



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové, soudce JUDr. Jaromíra Klepše a soudce JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: PT Energetická spol. s.r.o., IČ: 27316351
se sídlem Washingtonova 1599/17, 110 00 Praha 1
zastoupený JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem
se sídlem Pivovarská 8, 682 01 Vyškov

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.04.2024, č. j. 12495/24/5300-21444-712862,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24.04.2024, č. j. 12495/24/5300-21444-712862 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také „správce daně“), dodatečný platební výměr ze dne 28.08.2017, č. j. 6712205/17/2001-52523-108675 za zdaňovací období duben 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve

10/2024

2. výši 630 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 126 000 Kč (dále „prvostupňové rozhodnutí“), a to pouze co do části textu výroku, která se týkala splatnosti daně a penále. V ostatním zůstal výrok prvostupňového rozhodnutí beze změny.
3. Žalovaný spolu se správcem daně v daňovém řízení dospěli k závěru, že žalobce se vědomě účastnil daňového podvodu za účelem získání neoprávněného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Žalobce závěr žalovaného popírá a uvádí, že postupoval v souladu se zákonem.

II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný v úvodu shrnuje skutkový stav věci.
5. Dne 18.05.2016 byla Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále taktéž „správce daně“) na základě dožádání správce daně zahájena daňová kontrola DPH, mj. za zdaňovací období duben 2014 (březen 2013 až červen 2014). Průběh daňové kontroly je zaznamenán do zprávy o daňové kontrole č. j. 1777006/17/2212-60564-307359 (dále „zpráva o kontrole“). V rámci daňové kontroly byla posuzována oprávněnost odpočtu daně, který žalobce uplatnil ve výši 630 000 Kč ze zdanitelného plnění v podobě stavebního materiálu určeného na opravy fotovoltaické elektrárny ve Zbrašíně (dále jen „FVE Zbrašín“ či „FVE“), o němž tvrdil, že je přijal od společnosti ATANASTA s. r. o. DIČ: CZ24805335 (dále jen „ATANASTA“).
6. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že zdanitelné plnění opravdu přijal a že mu toto plnění bylo opravdu poskytnuto dodavatelem ATANASTA. Na základě toho shledal, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v rozporu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“). V návaznosti na výsledek daňové kontroly vydal správce daně rozhodnutí – dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období březen 2013 až červen 2014. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal, přičemž žalovaný rozhodl o podaném odvolání rozhodnutím ze dne 15.08.2018, č. j. 36311/18/5300-21442-711359, a to pouze do části výroku, která se týkala splatnosti daně. V ostatním ponechal napadené platební výměry beze změny, neboť dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného v daňových dokladech.
7. Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.08.2018, č. j. 36311/18/5300-21442-711359, žalobou podanou u Městského soudu v Praze, který jej rozsudkem ze dne 30.11.2020, č. j. 6 Af 32/2018-89 zamítl. Žalobce ovšem uspěl s kasační stížností, o níž Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozhodl rozsudkem ze dne 25.10.2022, č. j. 7 Afs 375/2020-41 (dále též „Rozsudek NSS“) tak, že rozsudek městského soudu i napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť je nutné ve věci aplikovat judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a NSS ve věci Kemwater ProChemie (rozsudek SDEU C-154/20 ze dne 09.12.2021 a rozsudek NSS ze dne 23.03.2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 – dále jen „rozsudek SDEU ve věci Kemwater ProChemie“). Správní orgány se totiž nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatel (ač nebylo prokázáno, že šlo o společnost ATANASTA), byl fakticky s jistotou plátcem DPH. Ve světle výše uvedené judikatury totiž postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel (ač tento nebude konkrétně určen), měl s jistotou toto postavení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

8. V reakci na Rozsudek NSS žalovaný přistoupil ke změně právního názoru a dospěl přitom k závěru, že se odvolatel účastnil u prověřovaného plnění podvodu na DPH. S touto právní kvalifikací žalovaný žalobce seznámil a odvolatel na toto seznámení reagoval několika podáními, vč. návrhů na doplnění dokazování, spolu s předložením nových důkazních prostředků. Ve věci dále proběhlo několik výzev žalovaného směrem k dodavatelům žalobce. Na ně žalobce postupně reagoval a průběžně předkládal nové, či trval na provedení již navrhovaných důkazů.
9. Soud k tomu doplňuje, že žalovaný následně rozhodnutím ze dne 08.06.2023, č. j. 19840/23/5300-21444-712862, zrušil, až na dodatečný platební výměr správce daně za zdaňovací období duben 2014, všechny dodatečné platební výměry za zdaňovací období květen 2013 – červen 2014, přičemž dva z nich změnil. Ještě dříve zrušil dodatečné platební výměry za zdaňovací období duben 2013 (rozhodnutí žalovaného ze dne 11.05.2023, č. j. 16559/23/5300-21444-712862) a za zdaňovací období březen 2013 (rozhodnutí žalovaného ze dne 31.03.2023, č. j. 11587/23/5300-21444-712862). Zbývající dodatečný platební výměr za zdaňovací období duben 2014 je předmětem napadeného rozhodnutí a tohoto sporu.
10. Žalovaný následně shrnuje odvolací důvody a vymezuje právní základ případu. Vysvětluje princip podvodu na DPH za užití judikatury NSS a SDEU. Definuje jednotlivé podmínky účasti na podvodu na DPH a následně detailně popisuje několikastupňový test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodném jednání. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH – jde o tzv. vědomostní test, skládající se ze dvou kroků (2. krok – objektivní okolnosti a 3. krok – přijatá opatření).
11. Napadené rozhodnutí navazuje na shora předestřenou úvahu a detailně v obecné rovině popisuje jednotlivé kroky, odkazuje přitom na bohatou judikaturu NSS a SDEU a osvětluje problematiku důkazního břemene, subjektivní stránky daňového subjektu a další souvislosti.
12. Následně žalovaný aplikuje popsany právní a judikaturní základ na případ žalobce a vypořádává se s jednotlivými odvolacími důvody.
13. Shrnuje, že žalobce splnil jak formální, tak hmotněprávní podmínky pro odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Disponoval daňovým dokladem vystaveným plátcem (formální podmínka) a, byť z dokazování vyplývá, že stavební materiál dodala fakticky společnost REMIA CZ s. r. o., DIČ: CZ26726599 (dále jen „REMIA“), která jej získala od společnosti LINDAB s. r. o., DIČ: CZ49613332 (dále jen „LINDAB“), nikoli ATANASTA, která byla žalobcem uměle vložena do dodavatelského řetězce, byla společnost REMIA v předmětném zdaňovacím období plátcem DPH. Je tedy zřejmé, že žalobce přijal stavební materiál od plátce daně. Současně bylo prokázáno, že jej použil v souvislosti se svou ekonomickou činností. Ve světle judikatury SDEU ve věci KemwaterProChemie tak nezbyvá než konstatovat, že žalobce splnil i hmotněprávní podmínky odpočtu. Výjimkou z uplatnění oprávněného nároku na odpočet daně při splnění formálních a hmotněprávních podmínek je pouze situace, kdy je nárok na odpočet daně uplatňován podvodně či zneužívajícím způsobem. V takové situaci je nutné nárok na odpočet odmítnout, pokud plátce daně tento nárok uplatňující o podvodu věděl nebo minimálně vědět měl a mohl, přičemž nepřijal dostatečná preventivní opatření, aby se zapojení do podvodu vyhnul. Následně se žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

vypořádává s návrhy žalobce na výslech některých svědků a provedení dalších důkazů, které pro nadbytečnost odmítá.

14. Napadené rozhodnutí dále identifikuje podvod na DPH, konkrétně se věnuje narušení neutrality. Konstatuje, že ačkoli stavební materiál dodávala společnost REMIA, byl tento fakturován přes společnost ATANASTA, jež byla z popudu odvolatele uměle vložena do fakturačního řetězce. Žalobce deklaroval přijetí stavebního materiálu od ATANASTY za 3 000 000 Kč bez DPH, což je více než osminásobek ceny, za niž jej ATANASTA pořídila. Žalovaný popisuje, jak k navýšení ceny došlo a vznáší pochybnosti o tom, že k převzetí předmětného zboží dne 30.04.2014 mohlo vůbec dojít. Žalovaný shrnuje, že na popud žalobce byla společnost ATANASTA vložena do standardního obchodního řetězce jako umělý článek sloužící k více než osminásobnému navýšení ceny plnění za účelem získání vyššího odpočtu DPH.
15. Dále se napadené rozhodnutí zabývá spoluprací žalobce se společností ATANASTA a dalším souvislostem s tímto dodavatelem spojeným, jakož i nestandardním okolnostem, na základě nichž je možné mít za to, že k neodvedení daně došlo právě v souvislosti s podvodným jednáním.
16. Právě u ATANASTY došlo k narušení daňové neutrality. Společnost se stala pro správce daně nekontaktní a nespolupracovala s ním. K tomu se přidávají další podezřelé okolnosti, jako virtuální sídlo, absence prezentace své ekonomické činnosti a neplnění povinností podle zákona o účetnictví (nezveřejňování účetních závěrek) ve sbírce listin. Společnost byla zrušena s likvidací ke dni 20.07.2017, přičemž likvidátor zjistil, že společnost ATANASTA nevykonává podnikatelskou činnost, nemá majetek ani zaměstnance. Společnost přestala podávat daňové přiznání od zdaňovacího období červenec 2014. Společnost ATANASTA vykazuje typické znaky pro tzv. missing tradery, když nedlouho po skončení obchodování se žalobcem tzv. zmizela ze scény a stala se nekontaktní, neboť přestala podávat daňová přiznání a nereagovala na výzvy. Plnění jejich daňových povinností za zdaňovací období duben 2014 proto nebylo možné spolehlivě prověřit a daň jí za toto období byla doměřena dle pomůcek. Doměřená daň ve výši 2 729 694 Kč nebyla uhrazena.
17. Žalovaný dále popisuje objektivní okolnosti v posuzovaném případě. Považuje zvolený obchodní model, stejně tak extrémní navýšení ceny, za nestandardní. Nestandardní je rovněž přefakturační zboží s DUZP 30.04.2015, neboť LINDAB vystavila zálohovou fakturu teprve 20.05.2014 a konečnou fakturu dne 29.07.2014 a zboží dodala v červenci 2014, přitom žalobce deklaroval převzetí zboží již v dubnu. ATANASTA rovněž neplnila své povinnosti při správě daní, když nevykázala v daňovém přiznání za zdaňovací období duben 2014 správné údaje a následně se stala nekontaktní. Podpůrně odkazuje na zjištěné skutečnosti, že sídlo ATANASTY bylo virtuální, neplnila svou povinnost zveřejnit účetní uzávěrku ve sbírce listin, insolvenční návrhy bývalých zaměstnanců podané v prvním čtvrtletí roku 2014 bývalými zaměstnanci, přičemž v době přijetí zdanitelného plnění, tedy v dubnu 2014, již bylo stran ATANASTY insolvenční řízení vedeno. Nejasnosti panují i ohledně jednatele společnosti ATANASTA, neboť osoba Stefana Dimitrova Atanasova, jejíž kopii pasu předložil žalobce, je osobou neexistující a pas je zfalšovaný, což vyplývá ze zjištění Policie ČR. Podezřelé jsou i okolnosti stran podpisů neexistujícího jednatele Atanasova na předložených dokladech, který zvolil při podpisu pokaždé jinou formu (kombinoval náhodně křestní jméno, příjmení a patronymum).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

18. Na základě výše uvedeného má žalovaný za prokázané, že došlo k narušení neutrality daně v řetězci a došlo k dostatečné identifikaci nestandardních (podezřelých) okolností. Došlo k naplnění prvního kroku, tedy zjištění existence podvodu, jakož i druhého kroku, kdy prokazatelně existovaly objektivní okolnosti, z nichž lze daňový podvod dovodit.
19. Ze souhrnu všech objektivních okolností, které byly v daňovém řízení prokázány, dospěl žalovaný k závěru, že odvolatel musel vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu – 3. krok testu. Přijatá opatření tedy není nutno prokazovat, neboť účast na podvodu byla úmyslná, nikoli nedbalostní. Jedinou motivací bylo znepréhlednění fakturačního toku s cílem navýšit cenu plnění, a tedy i odpočtu DPH. Žalobce znal výchozí cenu za stavebního materiálu, neboť jej u společnosti REMIA sám poptal, následně ovšem přijal plnění od ATANASTY ve více než osminásobné výši. Musel tedy vědět, že u společnosti ATANASTA došlo k takto významnému navýšení ceny bez jakékoli přidané hodnoty. Odvolatel tuto skutečnost nijak nerozporoval, naopak částku uhradil a uplatnil nárok na odpočet daně z deklarovaných osmi kusů plnění, ačkoli tato nepřijal. Žalobce tak zcela vědomě akceptoval nepodložené navýšení ceny plnění, k němuž došlo u společnosti ATANASTA, ačkoli k tomu neměl žádný racionální důvod.
20. Žalovaný uzavřel, že žalobce byl zapojen do podvodu na DPH, o kterém věděl. Za takových okolností jsou daňové orgány povinny nárok na odpočet daně nepřiznat. Změna textu výroku prvostupňového rozhodnutí, týkající se splatnosti daně a jejího příslušenství, je odůvodněna s ohledem na závěr judikatury NSS a pozdější novelizace daňového řádu.
21. Žalovaný se v závěru napadeného rozhodnutí vypořádává s jednotlivými odvolacími námitkami.
22. Co se týče namítaných procesních pochybení v daňovém řízení, tyto odmítá a podpůrně odkazuje na Rozsudek NSS, který jeho postup aproboval.
23. Ve vztahu k odvolacímu důvodu spočívajícím v tvrzení, že žalobce unesl své důkazní břemeno stran přijetí plnění od společnosti ATANASTA žalovaný uvádí, že se staly bezpředmětnými, neboť po Rozsudku NSS došly správní orgány k tomu, že žalobce splnil hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně.
24. Ohledně námítky, že ze strany ATANASTY došlo k částečnému uhrazení daně, pročez by odvolateli měl být přiznán nárok na odpočet daně v takovém rozsahu, žalovaný uvádí, že společnost ATANASTA neuhradila daň dobrovolně, ale na základě daňové exekuce, přičemž na duben 2014 nebylo uhrazeno ničeho. I kdyby ovšem daň uhrazena byla, nemohlo to mít vliv na identifikované narušení daňové neutrality.
25. Dále se žalovaný obsáhle vypořádává s odvolacím důvodem spočívajícím v odmítnutí některých důkazních návrhů předložených žalobcem. Správce daně je oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku, vč. návrhu na výslech svědka. Výsledky jednání společnosti LINDAB považoval za nedůvodné a nadbytečné, neboť skutkový stav byl v ohledu dodání zboží společností LINDAB dostatečně spolehlivě zjištěn. Výsledky svědků, kteří měli spolupracovat se společností ATANASTA, považuje rovněž za nadbytečné a nedůvodné. Průkaznost dalších daňových dokladů, které se nevztahují k předmětnému období, nemohou závěry správce daně změnit, neboť v tomto řízení se týká pouze zdaňovacího období duben 2014.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

26. Tvrzení žalobce, že opravy provedla v dubnu 2014 společnost ATANASTA, nemají podklad jak v předložených fotografiích, tak v listinných důkazech, které byly v průběhu řízení nashromážděny. Stejně žalovaný vyhodnotil nové tvrzení žalobce, že oprava provedená společností ATANASTA v dubnu 2014 a oprava provedená společností REMIA v druhé polovině roku 2014 byly dvěma různými, samostatnými a na sobě nezávislými opravami. Žalovaný zdůrazňuje, že předmětem plnění v řešené věci nebylo dodání služeb od společnosti REMIA, ale dodání materiálu od společnosti ATANASTA uvedeného v daňovém dokladu č. 51.
27. Závěrem žalovaný shrnuje, že žalobce v průběhu daňového řízení účelově měnil svá tvrzení stran dodání deklarovaného materiálu, aniž by je přitom podložil relevantními důkazními prostředky.

III. Žaloba a vyjádření žalovaného

28. Žalobce v žalobě ze dne 25.06.2024 nejdříve stručně shrnuje dosavadní průběh řízení.
29. Následně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, která spočívá v jeho vnitřní rozpornosti, chybné identifikaci zdanitelného plnění a nesprávném posouzení účasti žalobce na podvodu na DPH. Žalobce vytýká správním orgánům též procesní pochybení, neboť nebyly zohledněny některé předložené důkazy a nedošlo k výsledkům některých svědků. Žalovaný též dle žalobce neunesl důkazní břemeno.
30. Vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí spatřuje žalobce v následujícím. Na jedné straně žalovaný tvrdí, že došlo ke splnění formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, tím tedy přistoupil i k dodání plnění tak, jak bylo deklarováno – tedy v rozsahu a termínu uvedeném na daňovém dokladu. Následně ovšem žalovaný spatřuje pochybnosti v tom, že k dodání materiálu mohlo dojít již dne 30.04.2014. Pokud má tedy žalovaný pochybnosti o realizaci plnění tak, jak bylo deklarováno, tak nemohl konstatovat naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDHP a následně přistoupit k odmítnutí nároku na odpočet daně z titulu podvodu na DPH. Nelze kombinovat nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně a podvod na DPH, není možné používat alternativní nebo smíšená odůvodnění. Žalovaný nemůže poukazovat na to, že i když měl pochybnosti o datu uskutečnění plnění, tak nárok stejně odmítl z důvodu tvrzené účasti na podvodu na DPH.
31. Co se týče zdanitelného plnění za duben 2014, žalovaný vychází z nesprávných východisek, když ztotožňuje opravu střech provedenou společností ATANASTA a opravu střech provedenou společností REMIA. V návaznosti na to je proto chybné i hodnocení nestandardní ceny a dalších okolností. V průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že materiál dodaný společností LINDAB společnosti REMIA byl právě tím materiálem, který byl použit na střechy ve FVE Zbrašín.
32. Oprava střech trafostanic musela být provedena neprodleně, a to na základě revizní zprávy, jelikož hrozilo jejich zhroucení. Pokud by nedošlo k neprodlené výměně, tak by revizní technik zastavil provoz FVE. Žalobce tak musel přistoupit k výměně neprodleně. Nejdříve poptal práce u společnosti REMIA, ta však nemohla realizovat dané plnění neprodleně, proto byla oprava zadána u společnosti ATANASTA. Ta zajistila dodání střešních panelů od velké stavební společnosti z Německa a k opravě došlo obratem, tedy v dubnu 2014. K tomu žalobce předkládal podklady o opravě vlastníkově elektrárny, společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

IMMORENT, jež fakturu odsouhlasila a vyplatila žalobci prostředky na provozní účet tak, aby byl schopen uhradit fakturu společnosti ATANASTA.

33. Společnost ATANASTA realizovala dovoz panelů z Německa kamionem a tyto byly složeny v areálu FVE Zbrašín. O tom svědčí i doložená fotodokumentace, kde je patrné množství panelů a trafostanic. Platí tedy, že oprava střech provedená společností ATANASTA dle faktury č. 51 a oprava trafostanic provedená společností REMIA představuje samostatné opravy trafostanic na sobě nezávislé. Provedená oprava společností ATANASTA je doložená i fotografiemi z realizace výměny střech. Po provedení oprav společností ATANASTA žalobce zjistil, že nové střešní panely musí být umístěny pod větším úhlem pro správnou funkci, jelikož se v nich držela voda. Sjednal proto opravy u společnosti REMIA, která opravy realizovala ve druhé polovině roku 2014. Žalobce se tak důvodně domnívá, že panely dodané společností LINDAB společností REMIA byly následně od společnosti REMIA dodány společnosti ATANASTA, přičemž byly vráceny (či jinak předány) do Německa za ty dříve (v dubnu) dodané a použité na opravu střech společností ATANASTA.
34. Žalovaným tvrzené nestandardnosti jsou tedy nesprávné a nedůvodné. Posuzování cen je taktéž nedůvodné, jelikož jsou zaměňována plnění. Stejně tak je nelogický závěr žalovaného, že k opravě několik trafostanic měl sloužit jeden kus plnění (střešního panelu), pokud je předmětným plněním střešní panel, tak jeden kus nemohl být použit pro opravu všech sedmi trafostanic.
35. Prokázání odlišnosti plnění je zcela stěžejní, žalovaný ovšem odmítl provést výslechy svědků, kteří by prokázali odlišnost plnění, a tedy i materiálu.
36. Žalobce též nesouhlasí se závěrem žalovaného ohledně účasti na daňovém podvodu, jelikož nebyly prokázány okolnosti svědčící o tom, že o (tvrzeném) podvodu na DPH vědět měl nebo mohl.
37. Co se týče vymezení řetězců, odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15.05.2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, který zdůrazňuje, že správce daně v situaci, kdy jsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Pokud správce daně neuzná nárok na odpočet z důvodu neuhrazení daně jinou společností, jde o nepřípustné přenášení daňové povinnosti na žalobce. Přitom narušení neutrality bylo zjištěno právě u společnosti ATANASTA, k doměření daně došlo v jejím případě na základě daňových pomůcek. Ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období tak žalobce nemohl vědět, že dodavatel nesplní svoji daňovou povinnost. Žalobce ani nemá, jak by ověřil výčet nedoplatků na dani společnosti ATANASTA. Doměření daně podle pomůcek při nereagování společnosti ATANASTA neznamena, že bylo prokázáno pochybení v případě dodávek žalobci, resp. daně skutečnosti nepotvrzují, že došlo k narušení neutrality daně.
38. Navíc, pokud ze strany společnosti ATANASTA došlo k dodatečnému uhrazení daně na základě exekuce ve výši přes 6 milionů korun, právě o tuto částku byla neutralita narušena méně a žalobci by měl být nárok na odpočet daně přiznán minimálně v této výši. Pro odmítnutí nároku na odpočet je existence chybějící daně a narušení neutrality esenciální podmínkou, takže pokud je daň dodavatelem jakkoliv uhrazena před vydáním rozhodnutí o odvolání ve věci daňového subjektu, jemuž je odmítán nárok na odpočet daně z titulu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

podvodu na DPH, není možné nárok na odpočet daně daňovému subjektu nepřiznat. Z rozhodnutí není patrné, proč právě za zdaňovací období duben 2014 nebyl z těchto šesti milionů uhrazeno ničeho.

39. Ke zjištěným nestandardním okolnostem znovu zdůrazňuje, že nebyla prokázána totožnost materiálu od ATANASTY a společnosti REMIA. Další nestandardnosti jako virtuální sídlo, neplnění povinností podle zákona o účetnictví, existence insolvenčních návrhů a výběry hotovosti z účtu jsou irelevantní. Navíc nestandardnosti musí být posuzovány optikou roku 2013, resp. 2014, nikoli optikou dnešní. Žalobce dále nemohl nikterak zjistit, že pas jednatele společnosti ATANASTA je falešný, obzvláště v situaci, kdy tato osoba jako jednatel jednala několik let s různými orgány státní správy (notář, správce daně, Česká správa sociálního zabezpečení a další).
40. K obchodní spolupráci se společností ATANASTA uvádí, že žalovaný v rozhodnutí zaměňuje kritéria vědomosti účasti žalobce na daňovém podvodu. Na jednom místě rozhodnutí totiž uvádí, že o podvodu musel vědět, na jiném zase, že o účasti věděl. Žalobce navázal obchodní styky se společností ATANASTA již od listopadu 2011. Pokud byla do té doby spolupráce bezproblémová, nelze klást k tíži žalobci, že následně dodavatel přestal plnit své povinnosti vůči správci daně. Žalobce navrhoval výslech svědka X., který měl prokázat jeho předchozí zkušenosti s dodavatelem. Návrh byl však nezákonně odmítnout. S ohledem na předchozí bezproblémovou spolupráci se společností ATANASTA nebylo povinností žalobce provádět výběrová řízení či jinak podrobně zkoumat osobu dodavatele. V této souvislosti odkazuje na judikaturu NSS. Argumenty správních orgánů vůči společnosti ATANASTA představují spíš formální nedostatky, z nichž není možné dovozovat nedůvěryhodnost.
41. Žalobce vytýká postupu správních orgánů nezákonný postup ve vztahu k hodnocení důkazů, důkazního břemene a důkazního standardu.
42. Žalobce předesílá, že důkazní břemeno stran prosazování vědomé či nevědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu stíhá správce daně. Požadavky správce daně k prokázání nevědomosti na daňovém podvodu, navíc po deseti letech, jsou kamuflované prokazováním přijetí opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Nelze též požadavek na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat a požadovat po daňovém subjektu důvodně vyšší přísné požadavky stran obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany daňového subjektu. K podpoře těchto tvrzení odkazuje na judikaturu NSS, zejm. rozsudek ze dne 25.07.2019, č. j. 10 Afs 182/2018-44, jakož i další judikaturu správních soudů stran břemena důkazního.
43. Žalovaný neprokázal, že by ze strany žalobce došlo k vědomé účasti na podvodu na DPH. Žalovaným tvrzené nestandardnosti by neobstály ani jako indicie při vydání zajišťovacího příkazu (které byly pro nezákonnost zrušeny), natož aby jeho tvrzení obstálo jako důvod pro odmítnutí odpočtu DPH. Žalobce je toho názoru, že po něm byl požadován daleko vyšší důkazní standard, a to i za situace, kdy důkazní břemeno stíhá správce daně.
44. Žalobce proto požaduje napadené rozhodnutí zrušit, jakož i náhradu nákladů řízení.
45. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 01.10.2024, č. j. 29672/24/5100-41455-711180 setrvává na svém právním názoru v napadeném rozhodnutí a navrhuje žalobu zamítnout. Jelikož

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

žalobní argumentace zčásti koresponduje s námitkami již uplatněnými v odvolacím řízení, v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí.

IV. Jednání

46. Jednání ve věci se konalo dne 1.4.2026, účastníci setrvali na svých stanoviscích vyjádřených v písemných podáních, žádné důkazy nad rámec správního spisu nenavrhli. Soud novně neshledal potřebu dokazování a při rozhodování vycházel ze správního spisu.

V. Posouzení žaloby soudem

47. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
48. Žaloba není důvodná.
49. Soud úvodem konstatuje, že klíčové námitky, které žalobce vznáší proti napadenému rozhodnutí, se ve velké míře shodují s námitkami vyjádřenými v odvolacím řízení. Soud je přitom toho názoru, že žalobci se v napadeném rozhodnutí dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jím kladené námitky. Soud přitom zdůrazňuje, že nepřezkoumává pouze formální úplnost odůvodnění, ale posuzuje i to, zda žalovaný vyložil rozhodné otázky srozumitelně a zda závěry mají oporu ve spise. Vzhledem k tomu, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené a pouze tak žalobci poskytnout „jinou“ či „lepší“ odpověď na jeho námitky, soudu nezbyvá než závěry žalovaného potvrdit a odkázat na ně, případně v některých místech provést pouze stručné doplnění. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47).
50. Na tomto místě je třeba rovněž připomenout, že úkolem správního soudnictví není působit jako „třetí instance“ správního řízení. Jak uvádí odborná literatura: „[ř]ízení před správním soudem není pokračováním správního řízení. Soud nepokračuje ve správním řízení v „třetí instanci“, nýbrž jen kontroluje, zda je rozhodnutí správního orgánu v souladu s právem a zda správní orgán v souladu s právními předpisy správně zjistil skutkové okolnosti relevantní pro rozhodnutí. (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer]. ASPI_ID KO150_2002CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.) Správní soud přezkoumává především rozhodnutí a postup žalovaného správního orgánu, žalobce je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí správního orgánu, nikoli opakovat námitky vznesené ve správním řízení (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Azs 249/2016–38, odst. 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č.j. 8 Afs 25/2012–351, odst. 140).
51. Soud napadené rozhodnutí přezkoumá v pořadí korespondujícím se žalobními námitkami.

a) Vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

52. Žalobce v této námitce vychází z tvrzení, že tvrdí-li žalovaný na jedné straně osvědčení formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH, čímž de facto aproboval uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak tvrdí žalobce, zároveň ovšem na straně druhé argumentuje podvodem na DPH a zpochybňuje, že žalobce mohl dané zboží převzít v jím tvrzeném termínu a rozsahu, je ve své argumentaci nekonzistentní a rozporný. Pokud měl žalovaný pochybnosti o realizaci plnění tak, jak bylo deklarováno, minimálně stran data uskutečnění zdanitelného plnění, nemohl konstatovat naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet a přistoupit k výjimce jeho nepřiznání pro podvod z DPH.
53. S tímto tvrzením se soud neztotožňuje. Poukazuje na to, že v důsledku Rozsudku NSS bylo třeba na právě projednávaný případ aplikovat rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. Žalovaný dostatečně přesvědčivě prokázal, že byť se děj neodehrál přesně tak, jak tvrdil žalobce, zdanitelné plnění bylo přijato od plátce DPH (společnost REMIA) a současně žalobce dostatečně prokázal použití střešních panelů v rámci své ekonomické činnosti. Pochybnost vzešlá z dodání materiálu v určitý den je pouze jednou z nestandardních okolností a její vyjádření nelze ztotožnit s nesplněním podmínek nároku na odpočet daně. Soud souhlasí se žalovaným, že existence důvodných pochybností stran faktického převzetí zboží nijak nevyklučuje konstatování o splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet. K tomu též rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* „[j]e třeba připomenout, že k uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet podmínky hmotněprávní i formální povahy. Pokud jde o hmotněprávní podmínky, z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že k tomu, aby dotyčné osobě uvedený nárok mohl vzniknout, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice. Dále je třeba, aby na vstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a aby toto zboží nebo tyto služby byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění. Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpočet DPH, které jsou postaveny na roveň podmínkám formální povahy, čl. 178 písm. a) uvedené směrnice stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s jejími články 220 až 236 a články 238 až 240 (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatura).“
54. Nesoulad ohledně data uskutečnění zdanitelného plnění sám o sobě nevyvrací splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet. Soud k tomu dodává, že v případě platnosti tvrzení žalobce by došlo k negaci principu odepření nároku na odpočet z důvodu daňového podvodu. Odepření odpočtu pro podvod je konstruováno právě tak, že i když jsou jinak splněny běžné předpoklady nároku na odpočet, může být odpočet odepřen, je-li prokázána účast na podvodu na DPH. Neplatí, že uznal-li žalovaný splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu, uznává automaticky všechny náležitosti, které žalobce tvrdí. Tuto tezi podporuje i závěr rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, který vychází z podobné logiky – byť daňový subjekt tvrdí, že zdanitelné plnění přijal od určitého plátce, přestože jej od konkrétního subjektu prokazatelně nepřijal, i přes toto jsou hmotněprávní podmínky splněny, má-li správní orgán postaveno na jisto, že zdanitelné plnění bylo přijato od (jiného) plátce DPH. Následně lze nárok nepřiznat pouze výjimečně, je-li shledána účast na daňovém podvodu.
55. Uznání hmotněprávních a formálních podmínek nezakládá pro správní orgány „překážku zpochybnění dalších souvislostí,“ které jsou se zdanitelným plněním spojeny. Především ale

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

žalovaný pochybnost o přijetí zdanitelného plnění v jiný den nepoužívá k popření samotného vzniku nároku, nýbrž jako indicii pro podvodní větev. Žalobce se snaží dovodit nesplnění hmotněprávních podmínek z okolnosti, kterou žalovaný v této věci hodnotí nikoli jako důvod popření existence nároku, nýbrž jako indicii relevantní pro podvodní větev.

56. Na základě závěrů rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný přistoupil ke zkoumání, zda disponuje údaji, z nichž lze postavit najisto přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH. Nejdříve v napadeném rozhodnutí vymezil podmínky pro splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně (body 15 a 16), a poté, především v bodech 43, 45, 46, ale i na dalších místech napadeného rozhodnutí, vztáhl tyto požadavky na žalobce a došel k závěru, že plnění bylo poskytnuto plátcem DPH, společností REMIA, a žalobce jej použil ke své ekonomické činnosti. Soud nemá důvod se od těchto závěrů odchýlit, a proto uzavírá, že námitka vnitřní rozpornosti rozhodnutí není důvodná.

b) Zdanitelné plnění

57. Žalobce tvrdí, že nebylo jakkoli prokázáno, že materiál dodaný společností LINDAB společnosti REMIA je totožný s panely, které byly použity na střechách trafostanic v FVE Zbrašín. Naopak, tato dvě plnění jsou na sobě zcela nezávislá, přičemž společnost ATANASTA provedla výměnu střech trafostanic v dubnu, ale kvůli dalším problémům (především absence sklonu k odtékání vody ze střech), musel žalobce poplat v květnu práce od společnosti REMIA, která je provedla ve druhé polovině roku 2014.

58. Soud konstatuje, že toto nové tvrzení žalobce ničím nedokládá. Naopak je k dispozici souvislý řetězec důkazních prostředků, který je v souladu se zjištěními žalovaného. Soud v této souvislosti odkazuje v podrobnostech na napadené rozhodnutí, konkrétně body 49, 89 a 130 napadeného rozhodnutí.

59. Soud uvádí, že o totožnosti zdanitelného plnění představujícího střešní panely nemá důvod pochybovat. Ve prospěch tohoto tvrzení hovoří posloupnost jednotlivých kroků, které dávají ucelený obraz o charakteru zdanitelného plnění. Žalovaný dospěl k přesvědčivému závěru, který rozsáhle a přezkoumatelně odůvodňuje.

60. Jelikož není účelem rozsudku opakovat již jednou zjištěné, soud k závěrům žalovaného doplňuje pouze následující. Žalobce argumentuje, že společnost ATANASTA zajistila dodání nových panelů na míru z Německa, které byly přivezeny nákladním autem, a v souvislosti s tím odkazuje na fotografie z předmětné vykládky. Fotografie, které jsou součástí správního spisu a na něž v souvislosti s vykládkou upozorňuje žalobce, nejsou opatřeny datem, takže nelze zjistit, v jaký den byly foceny. Na CD s fotografiemi nachází složka s názvem „Dovoz materiálu ATANASTA.“ Na druhé, třetí a čtvrté fotografii je jasně rozeznatelné logo společnosti LINDAB. Jedná se o několik balíků střešních panelů, jejichž vrchní část je opatřena logem dodavatele, který však dle tvrzení žalobce neměl předmětné panely v této době do areálu vůbec dodat. Mělo se jednat o jiné, na míru vyrobené panely dodané od „velké stavební firmy z Německa.“ Z tohoto tvrzení soud dovozuje, že mělo jít o odlišnou firmu, než je LINDAB. Fotografie, které žalobce sám dokládá, jsou však v rozporu s jeho vlastním tvrzením.

61. Tvrdí-li dále žalobce, že šlo o dvě rozdílná plnění, soud konstatuje, že nepředložil žádné dokumenty k pracím, které měla ATANASTA poskytnout. Je přitom nápadné, že

Shodu s popisem potvrzuje M. S.

10/2024

společnost ATANASTA, která měla podle této verze opravy provést, tyto práce samostatně nevyfakturovala. Pokud by měly být součástí faktury č. 51, muselo by tomu odpovídat i daňové zachycení takového plnění, zejména z hlediska režimu přenesení daňové povinnosti. Nic takového ovšem v řízení nevyplývalo. Žalobce nedokázal ani uspokojivě odpovědět na otázku, jak je možné, že v rámci kompletního dodavatelského řetězce je soustavně odkazováno, či se při identifikaci dodaného zboží vychází, z cenové nabídky společnosti LINDAB č. CN-OS-14-062-REV-3 (dále jen „cenová nabídka“). Předávací protokol, kterým objednávku od společnosti ATANASTA žalobce přebíral, se na položku přesně shoduje s cenovou nabídkou. Tato cenová nabídka figuruje též v celém řetězci transakcí. Společnost LINDAB na ni odkazuje v zálohové faktuře vystavené společnosti REMIA (faktura č. 1469000113), společnost REMIA na ni rovněž odkazuje v zálohové faktuře č. 140800002 vystavené společnosti ATANASTA. Existenci cenové nabídky lze nepřímou dohledat i v posledním článku řetězce, tedy mezi společnostmi ATANASTA a žalobcem – totožné vymezení položek se objevuje v cenové nabídce č. 12/2014 ze dne 20.03.2014, kterou společnost ATANASTA vystavila žalobci. Pořadí, množství, i druh zboží obou cenových nabídek jsou zcela shodné. Na cenovou nabídku společnosti ATANASTA je odkazováno i v předávacím protokolu č. 3/2014, kde jako odběratel figuruje žalobce a dodavatel společnost ATANASTA. Konečně, odkaz na cenovou nabídku č. 12/2014 a předávací protokol č. 3/2014 se objevuje i ve faktuře č. 51 mezi společnostmi ATANASTA a žalobcem, přičemž jediným rozdílem je navýšení z jednoho kusu plnění na osm kusů plnění. Nutno podotknout, že v žádném z dokumentů mezi žalobcem a dodavatelem ATANASTA neexistuje zmínka o provedených pracích, které měla ATANASTA vykonat. Lze tedy bezpečně vyjít z toho, že panely na opravu střech trafostanic pocházely od společnosti LINDAB.

62. Soud považuje za vhodné dodat k tvrzení žalobce ohledně rozdílnosti plnění ještě jednu souvislost. Žalobce mimo jiné tvrdí, že k opravě sedmi kusů trafostanic nemůže stačit jeden kus plnění. Soudu není jasné, z čeho při formulaci této teze žalobce vychází. Jednalo-li by se dle jeho slov o odlišné panely než ty, které poptala společnost REMIA u společnosti LINDAB na základě cenové nabídky, není jasné, proč žalobce setrvává na terminologii používané v této cenové nabídce. Onen „jeden kus“ plnění je totiž v tomto případě představován 257,7 m² střešní krytiny. Žalobce tedy na jedné straně tvrdí, že se jednalo o úplně jiné panely, nespecifikuje ovšem, kolik jich mělo být, odkud byly přesně dodány a jak bylo vyjádřeno jejich množství. Zároveň ale setrvává na terminologii vyjádřené v cenové nabídce společnosti LINDAB, kde „jeden kus“ nové krytiny představuje sendvičové střešní panely v celkovém množství 257,7 m², kompletní lemování, těsnění a spojovací materiál. Potřeboval-li by žalobce sedm kusů takového plnění, plocha střešních panelů by činila přibližně 1800 m². Takový závěr (potřeba cca 1800 m²) neplyne z žádných tvrzení ani důkazů žalobce a neodpovídá ani tomu, jak žalobce sám plnění v dokladech vymezoval.
63. Odhlédnout nelze ani od dalších fotografií, které sám žalobce předkládá. Žalobce mimo jiné v bodu 29. žaloby, větě poslední, tvrdí, že „společnost ATANASTA tedy dodala střešní panely a provedla jejich výměnu, **staré panely pak zlikvidovala.**“ (pozn. – zvýrazněno soudem). Na přiloženém CD disku, který je součástí spisu, ve složce „Poškozené sendviče ze starých střech,“ je fotografie, která vyobrazuje budovu trafostanice s částí střechy, kde je patrné její poškození – je prorostlá plevelem, mechem a trávou. V pravém dolním rohu fotografie lze ovšem nalézt text s datem „17.07.2014 10:28.“ Pokud žalobce tvrdí, že společnost

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

ATANASTA již v dubnu provedla opravy a staré panely zlikvidovala, jeho tvrzení neobstojí – minimálně na jedné ze sedmi trafostanic se ještě v červenci nacházela poškozená střecha. Zbylé fotografie zachycují poškozené panely již odejmuté ze střechy, ovšem jsou rovněž datovány do července roku 2014 – v té době měly však být již dle tvrzení žalobce zlikvidovány. Dále se ve složce „Výměna střech“ nachází čtyři fotografie, které zachycují práce na výměně střešních panelů. Jsou opatřeny daty, konkrétně na dvou z nich je uvedeno v pravém dolním rohu „15/ČEC/2014,“ na jedné „17.07.2014 21:59“ a na poslední „18.07.2014 00:23.“ Jiné fotografie (s dubnovými daty), které by zachycovaly práce na výměně střech, žalobce nepředložil.

64. Zjištění soudu tak ve svém souhrnu přesně korespondují se zjištěními, která provedl správce daně – časové zařazení fotografií koresponduje s tím, že práce realizované v areálu FVE probíhaly v červenci 2014, tedy v období, které odpovídá dokumentovaným pracím provedeným REMIA. Žalobce své tvrzení o dubnové opravě realizované společností ATANASTA neopírá o žádné relevantní důkazy, navíc fotografie, které sám předložil, hovoří v jeho neprospěch.
65. Lze tedy souhlasit se žalovaným, že žalobce v průběhu řízení účelově mění své tvrzení stran dodání deklarovaného materiálu, aniž by je podložil relevantními důkazními prostředky. Soud se ani s touto námitkou žalobce neztotožnil.

c) Podvod na DPH

66. Žalobce odmítá, že by byl věděl či mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH a zpochybňuje závěry zjištěné správcem daně a žalovaným ohledně jeho účasti na daňovém podvodu. Soud opět připomíná, že není účelem soudního přezkumu opakovat již jednou vyřčené. S klíčovými námitkami se žalovaný vypořádal již v napadeném rozhodnutí, přičemž svou úvahu podpořil řetězcem důkazů, které ve svém souhrnu svědčí o závěru, k němuž dospěl. Nesouhlas žalobce s výsledkem daňového řízení nezakládá jeho právo na jiné, jemu příznivější řešení, pokud je nedoloží relevantními důkazy. Žalobce soustavně zpochybňuje jednotlivá zjištění žalovaného a snaží se předkládat alternativní skutkové verze, kterým však neodpovídají důkazní prostředky. Jednotlivé kroky žalobce, jakož i další související nestandardní okolnosti, je ovšem nutno posuzovat ve vzájemném kontextu, komplexně, nikoli izolovaně, jak se na několika místech snaží činit žalobce. Zjištěné objektivní okolnosti a nestandardnosti, k nimž správní orgány dospěly, byť každá sama o sobě nemusí být nezákonná či svědčit o účasti na podvodu, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které spolehlivě prokazují závěry žalovaného. K potřebě komplexního posouzení viz např. rozsudek NSS ze dne 15.02.2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55 „[z] judikatury Nejvyššího správního soudu ovšem vyplývá, že byť posuzované indicie samy o sobě nesvědčí o nezákonnosti, ve svém souhrnu mohou tvořit ucelený soubor, který jednoznačně prokazuje, že daňový subjekt o podvodu na dani věděl, nebo přinejmenším mohl vědět (srov. rozsudek ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012 – 42)“ a „[k]aždý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011 – 619).“ (tamtéž).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

67. Žalovaný nejprve v napadeném rozhodnutí detailně popisuje proces, kdy lze odepřít nárok na odpočet DPH i při splnění hmotněprávních a formálních podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH. Děje se tak v případě, kdy se daňový subjekt účastní daňového podvodu. Proces zkoumání vzniku podvodu na DPH žalovaný detailně popsal v obecných rysech pod body 17-44 napadeného rozhodnutí. Tento postup pak aplikoval na případ žalobce v bodech 45-76 napadeného rozhodnutí. Soud se s postupem i se závěry žalovaného ztotožňuje, není důvodu se od nich odchýlit, a proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Skutečnosti, které žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí a z nichž dovozuje existenci podvodu na DPH, mají oporu ve spise. Naopak tvrzení žalobce, navíc několikrát v průběhu řízení pozměněná, tyto kvality postrádají.
68. Žalovaný nejprve identifikoval narušení neutrality daně (body 45-53 napadeného rozhodnutí). Soud souhlasí se žalovaným, že nikterak nepřičítal žalobci k tíži obecnou skutečnost, že měl vědět o narušení neutrality DPH, které bylo shledáno u společnosti ATANASTA. Existence narušení neutrality je, jak správně uvádí žalovaný, esenciální podmínkou pro konstatování daňového podvodu, není součástí vědomostního testu. Vědomostní test nelze směšovat s identifikací podvodu na DPH. Žalovaný popsal mechanismus daňové výhody (zejm. body 45, 48 s 51 napadeného rozhodnutí), kdy na popud žalobce došlo k umělému vložení prostředníka, společnosti ATANASTA, u níž došlo k nepřiměřenému zvýšení ceny, a žalobce tak uplatnil výrazně vyšší odpočet ve výši 630 000 Kč. Žalovaný pojmenovává společnost ATANASTA jako problémový článek řetězce a jeho roli jakožto „missing tradera“ (zejm. body 52-53 napadeného rozhodnutí) spočívající obzvláště v nekontaktnosti, nepodávání daňového přiznání, pouhé formální existenci s virtuálním sídlem a dalších souvislostech. Daňové povinnosti společnosti ATANASTA za duben 2014 nebylo tím pádem možné spolehlivě prověřit a daň byla doměřena, ale neuhrazena.
69. Soud k výše uvedenému dodává, že „[k]líčovým je rovněž závěr, že výše chybějící daně nemusí odpovídat výši doměřeného odpočtu. Při objektivní nemožnosti (z důvodu nespolupráce a obstrukčního jednání subjektů v řetězci) prokázat chybějící daň přímými důkazními prostředky, může správce daně postavit závěr o chybějící dani na sérii nepřímých důkazů. Nezbytná je však stále souvislost (resp. propojenost) mezi chybějící daní a doměřeným odpočtem. Tato skutková a příčinná souvislost mezi „missing traderem“ a daňovým subjektem dle NSS vzniká, pokud bezprostřední dodavatel daňového subjektu vykazuje „... znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu ...“ - aniž by daňový subjekt musel jakkoli znát subjekt na pozici „missing trader“ (či s ním musel být např. personálně propojený). Nárok na odpočet je možné neuznat každému subjektu v řetězci, který se účastnil obchodních transakcí zasažených podvodem, o kterém věděl, či mohl vědět – takový postup dle závěrů NSS cílí na ochranu systému DPH a dále na vyloučení libovůle správce daně a zajištění rovného postavení všech daňových subjektů.“ (PROCHÁZKA, Vojtěch, KUPČÍK, Petr, BRYCHTA, Karel. Definiční znaky podvodu na DPH v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Časopis pro právní vědu a praxi, 2022, č. 1, s. 153-174).
70. Přisvědčit nelze žalobci ani ohledně jeho námitky ve vztahu k výslednému „zmírnění“ narušení neutrality DPH v tom smyslu, že částečně došlo k exekučnímu vymožení části nedoplatku společnosti ATANASTA, a o tuto částku byla neutralita narušena méně, z čehož žalobce vyvozuje, že jemu by měl být nárok na odpočet přiznán minimálně v této výši. Jak uvádí žalovaný, společnost ATANASTA neuhradila své závazky dobrovolně, ale na základě daňové exekuce. Ani případná pozdější či vynucená úhrada daňových nedoplatků by sama o

sobě nemohla změnit závěr o existenci podvodu, pokud byly jeho objektivní znaky a vědomost žalobce prokázány – „[j]sou-li však objektivní okolnosti o existenci podvodu ze strany daňových orgánů prokázány a daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně přijetí kontrolních mechanismů neunes, je namístě nárok na odpočet odeprít bez ohledu na to, zda u společnosti, která daň neodvedla, byly vydány zajišťovací příkazy, prostřednictvím kterých byla neodvedená daň ubrazena. Odeprění 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.“ V podrobnostech soud odkazuje podpůrně na bod 17 vyjádření žalovaného ze dne 01.10.2024, č. j. 29672/24/5100-41455-711180 a bod 52 napadeného rozhodnutí.

71. Soud nesdílí tvrzení žalobce, že nestandardní okolnosti musí být posouzeny ke stavu, kdy byly předmětné obchodní transakce realizovány. Žalobce opět nesprávně směšuje jednotlivé kroky testu podvodu na DPH, když nerozlišuje nestandardní okolnosti, které jsou podstatné pro prokázání existence podvodu na DPH, od objektivních okolností, které jsou součástí vědomostního testu. K tomu viz rozsudek NSS ze dne 06.08.2020, č. j. 1 Afs 34/2019-33: „[s] ohledem na povahu věci a vše shora uvedené je třeba dodat, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).“ V tomto se tedy nestandardní okolnosti, které se zjišťují v prvním kroku testu, liší od objektivních okolností, které se posuzují ve vztahu k vědomosti daňového subjektu na účasti na daňovém podvodu. Žalobce si skutečně nemusel být vědom skutečností, které nastaly až po realizaci předmětného obchodu, resp. dalších souvislostí (např. falešný pas jednatele společnosti ATANASTA). Orgány finanční správy ovšem toto žalobci k tíži nepřičítaly, pouze tyto skutečnosti braly v potaz při vyhodnocení toho, zda existuje podvod na dani, nikoli při zohlednění toho, zda žalobce o tomto podvodu věděl. „Zatímco v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31), v případě zkoumání toho, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, naopak často nezbude, než v některých ohledech vyjít právě z okolností, které nastaly až po uskutečnění určité obchodní transakce.“ (rozsudek NSS ze dne 10.09.2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52. Tato námitka tedy rovněž není důvodná.
72. Ke konkrétním nestandardním okolnostem, které byly v dané věci zjištěny, soud odkazuje na body 54-64 napadeného rozhodnutí. Soud k tomu pouze doplňuje, že podpůrně lze mimo závěry žalovaného odkázat též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.01.2021, č. j. 7 Afs 92/2020-28. V tomto případě rovněž figuruje společnost ATANASTA a z rozsudku lze shledat existenci nestandardních okolností téhož druhu, jako v právě projednávaném případě. „Obchodní vztahy se společností ATANASTA a společností SERGEN tedy byly spojeny s mnohými nestandardními okolnostmi, kterých si stěžovatel musel být vědom (okolnosti týkající se ceny nakupovaného zboží měly ve stěžovateli bez dalšího vzbudit podezření o legitimitě daných obchodů). K tomu pak přistoupily i další skutečnosti, např. že společnost ATANASTA nezveřejňovala ve sbírce listin obchodního rejstříku povinné listiny týkající se svého hospodaření, neměla webové stránky a sídlila na virtuální adrese. Z veřejných rejstříků pak bylo lze zjistit i to, že na danou společnost byl podán insolvenční návrh, což mělo stěžovatele taktéž

upozornit na určitou problematickosti jeho obchodního partnera. Stěžovatel si ostatně byl dané skutečnosti vědom, i přesto však nadále pokračoval v obchodní spolupráci s daným subjektem.“

73. Tentýž rozsudek pak predestřenou úvahu dále rozvádí: „[z] veřejných rejstříků ostatně bylo lze zjistit i to, že na adrese sídla společnosti ATANASTA sídlí velké množství dalších subjektů, a jedná se tudíž pravděpodobně o sídlo virtuální. Ačkoliv lze souhlasit se stěžovatelem, že nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku není v českém právním prostředí ničím výjimečným a že virtuální sídlo (či absence webových stránek) samo o sobě nesvědčí o podvodném charakteru transakcí, tyto okolnosti měly ve spojení s dalšími nestandardními prvky zkoumaných obchodních transakcí ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o legitimitě jim realizovaných obchodů (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019 - 25). Ostatně, ve stěžovatelem odkazovaném sdělení uveřejněném na webových stránkách finanční správy se taktéž uvádí, že ověření ve veřejných rejstřících postačí pouze, pokud z těchto ani z dalších okolností zkoumaných transakcí neplynou žádné nestandardnosti: „Podnikatelé jsou ze strany berních úřadů dlouhodobě informováni o tom, že by si své dodavatele a obchodní partnery měli před uzavřením kontraktů prověřovat pečlivě a dbát zvýšené pozornosti jakýmkoliv nestandardnostem. Přitom využití veřejně dostupných rejstříků, jako je obchodní či insolvenční rejstřík a registr nespolehlivých plátců, je považováno ze strany podnikatelů i Finanční správy za běžný a rutinní postup. V případě, že obchodní partner nevykazuje známky nestandardního chování a nejsou u něj žádné pochybnosti, lze ověření ve veřejných databázích považovat za dostačující. Pokud však podnikatel u budoucího obchodního partnera objeví neobvyklé jednání či další znaky něčeho, co není zcela běžné, tak veřejné rejstříky rozhodně nestačí a je nutné si danou firmu pečlivě prověřit. Teprve v takových případech je ze strany Finanční správy po podnikatelích požadováno, aby projevíli vyšší míru obezřetnosti a přijali taková opatření, kterými by svou případnou účast na daňovém podvodu vyloučili.“
74. Dále soud konstatuje, že žalobce v žalobě přikládá nepřiměřený význam dílčím formulacím použitým v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ačkoli žalovaný na některých místech užívá obrat, že žalobce o podvodu „musel vědět,“ a jinde výslovně uvádí, že o něm „věděl,“ z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, že žalovaný dospěl k jedinému závěru, totiž že žalobce nebyl v postavení osoby, která by o podvodu nevěděla či vědět nemohla, nýbrž že si byl své účasti na podvodném schématu vědom. Nejde proto o vnitřní rozpor, ale o různé jazykové vyjádření téhož nosného závěru. Tato námitka není důvodná.
75. K údajné bezproblémové spolupráci se společností ATANASTA v minulosti, kterou žalovaný nezohlednil, soud odkazuje podpůrně na vyjádření žalovaného ze dne 01.10.2024, č. j. 29672/24/5100-41455-711180, body 20 a 22, a dále na odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejm. bod 105). Soud přisvědčuje žalovanému, že pro prokázání skutečnosti ohledně toho, že žalobce o daňovém podvodu věděl, není důležitá historická spolupráce se společností ATANASTA, ale to, že ji uměle vložil do fakturačního řetězce. Soud nesouhlasí se žalobcem, že společnost ATANASTA vykazovala pouze formální nedostatky (k tomu blíže též body 74 a 75 tohoto rozsudku). V kontextu zjištění žalovaného tak kvalita a charakter minulé spolupráce nepředstavují skutečnosti, které by byly způsobilé závěry žalovaného ohledně vědomé účasti na daňovém podvodu zvrátit.
76. Žalovaný dostatečně prokázal, že žalobce o účasti na daňovém podvodu věděl. To plyne ze série zjištění, které ve vzájemné souvislosti dávají ucelený obraz o tomto závěru. Vědomost žalobce posuzoval podle objektivních okolností (rozsudek NSS ze dne 15.02.2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55). Soud v této souvislosti odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejm.

10/2024

body 65-72. Za situace, kdy žalovaný prokázal vědomou účast žalobce na podvodu, je nadbytečné samostatně rozvíjet úvahy o tom, zda přijal dostatečná preventivní opatření, neboť taková úvaha je významná především v případech, kdy se zkoumá, zda daňový subjekt o podvodu pouze měl a mohl vědět: „*Jjestliže se podvodu na DPH spočívajícím v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) účastnil daňový subjekt vědomě, nemůže být v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu.*“ (právní věta rozsudku NSS ze dne 10.02.2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64).

77. Soud shrnuje, že „*odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében, bod 49).*“ (rozsudek NSS ze dne 31.08.2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Soud má za to, že žalovaný těmto požadavkům dostál.
78. Námitka, že žalovaný neunesl důkazní břemeno a požaduje po žalobci nepřiměřený důkazní standard, není důvodná. Žalovaný za pomoci vlastní vyhledávací činnosti dospěl k tomu, že se žalobce vědomě účastnil podvodu na DPH. Jedná se naopak o žalobce, který v průběhu řízení měnil skutkovou verzi, aniž by nová tvrzení podložil odpovídajícími důkazy. Předmět navrhovaných výsledků svědků totiž spočíval ve snaze žalobce prokázat skutečnosti, které nebyly způsobilé změnit závěry žalovaného o účasti žalobce na daňovém podvodu, o zjištěných nestandardnostech, jakož i o existenci daňového podvodu jako takového. Výsledky by nemohly přispět k objasnění rozhodných skutkových otázek. Napadené rozhodnutí se s odmítnutím předkládaných důkazních prostředků řádně vypořádává a soud se s jeho hodnocením ztotožňuje.
79. Co se týče požadovaného výsledku jednání společnosti LINDAB, žalovaný si od této společnosti vyžádal všechny listiny a informace k dané transakci a srozumitelně uzavírá, že na základě těchto informací jsou další výsledky nedůvodné a nadbytečné (body 99-104 napadeného rozhodnutí). K návrhům na výslech svědků, kteří měli osvětlit existenci firmy ATANASTA, obchodní vazby a další souvislosti prokazující funkčnost této společnosti, žalovaný správně uvádí, že toto není relevantní k jádru věci. I kdyby svědci potvrdili, že jednali s osobou vydávající se za „neexistujícího jednatele“ Atanasova nebo že firma „nějakým způsobem fungovala,“ nic to nemění na tom, že žalobce uměle vložil společnost ATANASTA do fakturačního řetězce (zejm. body 108, 111-112, 114 napadeného rozhodnutí). Žalovaný výslovně říká, že činnost společnosti ATANASTA jako takovou nezpochybňuje. Soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje. Ani námitky ve vztahu k důkazům tedy nejsou relevantní a odvolatelem odkazovaná judikatura na věc není přílehlavá. K tomu soud podpůrně odkazuje též na bod 23 vyjádření žalovaného ze dne 01.10.2024, č. j. 29672/24/5100-41455-711180 a judikaturu v něm citovanou. K uvedenému je též třeba doplnit stanovisko NSS vyjádřené v rozsudku ze dne 24.05.2018, č. j. 9 Afs 194/2017, podle něhož pokud „*správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. ... Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou – li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání.“

80. Soud uzavírá, že žalovaný prokázal existenci podvodu na DPH i vědomou účast žalobce na tomto podvodu; za této situace bylo namístež nárok na odpočet nepřiznat.

VI. Závěr a náklady řízení

81. V projednávané věci se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo věcně potvrzeno rozhodnutí správce daně, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty a uděleno penále. Přestože žalobce splnil hmotněprávní i formální podmínky odpočtu na DPH, nebylo možné tento přiznat, z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH. Správní orgány svá zjištění odůvodnily v souladu se zákonem i judikaturou NSS a SDEU, identifikovaly podvod na DPH v důsledku narušení neutrality daně a přítomnosti nestandardních okolností, a na základě prokázaných skutečností shledaly vědomou účast daňového subjektu na podvodu. Jelikož žalobce o podvodném jednání v řetězci věděl, nebylo třeba hodnotit, zdali přijal preventivní opatření k tomu, aby se podvodu vyvaroval. Na místě nebylo ani zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu tvrzených procesních vad. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

82. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. a III. podle § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. S ohledem na to, že žalobce ve věci úspěšný nebyl, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto úspěšnému účastníkovi řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10/2024

10 Af

Praha 2. dubna 2026

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.