosti Shawi, jde-li o přepravní služby. Žalobkyně tvrdila, že disponovala koncesí na autobusovou přepravu, kterou chtěla provozovat, než přišel COVID. Dle žalovaného však žalobkyně od Shawi pořídila zejména osobní automobily, z čehož lze usuzovat, že provozovala stejně jako Shawi i silniční motorovou dopravu vozidly určenými pro přepravu nejvýše 9 osob. S tímto názorem se soud ztotožňuje. Za důležitou považuje soud také tu okolnost, že žalobkyně některá vozidla následně dále prodala, a tím tak znatelně oslabilo přesvědčivost svého tvrzení, že motorová vozidla skutečně zakoupila za účelem přepravy osob (kterou nadto mohla provozovat také prostřednictvím Shawi). Pouze nad rámec

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nutného odůvodnění soud neopomenul, že argument, že žalobkyně disponovala koncesí k přepravě vyššího počtu osob než 9, je pravdivý jen do roku 2015, jelikož posléze, a tedy ani v sporném období, žalobkyně skutečně v živnostenském rejstříku neměla zapsaný předmět podnikání „Silniční motorová doprava – osobní provozovaná vozidly určenými pro přepravu více než 9 osob včetně řidiče“.

141. Žalobkyně také tvrdila, že Shawi si pronajímala apartmány (divize ubytovacích služeb), což však v té době bylo příliš nákladné a nevhodné, a proto její společníci prodali právě tuto společnost. Jakkoli jistě v obecné rovině nelze zpochybňovat každé podnikatelské rozhodnutí, byť by mohlo jít o rozhodnutí založené na osobních vjemech a zkušenosti či vyhodnocení aktuální situace na základě tehdy dostupných informací, nelze ani opomíjet, že by mělo jít o logické rozhodnutí, které osoba povinná k dani prokáže sadou důkazů. V tomto duchu ovšem, podobně jako u plánování přepravy více než devíti osob (viz shora), jde u údajných nájmu pražských bytů o nedostatečně podložené tvrzení. Lze tak uzavřít, že z postupu žalobkyně, jak ho prokázaly daňové orgány, nevyplývá podnikatelsky motivovaný záměr. Společně s dalšími okolnostmi tak odůvodňuje závěr, že žalobkyně se účastnila podvodu na DPH. S ohledem na to, že jednatelé žalobkyně dobře znali právě popsané okolnosti od počátku sporných transakcí, soud také souhlasí se závěrem, že věděli o podvodném charakteru obchodů, které realizovali. Daňové orgány tedy dle soudu prokázaly podvod i vědomé zapojení žalobkyně do něj.

142. Lichou je i námitka stran nekontaktnosti Shawi. Žalovaný správně zmínil, že správce daně pouze uvedl, že Shawi nepodávala daňová přiznání od dubna 2022, a to ani poté, co ji správce daně k jejich podání vyzval. Nadto v seznámení s výsledky kontroly žalovaný již tuto okolnost ani nezmiňoval. Žalobkyně přesto trvala na tom, že žalovaný nemohl takto lehce „přejít“ nesprávný postup správce daně. S tím soud nesouhlasí. Jednak zmínka správce daně o tom, že Shawi nepodávala daňová přiznání, není mimoběžná či nesprávná, neboť tato skutečnost spolu s dalšími poukazuje na celkové nestandardnosti v průběhu realizace posuzovaných transakcí (viz výše či také rozsudek NSS ze dne 30. 12. 2024, čj. 2 Afs 393/2023-97, *Petrohradská*, bod 14). Ovšem i kdyby se jednalo o pochybení správce daně či nedostatečně zjištěný aspekt skutkového stavu věci, neznamená to, že by toto pochybení nebylo možno v dalším průběhu daňového řízení napravit, k čemuž došlo v tomto případě. Na daňové řízení, stejně jako na jakékoli jiné správní či soudní řízení, je nutné nahlížet jako na živý organismus, který se mění v čase, reaguje na vjemy a podněty ve formě nových zjištění. Ostatně daňové orgány soustavně zjišťují okolnosti rozhodné pro správné vyměření daně (§ 9 odst. 3 a § 1 odst. 2 daňového řádu). Pro soudní přezkum napadeného rozhodnutí je stěžejní, že žalovaný pak již své závěry nezakládal na nekontaktnosti Shawi. I dle soudu je patrné, že seznal, že Shawi v daňové řízení zastupovala paní Křepinská, jak tvrdila žalobkyně.

143. V kontrastu s právě uvedenou námitkou jsou pak argumenty, které žalobkyně snáší v samotném závěru žaloby, a to, že od 1. 6. 2020 nebyli pánové Šafránek a Winn jednateli Shawi, nemohli se v následně zahájené daňové kontrole bránit a že dle nich je otázkou, zda Shawi, resp. její jednatel vůbec byli aktivní v průběhu daňové kontroly Shawi.

### III. B. 4 *Daňové orgány nemusely zkoumat, jestli žalobkyně přijala opatření k zamezení účasti na podvodu*

144. Dle žalobkyně se žalovaný chybně nezabýval tím, jestli přijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Žalovaný setrval na tom, že nemusel zkoumat,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

zda žalobkyně přijala opatření k zamezení její účasti na podvodu. I pokud by žalobkyně formálně přijala opatření, kterými by se snažila prokázat, že učinila vše pro to, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu, tato opatření nemohla nic změnit na její vědomé účasti na podvodu.

145. Soud souhlasí s žalovaným. V tomto specifickém případě žalovaný prokázal vědomé a aktivní zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, a nemusel se tak detailněji zabývat opatřeními, která prý žalobkyně přijala, aby se neúčastnila daňového podvodu. Pokud daňové orgány bezpochyby prokázaly, že žalobkyně věděla o podvodném charakteru obchodů a lze tedy vyvrátit byť i jen teoretickou možnost, že žalobkyně s personálně propojenou Shawi obchodovala v dobré víře, nebylo vůbec třeba hodnotit 4. krok shora označeného algoritmu. Okolnosti podstatné pro posouzení jednotlivých kroků se v reálném životě mohou prolínat; slovy NSS „*zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny*“ (rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 43). Shrnuto, žalobkyně, u které je vyloučeno, že jí chyběl záměr účastnit se podvodu, nemůže přijmout dostatečná opatření k zamezení účasti na podvodu (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021-64, bod 18, a na něj navazující rozsudky ze dne 18. 12. 2024, čj. 7 Afs 219/2023-63, *REMOEX CZ*, bod 25, či ze dne 9. 12. 2024, čj. 10 Afs 63/2024-63, *Trading PPM*, bod 32). Proto daňové orgány ani soud nemusely hodnotit otázku opatření k vyloučení účasti na daňovém podvodu. Nadto, žalobkyně v žalobě žádá konkrétní tvrzení o jí přijatých opatřeních ani nesnesla.

#### IV. Závěr a náklady řízení

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

147. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u NSS, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje NSS.

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

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Praha 28. května 2025

**Martin Lachmann v. r.**  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.