ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **CENTRIVIT, spol. s r.o.**, IČO: 457 86 721
sídlem Kačírkova 11, Praha 5
zastoupená společností Tomáš Goláň, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2025, č. j. 15615/25/5300-21443-712226,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správními orgány

1. V posuzované věci se soud zabýval odepřením nároku na odpočet DPH z důvodu existence podvodu na této dani u plnění týkajících se provádění verifikace a preventivní údržby zařízení na vybraných ČOV.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 12. 4. 2024, č. j. 2415555/24/2005-52521-112295, č. j. 2415731/24/2005-52521-112295, č. j. 2415832/24/2005-52521-112295 a č. j. 2415880/24/2005-52521-112295 (dále jen „**dodatečné platební výměry**“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“) ve výši 410 350 Kč a současně uložena povinnost zaplatit penále ve výši 82 070 Kč za každé ze zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec roku 2018.

3. Soud ze správního spisu zjistil, že dodatečné platební výměry byly vydány na základě výsledků daňové kontroly shrnutých ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 3. 2024, č. j. 369205/24/2804-60561-609835 (dále jen „**zpráva o daňové kontrole**“). Důvodem doměření daně bylo vyloučení žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“), z jí tvrzených přijatých plnění (provádění verifikace a preventivní údržby zařízení na vybraných ČOV v Praze, okolí Prahy a v severních Čechách) od dodavatele KERIMA s.r.o. (dále jen „**KERIMA**“) pro existenci podvodu na DPH v podobě podvodného řetězce a narušení neutrality daně, přičemž žalobkyně o své účasti mohla a měla vědět.

4. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v rámci odvolacího řízení s ohledem na § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), adresoval žalobkyni seznámení ze dne 3. 2. 2025, č. j. 1983/25/5300-21443-712603 (dále jen „**Seznámení I**“), ze dne 14. 2. 2025 č. j. 4194/25/5300-21443-712603 (dále jen „**Seznámení II**“), a ze dne 9. 4. 2025 č. j. 10292/25/5300-21443-712603 (dále jen „**Seznámení III**“). O odvoláních žalobkyně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

5. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný po shrnutí skutkového a právního základu věci uvedl, že KERIMA na provedení prací sjednala jako subdodavatele ALITEK GROUP s.r.o. (dále jen „**ALITEK**“), neboť podle vyjádření jednatele KERIMA vlastní zaměstnance neměla. Předmětná plnění prováděli zaměstnanci ALITEK O. Š. a L. B., což vyplývá z doložených pracovních výkazů a potvrdili to též svědecké výpovědi a vysvětlení. Žalobkyně splnila všechny formální i hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. V takovém případě je nárok na odpočet přiznán, ledaže se prokáže, že byl uplatněn podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Žalovaný tedy s ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „**SDEU**“) zkoumal 1) existenci podvodného řetězce subjektů a narušení daňové neutrality, 2) existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání a 3) zda byla žalobkyní přijata veškerá opatření, která po ní mohou být vzhledem k okolnostem případu vyžadována, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Žalovaný přitom ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že odpočet byl uplatněn v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**Směrnice**“), jelikož dotčené transakce byly zasaženy podvodem na DPH.

6. K podvodnému jednání, jež zahrnovaly obchodní transakce, jichž se účastnila žalobkyně, žalovaný uvedl, že dále uvedené rozhodné skutečnosti samostatně nemusí být v rozporu se

zákonem,
ve svém souhrnu však prokazujíc existenci daňového podvodu. Na základě dokladů předložených žalobkyní, vlastního šetření správce daně a kontrolních hlášení ALITEK a KERIMA byl identifikován následující fakturační řetězec společností zapojených do provádění verifikace:

ALITEK → KERIMA → žalobkyně

7. ALITEK vystupuje na pozici „missing trader“, v důsledku jehož činnosti dochází k narušení neutrality daně, KERIMA jako tzv. „buffer“ mající za úkol zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce a žalobkyně jako konečný článek v pozici tzv. „brokera“, který si nárokuje odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem. V případě ALITEK ze svědeckých výpovědí a další dokumentace ve spise vyplynulo, že funkce jednatele byla vykonávána zjevně pouze formálně, pracovníci fakticky vykonávali práci pro KERIMA, společnost měla pouze formální sídlo a neprovozovala žádný komunikační či prezentační kanál. Jako předmět podnikání ALITEK definovala širokou škálu činností, ale ve skutečnosti poskytovala úzce vymezené technické služby v oblasti čistírenských provozů výhradně ve prospěch KERIMA (tyto nebyly řádně ohlášeny ani odpovídajícím způsobem zajištěny po technické a personální stránce). Finanční toky ALITEK vykazovaly jasné znaky účelového obcházení kontrolních mechanismů, platby zasílané KERIMA byly obratem vybírány v hotovosti nebo převáděny mezi účty bez logického hospodářského důvodu, mzdové prostředky byly vypláceny prostřednictvím účtů třetích osob. Vedení účetnictví ALITEK bylo zcela nedostatečné, společnost zveřejnila pouze dvě účetní závěrky (poslední za rok 2017) a byla označena za nespolehlivého plátce i nespolehlivou osobu. ALITEK nesloužila k vykonávání reálné ekonomické činnosti, ale k vytváření zdání ekonomických vztahů za účelem zakrytí podvodného jednání. Ani KERIMA nevykazovala znaky běžně fungujícího ekonomického subjektu. Neměla žádné zaměstnance ani nemovitý majetek či dopravní prostředky a fakticky nevykonávala deklarovanou činnost. Její sídlo bylo toliko formální, zázemí deklarované činnosti fakticky neexistovalo a ani jeden z jednatelů (jak potvrdili) nevykonával faktickou řídící činnost. Prostředky přijaté KERIMA od žalobkyně byly obratem převáděny ALITEK a po ukončení spolupráce se žalobkyní byly všechny bankovní účty KERIMA zrušeny. KERIMA nevykazovala známky standardního podnikatelského provozu, přesto však deklarovala v daňových přiznáních vysoké obraty, a to výhradně ve vztahu k žalobkyni a ALITEK. V daňových řízeních vedených vůči KERIMA za roky 2016 až 2018 správce daně opakovaně neuznal nárok na odpočet DPH, neboť nebylo prokázáno, že dodavatel KERIMA fakticky realizoval deklarovaná plnění (dokonce bylo pro červen 2016 zjištěno, že práce fakticky realizovali zaměstnanci žalobkyně). KERIMA tedy v podvodném řetězci plnila čistě zastírací roli a její zařazení mezi ALITEK a žalobkyni mělo zvýšit věrohodnost fiktivních plnění a zakrýt skutečné vazby. Uvedené dokresluje skutečnost, že stejná osoba figurovala jako prostředník a kontaktní osoba v rámci obchodních vztahů žalobkyně nejen s KERIMA, ale i s ALITEK. Žalobkyně odebírala předmět plnění od dodavatele KERIMA několik let, kdy docházelo k častějšímu střídání subdodavatelů (následně došlo ke změně také v osobě dodavatele), po celou dobu však plnění vykonávaly dvě konkrétní fyzické osoby. Měnící se struktura dodavatelů při současně neměnném personálním zajištění výkonu prací postrádá ekonomickou logiku a působí účelově. Dále ač platby mezi žalobkyní, KERIMA a ALITEK probíhaly bezhotovostně, ALITEK je obratem vybírala v hotovosti, což není běžné v rámci standardních obchodních vztahů a může nasvědčovat snaze o zastření skutečných toků peněz. ALITEK a KERIMA sdílejí řadu znaků typických pro účelově založené entity: sídlo na virtuální adrese, žádná

provozní infrastruktura, chybějící veřejná prezentace či běžná komunikace na trhu, nezveřejňování účetních závěrek, jednatelé mající znaky tzv. bílých koní, formálně uváděný předmět podnikání neodpovídá skutečnému charakteru předmětného plnění, obě společnosti byly označeny za nespolehlivé osoby a po skončení obchodní spolupráce s žalobkyní došlo k utlumení jejich činnosti. Tyto okolnosti v souhrnu ukazují na absenci běžného tržního chování a odpovídají znakům podvodu na DPH. Další nesrovnalost představuje sdělení P. Š. v rámci svědecké výpovědi, že hledal subdodavatele, kterého by mohl libovolně měnit, jelikož se jedná o opravdu „*hnusnou práci*“, a chtěl, aby spolupráci s žalobkyní zajišťovala jedna stálá společnost (tj. KERIMA). Nicméně i kdyby reálně docházelo ke střídání subdodavatelů, mezičlánek by byl nastrčen, jen aby „to nějak vypadalo“, navíc danou činnost reálně vykonávaly stále tytéž fyzické osoby. Dále je podezřelé, že ALITEK do zahájení spolupráce s KERIMA vykazovala na výstupu plnění pouze v řádu statisíců, zatímco ihned po zahájení spolupráce došlo k navýšení až o miliony, a po ukončení spolupráce došlo k utlumení činnosti. To nasvědčuje účelovosti obchodního vztahu. Žalobkyně po dobu čtyř měsíců přijímala od KERIMA plnění ve stále stejné výši bez ohledu na rozsah vykonané práce. Plnění měly zajišťovat pouze dvě fyzické osoby, což odpovídá měsíčnímu nákladu na jednu z nich zhruba 977 000 Kč. Náklady účtované žalobkyni výrazně převyšovaly obvyklé náklady, které by vznikly při jejich přímém zaměstnání, což postrádá ekonomickou logiku. K narušení neutrality DPH došlo jak u ALITEK, tak u KERIMA. ALITEK za 3. a 4. čtvrtletí 2018 nepodala daňové přiznání k DPH a znemožnila provedení daňové kontroly, nárok na odpočet DPH z přijatých plnění jí byl odmítnut pro nesplnění formálních náležitostí, přičemž neuhrazení vyměřené daně a aktivní obstrukce ALITEK představují narušení principu neutrality daně, jelikož usilovala o neoprávněné daňové zvýhodnění bez splnění zákonných podmínek. KERIMA za září 2018 znemožnila provést daňovou kontrolu a neposkytla daňový doklad, čímž nesplnila formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH a vyměřenou daňovou povinnost (stejně jako za další období) neuhradila. Finanční prostředky KERIMA měla, ale směřovala je na výběry hotovosti a platby ALITEK (což potvrzují dlouhodobé nulové až záporné zůstatky na účtech). To podobně jako u ALITEK představuje narušení principu neutrality DPH. ALITEK lze označit za „missing tradera“, jelikož nereagovala na výzvy správce daně, daň jí byla stanovena jinak a nebyla uhrazena. KERIMA je článek typu „buffer“, neboť přes neumožnění správci daně zahájit daňovou kontrolu s ním komunikovala v předchozích obdobích a na první pohled se jedná o fungující společnost. Obě společnosti byly použity pachateli podvodu, kteří před sebe nastrčili jiné lidi (tzv. bílé koně). Žalobkyně přijala plnění zatížené podvodem na DPH, neboť daň na vstupu, kterou si nárokuje, nebyla odvedena do státního rozpočtu. To představuje narušení neutrality daně.

8. Ohledně vědomosti žalobkyně stran možné účasti na podvodu žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „**NSS**“) ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71. Žalobkyni odpočet nenáleží i v případě, že z neodvedené daně neměla prospěch, pokud by o podvodu mohla vědět. Žalovaný na základě dokazování dovodil několik objektivních okolností. Žalobkyně rezignovala na ověření obchodního partnera, přičemž jedna osoba (P. Š.), která zprostředkovala spolupráci žalobkyně s KERIMA (ač stála mimo její oficiální struktury) byla oprávněna jednat současně jménem dvou různých subjektů z opačných konců obchodního vztahu. Přesto žalobkyně nevěnovala elementární péči ověření, kdo je skutečný smluvní partner a zda má odpovídající kapacity, naopak přijala uspořádání, v němž

hlavním garantem transakcí byla osoba bez formálního postavení s trestní minulostí a s blízkým vztahem k jednateli žalobkyně. To dokresluje svědecká výpověď pana Š., podle níž mu žalobkyně zadala svůj požadavek a jakákoli bližší zjištění o KERIMA a jejím faktickém zapojení do realizace plnění ji nezajímala, ač byla správcem daně na problematičnost tohoto dodavatele upozorněna. To svědčí o vědomém přijetí netransparentního a účelově nastaveného obchodního modelu. Žalobkyně KERIMA zvolila i přes její obor činnosti odlišný od předmětu deklarovaných plnění a dlouhodobé nezveřejňování účetních závěrek. Dále ze Smlouvy o zprostředkování a smlouvy příkazní (dále jen „**Smlouva**“) a z výpovědi pana Š. vyplývá, že žalobkyně měla již od počátku povědomí, že KERIMA nepředstavuje skutečného poskytovatele služeb. Vědomě akceptovala, že plnění neprovádí smluvní dodavatel, ale anonymní subjekty vyhledávané třetí osobou bez formálního vztahu ke KERIMA. U KERIMA docházelo opakovaně ke změně jednatelů (dva z nich byli postiženi exekucí), což výrazně snižovalo důvěryhodnost. Žalobkyně žádného z jednatelů ani neznala, a přesto s KERIMA obchodovala. Fakticky obchodní vztahy zajišťoval P. Š., který podle svědeckých výpovědí pouze zajišťoval formální statutární zástupce, jelikož on z důvodu trestní minulosti tuto funkci vykonávat nemohl. Žalobkyně s KERIMA již dříve spolupracovala, přičemž už tehdy obchodní vztah vykazoval známky pochybné spolupráce (nebyl uznán nárok na odpočet). Dále je nestandardní, že práce fakticky vykonávaly stejné fyzické osoby bez ohledu na změny subdodavatelů, o čemž žalobkyně věděla. Pracovní smlouvy uvedených fyzických osob neuzavírala fakturační společnost, ale zajišťoval je P. Š. Takové zapojení by nebylo možné bez vědomého souhlasu žalobkyně, která musela být minimálně obeznámena s tím, že její formální dodavatelé nemají personální kapacitu. Žalobkyně měla dlouhodobě přehled o osobách fakticky vykonávající práce, a tedy že se dodavatelé mění pouze formálně, přičemž za běžných obchodních podmínek by takové nastavení bylo nevysvětlitelné a podnikatelsky neobhajitelné. Dále žalovaný poukázal na již zmíněné disproporční měsíční náklady na každou z osob fakticky vykonávající práce. Iracionální nepoměr mezi personálními náklady a cenou placenou za služby dodavatele potvrzuje jako objektivní okolnosti i NSS v rozsudku ze dne 21. 2. 2023, č. j. 2 Afs 216/2021-172. Žalobkyně byla odborně znalá a musela jí být zřejmá výrazná ekonomická nevyváženost, kdy nadto sama žalobkyně musela dané osoby zaškolit, poskytovat jim potřebnou odbornou a materiální podporu. Žalobkyně přistoupila na obchodní model, který od počátku odporoval standardnímu obchodnímu jednání, a vědomě přehlížela varovné signály. Alespoň v obecné rovině si musela být vědoma (nebo vědět měla), že vstupuje do neprůhledného a potenciálně fiktivního řetězce a účastní se transakcí sloužících ke krácení daně.

9. Žalobkyní zmíněná opatření ve světle zjištěných objektivních okolností neobstojí. Šlo buď o formální kroky nezajišťující ověření skutečného průběhu plnění, nebo byla opatření v přímém rozporu s tím, co se mezi žalobkyní a KERIMA fakticky dělo. Žalobkyně poukazovala na předchozí bezproblémovou spolupráci s KERIMA, nicméně tato skutečnost nemůže být rozhodující. Pokud v předchozím období nebyl odhalen podvod, neznamená to, že v navazujícím nemohl nastat. Daňový subjekt musí být obezřetný po celou dobu obchodního vztahu, zvláště při existenci indicií zpochybňujících jeho transparentnost. Kromě toho žalobkyně pokračovala ve spolupráci s dodavatelem, přestože byla správcem daně v minulosti upozorněna na závažné pochybnosti a již v předešlých zdaňovacích obdobích nebyl žalobkyni odpočet DPH v souvislosti s plněními od KERIMA přiznán. Uzavření smlouvy a existence předávacích a verifikačních protokolů představuje pouze formální potvrzení smluvního vztahu a přejímky služeb, nikoli projev skutečné kontroly

toho, kdo práce vykonává a za jakých podmínek. Žalobkyně od počátku věděla, že práce nebude vykonávat KERIMA, a přesto žádné konkrétní ověření řetězce neprovedla. Ani doloženým protokolem podepsaným s KERIMA nelze prokázat, že žalobkyně přijala opatření, kterými by byla schopna zabránit podvodu na DPH, jelikož podle tohoto protokolu KERIMA toliko za uvedených podmínek přejímá seznam rizik a registr environmentálních aspektů. Ani bezhotovostní úhrady provedené až po faktickém provedení prací nemohou být relevantním ověřovacím mechanismem, neboť platební metoda neříká nic o tom, kdo skutečně práce vykonal (navíc byly fakturovány fixní částky bez ohledu na skutečný rozsah činností). Zpětná vazba od jednotlivých ČOV se z povahy věci týkala spokojenosti s konkrétními pracovníky, nikoli kvality účetní a právní stránky dodavatelského vztahu (pokud to navíc vedlo žalobkyni k zaměstnání jednoho z pracovníků, je to spíše dokladem toho, že si žalobkyně byla vědoma nedostatků původního nastavení). I pokud by nastavení obchodních podmínek bylo běžné, ve světle konkrétních okolností měla žalobkyně zpozornět a prověřit, zda není součástí podvodného řetězce. Žalobkyně přehlížela objektivní okolnosti a nepřijala v souvislosti s nimi žádná opatření odpovídající požadavku na obezřetné jednání při výběru obchodního partnera a ověření povahy přijatého plnění, aby předešla své účasti na podvodu na DPH. Nelze tedy osvědčit její dobrou víru.

10. Dále se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami. Námitku nesprávného tvrzení správce daně ohledně neoznačení osob vykonávající činnost pro společnost Andritz, žalovaný označil za nepřesnou, jelikož správce daně výslovně konstatoval, že fotografie pouze dokládají, že nějaké osoby prováděly činnosti v pracovním oblečení společnosti Andritz a žalobkyně blíže neidentifikovala konkrétní společnost ze skupiny Andritz (mezi ty spadá ANDRITZ AG, ANDRITZ S.A.S či ANDRITZ Separation GmBH – pozn. soudu (dále souhrnně jako „**Andritz**“) a nepředložila důkazní prostředky k podrobnějšímu objasnění. Obchodní vztah žalobkyně s Andritz je nadto svým charakterem a rozsahem nesrovnatelný s tím mezi žalobkyní a KERIMA. Správce daně podrobně popsal důvody, na jejichž základě dospěl k závěru, že žalobkyně měla znalost personální a majetkové struktury zapojených subjektů včetně ALITEK, přičemž vycházel z důkazních prostředků (nikoli z domněnek). Odůvodněná je i úvaha ohledně odmítnutí návrhu na výslech pana Š. jako nadbytečného, jelikož rozhodné skutečnosti již byly prokázány jinými důkazními prostředky. Žalobkyně byla s výsledky výslechů řádně seznámena a měla možnost se k nim vyjádřit.

11. Ve vztahu k námitkám týkajícím se existence podvodu žalovaný podotkl, že správce daně odkázal na konkrétní smluvní dokumentaci, z níž vyplývá, že pan Š. byl osobou pověřenou jednatelem žalobkyně k vybudování a zajištění obchodního řetězce, přičemž tato role byla potvrzena i výpověďmi pana Š. a dalších osob. Je žádoucí, aby správce daně prověřil celý daňový řetězec. To ovšem neznamená, že musí identifikovat a důkazně zmapovat každý článek řetězce včetně jeho začátku, aby bylo možné učinit závěr o zapojení konkrétního plátce do podvodu. Byly zjištěny dostatečné skutečnosti k tomu, aby bylo možno vyhodnotit charakter plnění, úlohu ALITEK a KERIMA a vědomostní standard žalobkyně. Tvrzená spolupráce mezi společností MARTIGO spol. s r.o. (dále jen „**MARTIGO**“) a ALITEK (a existence jejího personálního zázemí) nic nemění na povaze dalších zjištění, která v souhrnu odůvodňují závěr o podvodném schématu. Nebylo tedy nutné doplnění dokazování směrem k MARTIGO. Ani skutečnost, že KERIMA byla registrována jako plátce DPH a měla zapsané sídlo na konkrétní adrese, nelze interpretovat jako záruku spolehlivosti. Při místním šetření se ukázalo, že KERIMA se na uvedené adrese fakticky

nenacházela, nebyla na místě označena, vybavení kanceláře náleželo jiné společnosti a při opakovaných šetřeních docházelo k rozpornému označení využívaných prostor. Stejně tak skutečnost, že účetní závěrky by mohlo být možné dohledat ve spisech správce daně neznamená, že žalobkyně byla zproštěna povinnosti si přiměřeně ověřit ekonomickou činnost obchodního partnera. To, že pan Š. mohl být ve vztahu ke KERIMA evidován jako osoba pracující na základě dohody o provedení práce, nevylučuje závěr správce daně, že KERIMA v rozhodné době fakticky nevykazovala běžnou zaměstnaneckou strukturu. Žalobkyně k vyvrácení tvrzení pana L., že byl bílým koněm, předložila snímky obrazovky, které mají prokazovat vztah mezi panem L. a pane Š. na základě jejich vzájemné konverzace. Snímky pocházejí z multiplatformní aplikace pro zasílání zpráv, v rámci níž si uživatelé mohou pod jimi zvolené jméno uložit jakékoli telefonní číslo. Snímky postrádají jakýkoli identifikátor spolehlivě dokládající, že konverzace probíhala právě mezi těmito dvěma osobami. Pojem bílý kůň neznamená, že osoba neví nic o předmětné činnosti, ale že formálně figuruje jako zástupce společnosti, aniž má reálnou možnost ovlivňovat její chod, což přesně pan L. popsal. I kdyby tedy byly snímky bez jakýchkoli pochybností vzaty v potaz, nijak to nezpochybňuje tvrzení pana L., že na chod ALITEK neměl žádný vliv.

12. Důvodné nejsou ani námitky k objektivním okolnostem. Už před zahájením spolupráce mohla žalobkyně z veřejně dostupných zdrojů KERIMA prověřit a nadto byla na její rizikovost opakovaně upozorněna správcem daně. Žalobkyně tedy mohla již v době uskutečnění zdanitelných plnění zjistit, že KERIMA nemá odpovídající kapacity pro poskytování deklarovaných služeb, z čehož bylo možno dovodit ekonomickou nelogičnost a znaky účelovosti spolupráce s KERIMA. Faktické ovládání KERIMA panem Š. potvrzují nejen svědecké výpovědí jejích jednatelů, ale i struktura smluvního vztahu. Žádný z jednatelů KERIMA žalobkyni ani jejího jednatele neznal. Žalobkyně si buď KERIMA vůbec neprověřila, nebo si byla vědoma, že jedná s osobou, která má KERIMA pod kontrolou pouze „na oko“, přičemž obě varianty svědčí nejméně o hrubé nedbalosti. Pan Š. nejednal samostatně, ale vykonával úkoly svěřené žalobkyní (že nebyl statutárním orgánem KERIMA je irelevantní). Žalobkyně tento model nejen akceptovala, ale i financovala a zjevně na něm profitovala. Tvrzené prověření KERIMA ze strany žalobkyně nemohlo vést k důvodnému závěru o důvěryhodnosti KERIMA (nevykazovala ekonomickou aktivitu, neměla zaměstnance, majetek ani historii relevantní činnosti). Žalobkyně přinejmenším mohla zjistit, že reálný chod KERIMA neodpovídá jejím formálním znakům a že řídící osoba jedná mimo rámec zákonných pravidel správy společnosti (na tom nic nemění absence vědomosti o trestní minulosti pana Š.). Žalovaný se tedy neztotožnil s námitkou, že žalobkyně nebyla a nemohla být srozuměna, že zdanitelná plnění poskytovala jiná entita než KERIMA. Žalobkyně sama pana Š. pověřila zajištěním subdodavatelského subjektu pro KERIMA a současně mu uložila odpovědnost za zajištění komunikace mezi články řetězce. Žalobkyně věděla, že má být zapojen další subjekt, nejde tedy o neznalost, ale o vědomou rezignaci na ověření. Ani tvrzení, že pracovníci byli vnímáni jako zaměstnanci KERIMA, nemá oporu ve zjištěných skutečnostech (samotným pracovníkům nebylo zřejmé, kdo je jejich zaměstnavatelem). Žalobkyně nedoložila, že by se na plnění podílelo více osob než uvedení pracovníci a ani pan Š. žádné další nezmiňoval (tomu odpovídají i pracovní výkazy). Činnost pracovníků byla opakovaně koordinována, zaškolována a podporována přímo žalobkyní. Následnou změnu dodavatele z KERIMA na Renallo stavební s.r.o. nelze považovat za známou nebo předvídatelnou, a nejedná se tak o objektivní okolnost přičítanou k tíži žalobkyně. Tato změna ovšem svědčí o tom, že nešlo o náhodné uspořádání, ale předem nastavený a opakovaně používaný systém. Právě taková opakovanost a personální i

procesní kontinuita je výrazem nestandardního a podvodného obchodního modelu. Dále bylo prokázáno, že práce vykonávali pouze tři pracovníci, přičemž šlo o nekvalifikované pracovníky bez zvláštního technického zázemí, vybavených dílen, montážních vozidel a s minimální infrastrukturou. Výše úplaty téměř 8 000 000 Kč je objektivně nepřiměřená (i po započtení běžných provozních nákladů a odměny pana Š.). Stabilita jediného společníka KERIMA pana V. neznamená, že se aktivně podílel na chodu společnosti, což plyne i z jeho vlastního vysvětlení (aktivní jednatelství ukončil v únoru 2017 a jeho podíl byl navíc dlouhodobě omezen exekucí, což znemožňovalo operace s ním).

13. Dále žalobkyně namítla, že obchodní vztahy s KERIMA odpovídaly standardům na trhu, přičemž za podpůrný důkaz označila dokumenty dokládající spolupráci s Andritz. Žalovaný uvedl, že každé řízení a obchodní případ je nutno hodnotit individuálně a nelze přejímat závěry z obchodních vztahů s jinými subjekty. Doložení tří listin k jinému obchodnímu partnerovi nelze považovat za dostatečnou argumentaci. Klíčový rozdíl je v tom, že žalobkyně i Andritz jsou na rozdíl od ALITEK a KERIMA etablovanými odbornými subjekty s dlouhodobými zkušenostmi na trhu. Ve smlouvách mezi žalobkyní a KERIMA odlišně od Andritz není upravena povinnost nosit pracovní oblečení, reprezentovat žalobkyni ani účast na školeních atd. S ohledem na uvedené rozdíly a absenci smluvního rámce, který by vztah s KERIMA reguloval podobně jako v případě Andritz, se nejednalo o standardní obchodní případ.

14. Pokud jde o námitky žalobkyně proti prvnímu seznámení, žalovaný v jeho bodě 21 nečinil žádný skutkový závěr o obsahu předchozí kontroly, pouze poukázal na to, že žalobkyně sama v aktuálním řízení předkládala nové důkazní prostředky, které dříve nebyly k dispozici. To nemění nosné důvody hodnocení důkazů v aktuálním řízení. Bod 24 představuje hodnotící úvahu založenou na výpovědi pana Š. Věta „*případné problémy šly za odvolatelem*“ reflektuje, že za organizaci předmětných obchodních případů, komunikaci a tok zboží i dokladů byla primárně odpovědná žalobkyně, nikoli KERIMA nebo její zástupce. Nebylo nezbytné jednotlivé „problémy“ specifikovat formou výčtu, šlo o souhrnné označení poznatků uvedených svědkem a hodnocených v souvislosti s celkovým skutkovým stavem. Samotná jazyková formulace této úvahy nepředstavuje nepřezkoumatelnost.

II. Obsah žaloby

15. Žalobkyně v **prvním žalobním bodě** namítla nestandardní průběh nalézacího řízení. Správce daně více než rok prováděl výslechy osob, aniž by žalobkyni sdělil konkrétní pochybnosti a vyzval ji k prokázání skutečností, čímž by došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni. Žalobkyně tedy při výsleších nemohla účinně bránit svá práva, jelikož nevěděla, co má jimi být prokázáno. Správce daně na následnou argumentaci žalobkyně (částečně) reagoval až ve zprávě o daňové kontrole, přičemž vypořádání některých konkrétních námitek v ní absentuje. Dále žalovaný nereagoval na výtky žalobkyně ohledně vedení spisového materiálu a namísto toho vydal napadené rozhodnutí, v němž oproti správci daně alternoval zjištěný skutkový stav, aniž by ten měl předobraz ve skutkových zjištěních, a značná část napadeného rozhodnutí představuje novou argumentaci.

16. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. V napadeném rozhodnutí žalovaný hovoří o konkrétních nových skutečnostech a dospívá k novým závěrům (které jsou nadto v řadě případů nesprávné či nemají jasný pramen důkazu

a oporu ve spisovém materiálu), aniž by žalobkyni umožnil na jeho novou argumentaci reagovat.

17. V rámci **třetího žalobního bodu** žalobkyně popsala povahu a průběh spolupráce s KERIMA s tím, že činnosti verifikace a preventivní údržby nebyly ryze formální. Dále se vyjádřila k žalovaným popsanému fakturačnímu řetězci. Ten je neúplný, přičemž žalovaný účelově zastírá, že žalobkyně nebyla konečným článkem, jelikož předmětná plnění dále fakturovala a byla pro ni daňově neutrální (nebyla konečným odběratelem). Ze spisového materiálu vyplývají indicie, že ALITEK nebyla prvotním dodavatelem (vzhledem ke zmínkám o MARTIGO, k níž však žalovaný nedoložil nic bližšího). Závěry žalovaného ohledně ALITEK a KERIMA se nepřípustně zakládají na selektivním a účelovém hodnocení pouze části zjištěných skutečností a na domněnkách. Většinu tvrzených skutečností žalobkyně vyvrátila, s čímž se žalovaný dostatečně nevypořádal (v souvislosti s tím se žalobkyně v žalobě detailně vyjádřila k řadě okolností, které žalovaný dovodil ohledně KERIMA a ALITEK). Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a založené na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.

18. Ve **čtvrtém žalobním bodu** se žalobkyně zabývala jednotlivými (objektivními) okolnostmi, na nichž žalovaný založil účast žalobkyně na podvodu na DPH. Podrobně zpochybňovala závěry žalovaného týkající se klíčové role prostředníka a rezignace na ověření KERIMA jako obchodního partnera, odlišného oboru činnosti a nezveřejňování účetních závěrek ze strany KERIMA, vědomosti žalobkyně (od počátku), že KERIMA nebude představovat skutečného poskytovatele sjednaných plnění, častého střídání jednatelů KERIMA, opakované spolupráce žalobkyně s rizikovým dodavatelem KERIMA, vykonávání prací stále stejnými pracovníky bez ohledu na aktuálního subdodavatele v řetězci a nepoměru mezi rozsahem plnění a vynaloženými prostředky. Tyto závěry žalovaného nemají oporu ve spisovém materiálu a jsou spekulativní, aniž by se žalovaný vypořádal s námitkami žalobkyně a náležitě zjistil skutkový stav.

19. Podle **pátého žalobního bodu** se správce daně nevypořádal s žalobkyní předestřenými přijatými opatřeními zabraňujícími účasti na podvodu na DPH. K prvnímu hodnocení došlo až v napadeném rozhodnutí, což zakládá jeho překvapivost. V řadě případů šlo o hodnocení věcně nesprávné či rozporné, což žalobkyně v žalobě podrobně rozvedla. Žalobkyně nepostupovala v rozporu se standardy trhu a přijala pouze taková opatření, která po ní bylo možné rozumně požadovat. Žalovaný ani jiný takový (nepřijatý) konkrétní mechanismus či úkon objektivně neidentifikoval.

20. Podle **šestého žalobního bodu** žalobkyně v daňovém řízení namítala neunesení důkazního břemene daňových orgánů, které neidentifikovaly modelový obchodní případ, z něhož by bylo možné dovodit konkrétní standardy v oblasti činností na ČOV. Žalobkyně nabízela ověření skrze obchodní případy mezi ní a Andritz, v nichž má srovnatelné postavení, jako měla v nyní řešeném případě KERIMA. Žalobkyně poukázala na shodné okolnosti obou případů, avšak žalovaný se s nimi nevypořádal, pouze zdůraznil dílčí rozdíly, přičemž jeho závěr o neporovnatelnosti obchodních podmínek mezi žalobkyní a Andritz s obchodními podmínkami mezi žalobkyní a KERIMA je projevem libovůle a v rozporu s judikaturou SDEU. Fakticky žalovaný zkoumal pouze dílčí vlastnosti osob povinných k dani, nikoli obchodní podmínky a standardy na trhu.
Tím však neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.

21. Žalobkyně uzavřela, že řada zjištění žalovaného stojí za hranicí jeho zjišťovacích schopností a nemá oporu ve spisu či je s ním v rozporu, případně jsou závěry žalovaného nepřezkoumatelné, navzájem si odporující či se jedná o pouhé domněnky. Žalovaný odmítl opakovaně provést jakýkoli výslech (a ve spisu se nalézá pouze anonymizovaný trestní rozsudek, který nelze ze strany žalobkyně podrobit bližší analýze), čímž zamezil žalobkyni jakoukoli procesní obranu. Žalovaný rezignoval na individuální posouzení skutkových okolností a převzal obecnou argumentaci správce daně.

III. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud zamítl. V napadeném rozhodnutí jsou dostatečně popsány skutečnosti potvrzující správnost odepření nároku na odpočet DPH z důvodu daňového podvodu. K tomu žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál.

23. Ve vztahu k **prvnímu žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že neshledává nic nezákonného na postupu, kdy byli nejprve vyslýcháni svědci, a až poté správce daně sdělil konkrétní pochybnosti. K tomu poukázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11. Argumentace žalobkyně byla správcem daně dostatečně vypořádána a případné nedostatky byly odstraněny v odvolacím řízení. Obsah spisového materiálu je dostatečný pro závěry uvedené v napadeném rozhodnutí (a žalobkyně ani neuvádí, jakým způsobem by údajně chybějící spisový materiál či vysvětlení měly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí).

24. Ohledně **druhého žalobního bodu** žalovaný uvedl, že procesní práva žalobkyně nebyla zkrácena. V rámci odvolacího řízení žalovaný vydal tři seznámení se zjištěnými skutečnostmi, jimiž žalobkyni umožnil vyjádřit se k doplnění odvolacího řízení. Nad tento rámec další dokazování či významné posuny v argumentaci neprováděl. Žalobkyní uváděné pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí vychází zejména z dokazování provedeného v prvostupňovém řízení, případně jde o přeformulování či drobné rozvinutí argumentace. Následně se žalovaný vyjádřil k jednotlivým pasážím odůvodnění napadeného rozhodnutí napadaným žalobkyní a konstatoval, že neporušil seznamovací povinnost podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

25. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkami podle **třetího žalobního bodu**. V napadeném rozhodnutí je popsáno jak narušení neutrality daně, tak množství nestandardních okolností, které v souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Žalobkyně ucelenou skutkovou verzi zpochybňující veškerá skutková zjištění nepředkládá, pouze směřuje argumentaci proti jednotlivým zjištěním. Žalovaný v souladu s judikaturou ozřejmil podstatu a skutkové okolnosti podvodu, přičemž není nutné jej rozkrýt do nejmenších podrobností a identifikovat každý článek řetězce. Následně se žalovaný vyjádřil k jednotlivým výtkám žalobkyně týkajícím se tvrzených nestandardností ohledně ALITEK a KERIMA.

26. Ke **čtvrtému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že žalobkyně brojí proti jednotlivým objektivním okolnostem, avšak podceňuje nutnost posuzovat je v jejich souhrnu, nikoli izolovaně. Žalovaný se dále v souladu s argumentací obsaženou v napadeném rozhodnutí věnoval dílčím námitkám žalobkyně.

27. V souvislosti s **pátým žalobním bodem** žalovaný v souladu s odůvodněním napadeného rozhodnutí konstatoval, že opatření prezentovaná žalobkyní jsou pouze formálního

charakteru či v kontextu objektivních okolností nedostatečná. Nemohla účinně eliminovat zapojení do transakce zasažené podvodem.

28. Konečně stran **šestého žalobního bodu** žalovaný považoval za logické, že při vypořádávání dané odvolací námitky prověřil, nakolik je předestřený obchodní model srovnatelný s nynějším případem. Nalezl přitom větší množství rozdílů, přičemž tyto nebyly marginální (především jde o odlišné postavení na trhu a zkušenosti s údržbou ČOV a dále rozdíly ve smluvních ujednáních a nastavení obchodního vztahu).

IV. Ústní jednání před Městským soudem v Praze

29. Při ústním jednání před soudem setrvali účastníci řízení na svých procesních stanoviscích.

30. Právní zástupce žalobkyně odkázal na žalobu a konstatoval, že daňová kontrola byla zjevně vedena za účelem doměření daně. Stejně jako v žalobě uvedl, že žalobkyně měla s KERIMA dlouhodobý obchodní vztah a práce byly vždy reálně odvedeny. Obchodní podmínky byly nastaveny obdobně, jako je má žalobkyně nastaveny s odběrateli. Společnost KERIMA si žalobkyně najala z důvodu nedostatku vlastních personálních kapacit. Závěry daňových orgánů ohledně KERIMA (nebyla aktivní, neměla personální zázemí) byly vyvráceny svědeckými výpověďmi. KERIMA také není neznámou společností, spolupracovala např. s EUROVIA CZ a.s. Nešlo o odborné práce, ale o rozebrání zařízení, jeho kontrolu (příp. čištění) a opětovné smontování. V přepočtu na osobu se přitom fakturovalo mnohem méně, než se fakturuje dnes. Ve společnosti KERIMA se sice pracovníci střídali, ale bylo tam nejméně pět osob a další pracovníci, jejichž jména si žalobkyně nepamatuje. Tito byli instruováni nosit oblečení s logem žalobkyně, což je na relevantním trhu běžné. Žalovaný nepopsal ani neprokázal standardy relevantního trhu. Následně právní zástupce žalobkyně zopakoval také žalobní tvrzení ohledně hodnocení přijatých opatření.

31. Žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě a uvedl, že argumentace žalobkyně byla již dostatečně vyvrácena.

32. Právní zástupce žalobkyně při jednání soudu předložil dokument nazvaný „Doplnění žaloby“, jehož obsahem byly fotografie dokumentující průběh činnosti při verifikaci čerpadla. Sdělil, že jde jen o popis toho, jak čerpadlo funguje a jaké jsou jednotlivé kroky údržby. Současně předložil kopie výpisů z účtu KERIMA za roky 2016-2018.

33. Soud při jednání usnesením zamítl návrhy žalobkyně na doplnění dokazování obsažené v žalobě a vznesené při ústním jednání. Shledal, že o důvodnosti žalobních námitek lze rozhodnout na základě správního spisu a provádění dalšího dokazování by bylo nadbytečné. Doklady o platbách realizovaných KERIMA měly být předloženy již v daňovém řízení. Pokud tak žalobkyně neučinila, nelze její nečinnost dohánět v řízení před správním soudem. Fotografie obsažené v „Doplnění žaloby“ současně nejsou relevantní pro zpochybnění závěrů napadeného rozhodnutí.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

34. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „**s. ř. s.**“)].

35. Soud vyšel při posouzení věci zejména z následně uvedené právní úpravy:

36. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

37. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.

38. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

39. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

40. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

41. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

42. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

43. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

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

45. Před vlastním posouzením věci soud připomíná, že podle ustálené judikatury NSS soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomuto přiléhavě uvádí Ústavní soud, *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné*

oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108). Stejné závěry se pak vztahují i k rozhodování žalovaného. Soud v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.

46. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobkyně s oprávněností postupu žalovaného, na jehož základě neuznal žalobkyni odpočet na DPH, a to z důvodu vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH.

47. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady, důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (viz rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009–232). Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky SDEU ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, *Sonorská*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Nárok na odpočet daně daný článkem 167 a násl. směrnice je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek SDEU ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, rozsudek ve spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*).

48. Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neuhradí vzniklou daňovou povinnost a další si DPH odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (srov. rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnící

se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch či nikoli. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudky SDEU *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky SDEU ze dne 27. 9. 2007, *Teleos plc a další*, C-409/04, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (srov. rozsudek SDEU *Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (viz rozsudek SDEU *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

49. Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsaných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátci odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017–47 a ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018–45). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (*1. krok*). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (*2. krok – objektivní okolnosti*), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (*3. krok – subjektivní okolnosti*). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).

50. K tvrzeným nestandardnostem podle **prvního žalobního bodu** soud předesílá, že důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí v rámci tohoto soudního řízení může být nezákonnost napadeného rozhodnutí (i v podobě nezákonnosti jeho vydání předcházejícího postupu daňových orgánů), byla-li by tím žalobkyně zkrácena na svých veřejných subjektivních právech. Nestandardnost průběhu daňového řízení (ať už tvrzená, nebo objektivně daná) sama o sobě nepředstavuje důvod pro vyhovění žalobě, neboť nemusí mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

51. Žalobkyně poukázala na to, že správce daně se po více než rok od zahájení daňové kontroly soustředil na výslechy osob, aniž by ve vztahu k žalobkyni vydal výzvu k prokázání

skutečností,
a žalobkyni do té doby nebyly známy konkrétní pochybnosti správce daně, čímž jí byla znemožněna účinná obrana. Takový postup správce daně, kdy nejprve provede výslechy, a až poté seznámí daňový subjekt s jeho pochybnostmi ohledně uplatněného odpočtu na DPH, soud považuje za přípustný. Správci daně nic nebrání od počátku daňového řízení provádět výslechy osob (§ 92 a § 96 daňového řádu). Poznatky získané z výpovědí pak může použít mimo jiné pro učinění závěrů, zda jsou dány pochybnosti o oprávněnosti deklarovaného odpočtu na DPH, a případně jaké jsou povahy a obsahu, přičemž o tom následně správce daně musí dostatečně určitě zpravit daňový subjekt (§ 89 daňového řádu), aby ten měl účinnou možnost konkrétní pochybnosti rozptýlit a prokázat oprávněnost uplatněného odpočtu. Správce daně tedy v době před provedením výslechů nemusí (přesně) vědět, zda jsou nějaké důvodné pochybnosti skutečně dány, v jakém rozsahu a v čem (přesně) spočívají. Za takové situace by nebylo efektivní před provedením výslechů činit jakoukoli výzvu formulující pochybnosti, postačí při nich vyjít z obecného účelu nalézacího daňového řízení, jímž je zjištění a stanovení daně. Správce daně ve vztahu k žalobkyni postupoval v souladu s právě uvedeným, a nedošlo tak k vadě, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Po představení pochybností a přenesení důkazního břemene na žalobkyni měla tato možnost činit důkazní návrhy včetně opakovaného výslechu svědků.

52. Pokud jde o výslechy pana K., paní W. a pana D., Finanční úřad pro Pardubický kraj vedoucí daňovou kontrolu žalobkyni o jejich konání adresoval vyrozumění ze dne 12. 9. 2023, č. j. 1446693/23/2804-60563-609835, v němž uvedl, že důvodem jejich předvolání jakožto zaměstnanců žalobkyně je podání svědectví k obchodní spolupráci mezi žalobkyní a KERIMA, čemuž odpovídaly i kladené otázky a hodnocení provedené ve zprávě o daňové kontrole
a napadeném rozhodnutí vycházející z odpovědí na ně.

53. Dále žalobkyně správci daně vytýkala, že se (ani ve zprávě o daňové kontrole) nevypořádal s její argumentací např. stran přijatých opatření, formy úhrad či časového nesouladu v tvrzené objektivní okolnosti. K tomu soud uvádí, že předmětem přezkumu je nyní napadené rozhodnutí a v jeho odůvodnění obsažené úvahy a závěry, nikoli zpráva o daňové kontrole. Přitom s ohledem na zásadu jednotnosti (prvostupňové) řízení před správce daně a odvolací řízení tvoří jeden celek. Žalovaný tedy v rámci odvolacího řízení může případné nedostatky či mezery sám opravit či doplnit, přičemž musí postupovat v souladu s § 115 daňového řádu (k tomu viz vypořádání druhého žalobního bodu níže). V odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom žalovaný (ve spojení se zprávou o daňové kontrole) komplexně představil naplnění znaků podvodu na DPH jako důvodu odepření odpočtu DPH ze strany žalobkyně, přičemž následně reagoval na námitky žalobkyně, což bezesporu představuje vypořádání se s podstatou její argumentace. Jak ostatně sama žalobkyně v žalobě připouští, tvrzené nedostatky týkající se nevypořádání argumentace žalobkyně ze strany správce daně nezakládají nezákonnost napadeného rozhodnutí.

54. Žalobkyně též poukazovala na nedostatky ve vedení spisového materiálu (výzvy na bankovní ústav se týkaly jiných období, absence odpovědí na výzvy na bankovní ústavy, anonymizace výpisů z bankovních účtů pana Š., absence vysvětlení založení údajů o MARTIGO), na které žalovaný nereagoval. Soud toliko podotýká, že žalovaný své úvahy o žalobkyní vyjmenované části spisu neopíral, přičemž žalobkyně ani konkrétně neuvádí, jak dané části závěry žalovaného zpochybňují. Tato dílčí námitka tak nemůže představovat

nezákonnost napadeného rozhodnutí (mít vliv na jeho zákonnost) a soud se jí proto dále podrobněji nezabýval.

55. Námitky podle prvního žalobního bodu tedy nejsou důvodné.

56. Ve věci **druhého žalobního bodu** soud přisvědčuje žalobkyni v tom smyslu, že „*povinnost odvolacího orgánu dle § 115 odst. 2 vztahuje nejenom na seznámení s opatřenými a provedenými důkazy, jak výslovně stanoví zákon, ale i na seznámení se skutkovými zjištěními, tedy s hodnocením těchto důkazů odvolacím orgánem (jaké skutečnosti z těchto a dalších důkazů vyvozuje nebo naopak nevyvozuje)* (...) *Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění. Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předestřít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, čj. 9 Afs 15/2018-27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení)*“ (rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52). Dále však soud dodává, že podle ustálené judikatury je smyslem dotčeného ustanovení zabránit překvapivosti rozhodnutí odvolacího orgánu pro daňový subjekt, která by mohla plynout z dodatečně provedeného dokazování nebo (skutkového či právního) hodnocení odvolacího orgánu odchylujícího se od toho provedeného správcem daně. To ovšem neznamená že, odvolací orgán (žalovaný) nemůže bez vyrozumění dle § 115 odst. 2 daňového řádu formulovat své (rozhodné) úvahy či rozvíjet (precizovat) ty již popsané, neliší-li se ve své podstatě od obdobných (nosných) závěrů předešle vyslovených správcem daně (srov. odst. 36 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, a odst. 29 a 30 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Afs 274/2021-31). Taková doplnění či úpravy (k nimž odvolací orgán přistoupí třeba i za účelem vypořádaní odvolacích námitek) nezakládají překvapivost rozhodnutí odvolacího orgánu představující rozpor s § 115 odst. 2 daňového řádu.

57. Žalobkyně konkrétně namítla, že žalovaný naprosto změnil argumentační linii a nově tvrdil, že ALITEK nesloužila k vykonávání reálné ekonomické činnosti, ale fiktivní statutární vedení, zastřená pracovní činnost a neprůhledné finanční operace tvoří obraz o účelově založeném subjektu, přičemž P. Š. figuroval v rámci obchodních vztahů žalobkyně nejen s KERIMA, ale i s ALITEK. To odpovídá obsahu odst. 59 a 66 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jedná se přitom o shrnující závěr vycházející ze zjištění o ALITEK, jak jsou popsána již ve zprávě o daňové kontrole (zejm. odst. 27 a násl.) či v prvním seznámení (k úloze a postavení pracovníků zejm. v odst. 15, přičemž žalovaný čerpal zejména z výpovědí

pánů B. a Š.). Rovněž propojení P. Š. se všemi články řetězce (tedy i s ALITEK) je zmiňováno ve zprávě o daňové kontrole (odst. 57).

58. Podle žalobkyně žalovaný taktéž nově v odst. 65, 66 a 70 odůvodnění napadeného rozhodnutí posunul argumentaci směrem k tvrzení o nastrčených společnostech. K tomu soud uvádí, že žalovaný v daných pasážích napadeného rozhodnutí ve vztahu ke KERIMA dospěl k hodnocení (mimo jiné) o její zastírací roli v podvodném řetězci, nastrčeném řízení společnosti a že i při častém střídání společností fakticky poskytujících plnění by mezičlánek byl nastrčen jen pro forma, aby to „nějak vypadalo“. Podobně ve zprávě o daňové kontrole se uvádí, že úkolem KERIMA v podvodném řetězci bylo zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (odst. 39, 55 a 63), v pozici jednatele vystupovaly osoby mající pouze formální postavení (odst. 40, 62, 67 a 104) a jakožto dodavatel žalobkyně byla do řetězce v pozici přeprodávajícího sjednané služby vložena jen formálně, aby tvořila zdání legality plnění zasažených daňovým podvodem (odst. 63). Z právě uvedeného je zřejmé, že dotčené hodnocení žalovaného koresponduje s předchozím hodnocením správce daně, přičemž rozdíly spočívají toliko ve formulaci, nikoli v samotné podstatě uvedených závěrů. To ostatně plyne již ze skutečnosti, že jak správce daně, tak žalovaný označili v rámci podvodného řetězce KERIMA za tzv. buffera, přičemž úlohu této pozice vysvětlili (odst. 20, 25, 39 a 55 zprávy o daňové kontrole a odst. 19, 51, 60 a 77 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V odst. 76 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný konstatoval, že KERIMA neuhradila daňovou povinnost za září 2018 a rovněž i za další období říjen až prosinec 2018, což odpovídá odst. 51 zprávy o daňové kontrole.

59. Dále žalobkyně poukázala na odst. 87, 89 a 93 odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že obsahují závěry o netransparentním a účelově nastaveném obchodním modelu, volbě partnera bez základní profesní způsobilosti a neschopnosti žalobkyně doložit přímé jednání či kontakt s kterýmkoli z jednatelů společnosti. Žalovaný v označených částech konstatoval, že žalobkyně se dostatečně nevěnovala prověření KERIMA, což vzhledem k popsaným skutečnostem svědčí o vědomém přijetí netransparentního a účelově nastaveného modelu, v němž klíčové úkony obstarával prostředník (pan Š.). Podle žalovaného spolupráci žalobkyně zahájila a udržovala i přes absenci náznaku základní profesní (odborné) způsobilosti pro předmětná plnění. Za významný faktor žalovaný označil, že žalobkyně žádného z jednatelů KERIMA osobně neznala, a přesto s ní obchodovala (jednatel žalobkyně přiznal, že si informace o osobách dohledával ve veřejném rejstříku, a přestože některá jména znal, nebyl schopen doložit přímé jednání či kontakt s kterýmkoli z jednatelů KERIMA). Zpráva o daňové kontrole obsahuje argumentaci, že předmět činnosti KERIMA uvedený na webových stránkách neodpovídá předmětu plnění, které měla zprostředkovávat žalobkyni, přičemž z veřejného rejstříku nelze zjistit, jakými dalšími konkrétními činnostmi kromě pokrývačství a tesařství se KERIMA zabývá (odst. 42), a že žalobkyně uzavřela smlouvu se společností, která s uvedenými činnostmi neměla žádné zkušenosti (odst. 74). Pokud jde o shrnující závěr žalovaného o vědomém přijetí netransparentního a účelové nastaveného modelu ze strany žalobkyně, ten byl vysloven v rámci posuzování rezignace na ověření obchodního partnera a potažmo vědomosti žalobkyně ohledně možné účasti na daňovém podvodu. Za podstatné pro posouzení odnětí nároku na odpočet na DPH pro účast na daňovém podvodu soud považuje právě zkoumání vědomosti žalobkyně o účasti na něm (zda věděla, či vědět mohla a měla) a na základě jakých skutečností je tato vědomost daňovými orgány dovozována. V tomto ohledu se žalovaný neodchýlil od pohledu

zastávaného správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, případně jej ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu doplnil či korigoval ve vydaných seznámeních. Tvrzení o netransparentním a účelově nastaveném obchodním modelu založené na dřívějších (nepřekvapivých) zjištěních je tedy již jen doplňující a shrnující, aniž by se dotýkalo podstatných znaků daňového podvodu rozhodných pro nepřiznání daňového odpočtu. Ohledně neznalosti jednatelů KERIMA ze strany žalobkyně soud souhlasí se žalovaným, že o tomto náhledu žalovaného byla žalobkyně informována v prvním seznámení, kde se v odpovídajícím kontextu uvádí: „*Z uvedeného tak vyplývá, že se odvolatel neznal s žádným z jednatelů svého dodavatele, a přesto s touto společností bez bližšího prověřování obchodoval.*“ Žalobkyně na toto hodnocení mohla před vydáním napadeného rozhodnutí reagovat a případně též navrhnout doplnění dokazování, o čemž byla v prvním seznámení informována. To však neučinila.

60. Pokud jde o žalovaným zmíněné tvrzení R. K., že pan Š. obstaral nezbytná školení a očkování pracovníků, přičemž takové zapojení by nebylo možné bez vědomého souhlasu žalobkyně (odst. 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí), korespondující závěr se podává ve třetí odrážce odst. 72 zprávy o daňové kontrole, přičemž označen je i jeho podklad (podání vysvětlení na Generálním ředitelství cel zahrnuté do spisu na základě úředního záznamu č. j. 1257314/23/2804-60562-609538).

61. Žalobkyně též poukázala na odst. 115 až 124 (s výjimkou odst. 116) napadeného rozhodnutí s tím, že se jedná o první hodnocení žalobkyní přijatých opatření. Tak tomu však není. Již zpráva o daňové kontrole se žalobkyní (stručně) představeným opatřením v odpovídající míře věnovala v odst. 115 až 119. Žalobkyní zmíněná opatření mají podle zprávy o daňové kontrole vzhledem k popsaným objektivním okolnostem (kdy šlo o dlouhodobý a postupně zdokonalovaný obchodní model, o němž žalobkyně věděla a řídila jej) pouze formální charakter a nesouvisí s nimi (uvedená opatření by byla účinná, pokud by nebyla spojena s popsanými okolnostmi spolupráce mezi společnostmi). V souladu s tím žalovaný v napadeném rozhodnutí v kontextu rezignace žalobkyně na ověření obchodního partnera (přičemž na tu žalobkyni upozornil v prvním seznámení) označil opatření za formální kroky nezajišťující ověření skutečného průběhu plnění či za přímo rozporná s tím, co se mezi žalobkyní a KERIMA fakticky dělo. Dále se žalovaný blíže vyjádřil k jednotlivým žalobkyní zmíněným opatřením, přičemž toto vždy odpovídalo výše uvedenému shrnujícímu závěru vyslovenému jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí. To soud nepovažuje za odchýlení se od závěru obsaženého ve zprávě o daňové kontrole, ale o přípustné doplnění argumentace ze strany žalovaného.

62. Překvapivé není ani hodnocení výpovědi P. L. v odst. 148 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ve zprávě o daňové kontrole (odst. 11) je jako zjištění z této výpovědi uvedeno, že vstup P. L. do ALITEK měl být pouze dočasný, ve společnosti figuroval jako „bílý kůň“, o činnosti ALITEK nic neví (včetně toho, zda byla obchodním partnerem KERIMA), přičemž o vše se měli starat L. M. B. a P. Š. V podobném duchu se žalovaný k dané svědecké výpovědi vyjádřil v prvním seznámení a ve třetím seznámení k žalobkyní doloženým snímkům obrazovky vysvětlil, proč nejsou způsobilé věrohodně doložit komunikaci mezi pány Š. a L., a tudíž ani prokázat tvrzenou tendenčnost výpovědi P. L. V dotčené pasáži napadeného rozhodnutí pak žalovaný v reakci na odvolací námitku blíže vysvětluje pojem „bílý kůň“, jak P. L. popsal, že do ALITEK byl přiveden jinými osobami, o chod společnosti se nestaral a za skutečnou činnost odpovídali jiní. Takový pohled se nijak relevantně neodchyluje od toho vyjádřeného ve zprávě o daňové kontrole. Ve zbytku odst. 148 (a

v odst. 149) odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný věnoval hodnocení žalobkyní doložených snímků ohledně tvrzené konverzace mezi P. L. a P. Š., nicméně to žalobkyně v žalobě v souvislosti s § 115 odst. 2 daňového řádu nenapadla (zmínila novoty pouze ve vztahu úvahám o výsleších P. L. a P. Š., přičemž hodnocení výpovědi druhého z uvedených předmětem dané pasáže napadeného rozhodnutí nebylo) a tedy pouze nad rámec výše uvedeného soud dodává, že k těmto snímkům se žalovaný vyjádřil ve třetím seznámení.

63. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný v odst. 154 odůvodnění napadeného rozhodnutí poprvé v nalézacím řízení hodnotil účetní závěrky KERIMA. Žalovaný v něm v reakci na odvolací námitku, že žalobkyně nemohla vědět o rizikovosti KERIMA, rozebírá obsah z poslední zveřejněné účetní závěrky KERIMA za rok 2014, přičemž soud souhlasí se žalobkyní, že tak žalovaný v daňovém řízení učinil poprvé až v napadeném rozhodnutí. Jedná se ovšem pouze o dílčí doplnění reagující na dílčí odvolací námitku nemající podstatný vliv na posouzení daňové povinnosti žalobkyně. Nijak tím není dotčeno pro posouzení věci zásadní a mnohavrstvé hodnocení, že žalobkyně navzdory objektivním okolnostem vyvolávajícím pochybnosti (včetně nezveřejňování účetních závěrek) rezignovala na prověření KERIMA jakožto obchodního partnera, což je obsáhle zdůvodněno jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí.

64. Pokud jde o odst. 155 odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný v něm upozornil, že žalobkyně pokračovala ve spolupráci s KERIMA, ačkoli byla na její rizikovost opakovaně upozorněna v průběhu daňové kontroly za předchozí zdaňovací období, přičemž v tomto kontextu následně žalovaný identifikoval výzvy správce daně, v nichž byly konkretizovány pochybnosti ohledně obchodní spolupráce s KERIMA. To zcela koresponduje s první odrážkou odst. 72 zprávy o daňové kontrole, podle níž v roce 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola a v rámci ní byly vydány výzvy k prokázání skutečností obsahující pochybnosti správce daně ohledně zdanitelných plnění přijatých od KERIMA (specifikace konkrétních výzev provedená žalovaným nepředstavuje změnu hodnocení oproti zprávě o daňové kontrole). Podobně i v případě odst. 156 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný reagoval na odvolací námitku a vyslovil shrnující závěr, že si žalobkyně mohla zjistit nedostatek personální, technické a finanční kapacity KERIMA pro poskytování deklarovaných služeb a že tvrzení o důvěryhodnosti partnera nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Toto hodnocení přitom evidentně vycházelo ze zjištěných rozhodných okolností popsaných již ve zprávě o daňové kontrole (s případným doplněním v odvolacím řízení uvedeným v seznámeních). V případě odst. 157 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že KERIMA fakticky ovládal P. Š., což potvrzují mimo jiné svědecké výpovědi jejích jednatelů. Opět se nejedná o relevantní a překvapivou změnu náhledu, neboť je z celkového kontextu zřejmé, že žalovaný měl na mysli výpovědi R. B. a J. S., které ve své podstatě souladně se žalovaným hodnotil i správce daně v odst. 8 a 9 zprávy o daňové kontrole. To z povahy věci obdobně platí i pro konstatování, že žádný z jednatelů KERIMA žalobkyni ani jejího jednatele neznal (odst. 158 odůvodnění napadeného rozhodnutí), a že tito jednatelé popisují, že byli pouze nastrčeni, neměli o společnosti reálné informace a zcela se podřizovali pokynům P. Š. (odst. 163 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný v odst. 161 odůvodnění napadeného rozhodnutí zhodnotil, že P. Š. byl hlavní hybnou silou za společností KERIMA a jejími dodavateli, přičemž odpovídajícímu vykreslení jeho role se žalovaný věnoval napříč napadeným rozhodnutím a prvním seznámením, jakož i správce daně ve zprávě o daňové kontrole (zejm. odst. 57, 58, 72 a 73). V odstavcích 164 a 165 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný toliko v reakci na odvolací námitku objasnil (aniž by přitom nově hodnotil provedené dokazování či se odchýlil od hodnocení správce

daně), že žalobkyni není kladena k tíži neznalost trestní minulosti P. Š., ale jeho celková úloha a postavení. V odst. 166 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný pouze konstatoval, že se neztotožňuje s odvolací námitkou, a to zejména s ohledem na obsah v rámci spisu zajištěné a vyhodnocené smluvní dokumentace, což také nepředstavuje odchylku vyžadující seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. V odst. 168 odůvodnění napadeného rozhodnutí taktéž v reakci na námitku žalovaný podotkl, že žalobkyně věděla o zapojení dalšího subjektu a právě ona tuto potřebu zakotvila ve smluvní dokumentaci, přičemž v odst. 72 zprávy o daňové kontrole se obdobně uvádí, že s ohledem na konkrétní smlouvy žalobkyni již od počátku muselo být jasné, že skutečný dodavatelem bude jiný subjekt než KERIMA. Tvrzení žalovaného, že činnost pracovníků byla opakovaně koordinována, tito byli zaškolováni a materiálně i odborně podporováni žalobkyní (odst. 171 odůvodnění napadeného rozhodnutí), má předobraz v odst. 102, 113 a 136 zprávy o daňové kontrole. Tvrzení o výkonu plnění pouze třemi pracovníky (pány B., K. a Š.) s tím, že zapojení dalších pracovníků nebylo prokázáno (odst. 174 odůvodnění napadeného rozhodnutí) bylo detailně rozvedeno již v odstavcích 102 a 110 zprávy o daňové kontrole. Na nejasnosti ohledně skutečné kvalifikace a absenci personálního zajištění KERIMA upozorňoval jak žalovaný (odst. 175 odůvodnění napadeného rozhodnutí), tak před ním správce daně (odst. 16, 72, 74 a 100 zprávy o daňové kontrole). Konečně žalovaný v odst. 176 odůvodnění napadeného rozhodnutí argumentoval, že z vlastních vysvětlení jediného společníka žalobkyně K. V. vyplývá jeho formální role, neměl přístup k financím ani přehled o transakcích. To opět představuje pouze dílčí doplnění vyslovené v reakci na konkrétní odvolací námitku, které nepředstavuje relevantní odchylku od dříve prezentovaného rozhodného hodnocení. Přitom je zřejmé, že daným vysvětlením je myšleno to podané K. V. na Generálním ředitelství cel zahrnuté do spisu na základě úředního záznamu č. j. 1257314/23/2804-60562-609538.

65. Soud tedy shrnuje, že na základě žalobních námitek podle druhého žalobního bodu nedospěl k závěru, že došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Zjištění a hodnocení žalovaného vždy mělo základ ve zjištěních správce daně vyjádřených ve zprávě o daňové kontrole nebo předestřených v seznámeních, případně se jednalo o toliko marginální doplnění reagující na konkrétní námitky žalobkyně, které nepředstavovalo odchylku ve smyslu dotčeného ustanovení. Druhý žalobní bod tedy není důvodný.

66. Úvodem **třetího žalobního bodu** žalobkyně namítala, že nebyl zjištěný úplný fakturační řetězec, neboť žalobkyně fakturovala předmětná plnění a nebyla konečným odběratelem. Dotčené plnění tak pro ni bylo daňově neutrální. Dle žalobkyně nelze vyloučit, že dodavatelem ALITEK ještě byla MARTIGO, která figuruje ve správním spisu. K tomu soud ve shodě se žalovaným podotýká, že pro odepření odpočtu na DPH není nutné, aby daňové orgány identifikovaly veškeré články podvodného (natož fakturačního) řetězce (viz rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2025, č. j. 2 Afs 16/2024-47). Podstatné je, zda jsou dostatečně zjištěny všechny znaky podvodu na DPH vedoucí k odepření nároku na odpočet vymezené judikaturou. Poznámka žalobkyně o daňové neutralitě plnění ve vztahu k ní je irelevantní, jelikož daňové orgány v rámci podvodného schématu identifikovaly narušení neutrality nikoli u žalobkyně, ale u ALITEK a KERIMA (viz odst. 74 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí).

67. Dále se žalobkyně zaměřila na osobu P. L. a hodnocení jeho svědecké výpovědi a úlohy. Podle soudu se jí však nepodařilo jeho svědeckou výpověď znevěrohodnit. Svědek dle svého

vyjádření na některé otázky neodpověděl z důvodu obavy z nebezpečí trestního stíhání, to nicméně bez dalšího nijak nezpochybňuje věrohodnost jeho vyjádření poskytnutého v rámci výslechu a jím poskytnutých odpovědí (nejednalo se přitom výhradně o informace, které již byly obsaženy ve svědkem připraveném a přečteném vyjádření). P. L. ve svém vyjádření uvedl,
že po předvolání k podání vysvětlení na Generálním ředitelství cel (k předvolání podle něj došlo v únoru 2020) mu právník objasnil, že z ALITEK může vystoupit sám bez souhlasu pana B., přičemž svědek tak následně učinil a ukončil své jednatelství. K tomu žalobkyně poukázala na skutečnost, že ve sbírce listin ALITEK je založeno rozhodnutí jediného společníka
z 22. 1. 2020 o odvolání P. L. z funkce jednatele k následujícímu dni. Soud však není toho názoru, že tento rozpor mezi tvrzením svědka a skutečností vyplývající z veřejného rejstříku znevěrohodňuje vyjádření svědka týkající se toho, že o chodu ALITEK nic nevěděl, všechny dokumenty obratem předával panu B. apod. Kromě toho z vyjádření svědka je zřejmé, že se v otázce jednatelství a jeho ukončení nevyzná. Nelze vyloučit, že se o odvolání z funkce ani nedozvěděl a nabyl dojmu o ukončení jednatelství na základě nějakého pozdějšího vlastního úkonu. Svědeckou výpověď P. L. relevantně nezpochybňují ani žalobkyní předložené snímky údajně zachycující komunikaci mezi P. L. a P. Š. Ani pokud by se tito dva znali (P. L. ve svém vyjádření v rámci svědecké výpovědi dokonce sám P. Š. zmínil), nevyvracelo by to tvrzení svědka, z nichž daňové orgány důvodně dovodily, že byl tzv. bílým koněm a na chodu ALITEK se nepodílel. Proto ani nebylo zapotřebí, aby žalovaný v souvislosti s těmito snímky obrazovky prováděl další šetření či dokazování (včetně řešení otázky autentičnosti na nich zobrazené konverzace). Žalobkyně v souvislosti s uvedenou korespondencí poukázala na přátelskou formu jejího vedení ze strany P. L. s tím, že je objektivně nereálné, aby takto komunikoval, pokud mu jednáním L. M. B. a P. Š. byly způsobeny útrapy. K tomu soud dodává, že přátelsky konverzace vyznívá spíše ze strany P. Š., v případě zpráv (údajně) od P. L. takový tón podle soudu vysledovat nelze. Navíc se svědek negativně vyjadřoval toliko o osobě pana B., nikoli však o P. Š., tudíž ani nic nenasvědčuje tomu, že P. L. považoval P. Š. za někoho, kdo mu způsobil útrapy. Žalobkyně také s odkazem na § 4 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zpochybnila, že by na sebe průměrně inteligentní osoba za popsaných okolností nechala napsat společnost. Ani tento obecný poukaz výpověď svědka nezpochybňuje. P. L. v ní totiž uvedl, že mu za takové počínání pan B. platil odměnu a že se pana B. bál. Soud tedy shrnuje, že žalobkyní uvedený poukaz na odvolání P. L. z funkce jednatele ani žalobkyní doložená (údajná) komunikace mezi P. L. a P. Š. nejsou způsobilé založit nevěrohodnost svědecké výpovědi P. L.

68. Žalobkyně také tvrdila, že závěr žalovaného v odst. 54 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je protichůdný vůči zbytku rozhodnutí, podle nějž fakticky bylo vše po vůli P. Š. Podle této pasáže napadeného rozhodnutí osoby jako pánové Š. a B. fakticky vykonávaly práci pro KERIMA, ač byly smluvně vedeny pod ALITEK, přičemž tento vzorec se opakoval i u dalších pracovníků, kteří byli formálně vedeni pod různými právními subjekty, ale ve skutečnosti pracovali v rámci jedné organizačně řízené struktury ovládané panem B. Toto tvrzení o organizačním řízení pracovníků ze strany pana B. však podle soudu nikterak nenarušuje současně žalovaným zastávaný názor, že P. Š. celý obchodní vztah na základě zprostředkovatelských smluv koordinoval, byl oprávněn jednat za dva zúčastněné subjekty, fakticky řídil veškerou komunikaci a organizační zajištění zakázky, garantoval transakce, zajišťoval pracovní smlouvy apod. Popsaná koordinační a komunikační role P. Š. v rámci

celého řetězce nevylučuje zjištění žalovaného, že samotné pracovníky organizoval pan B., k čemuž lze odkázat na odst. 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud žalovaný zmínil, že podobný vzorec se opakoval i u dalších pracovníků, jedná se o doplňující (spíše podpůrné) konstatování, přičemž ve spojení se zprávou o daňové kontrole je patrné, že těmito měl žalovaný na mysli V. C. a další blíže neurčené osoby (viz odst. 102 a 110 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně dále žalovanému vytkla, že neuvedl, co rozumí „*komunikačním nebo prezentačním kanálem*“, o jehož absenci v případě ALITEK se zmínil v odst. 55 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Hned v navazujícím textu nicméně žalovaný konkrétně rozvedl, v čem podle něj taková absence spočívala.

69. Žalobkyně v opozici k žalovanému tvrdila, že KERIMA byla na první pohled standardním ekonomickým subjektem. Pomíjí přitom ale zjištění daňových orgánů, jak jsou popsána v napadeném rozhodnutí. V něm žalovaný vysvětlil a blíže rozvedl jednak objektivní okolnosti ve vztahu ke KERIMA zakládající existenci podvodného schématu (blíže viz zejm. odst. 60 až 66 a 69 odůvodnění napadeného rozhodnutí), ale také o vědomosti žalobkyně o účasti na něm včetně žalobkyni dostupných informacích o nestandardnostech týkajících se KERIMA. Tvrzení žalobkyně, že byli dodáni pracovníci fakticky provádějící práce na ČOV, úhrady probíhaly standardním způsobem po provedení činností a samotné činnosti byly provedeny bezproblémově a bez závad, se netýká a nikterak nevyvrací žalovaným popsaná zjištění, na nichž založil závěr o existenci podvodu a vědomosti žalobkyně o účasti na něm (blíže viz odst. 82 až 112 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalovaný své rozhodnutí neopřel o závěry, že nějakým způsobem nebyli zjednáni pracovníci, deklarovaná plnění fakticky nebyla provedena či v jaké byla provedena kvalitě (a kdy a jak za ně byla provedena úhrada). Tyto argumenty nijak nerelativizují relevantní úvahy vyřčené žalovaným. K žalobkyní zmíněné otázce absence personálního zázemí KERIMA soud uvádí, že tato neměla zaměstnance (pánové B. a Š. byli zaměstnáni u ALITEK a její jednatelé zastávali funkce toliko formálně, byť pan Š. vypověděl, že byl na základě dohody o provedení práce zaměstnán v KERIMA, což se však neprokázalo, přičemž ani tím by závěr o personální nedostatečnosti nebyl vyvrácen – viz odst. 147 odůvodnění napadeného rozhodnutí). To odpovídá závěrům žalovaného o absenci personálního zajištění KERIMA ve vztahu k deklarovaným plněním. K vyvrácení obecné námitky o nepravdivosti závěru, že KERIMA nehradila své daňové povinnosti, soud odkazuje na odst. 51 zprávy o daňové kontrole, kde je vysvětleno, že KERIMA kromě neuhrazení doměřené daně za zdaňovací období září 2018 (neuznaný nárok na odpočet) neuhradila ani vyměřenou daňovou povinnost za zdaňovací období říjen až prosinec 2018. Tvrzení o opakovaném odepření odpočtu na DPH KERIMA se opírá o odst. 48 zprávy o daňové kontrole.

70. Ohledně virtuálního sídla KERIMA žalobkyně tvrdila, že na dané adrese společnost sídlila již v době registrace k dani. Při registraci mají daňové orgány její legalitu a legitimitu ověřit, přičemž žalobkyně vycházela z toho, že tak učinily, když KERIMA registrovaly. Obdobně to platí i v případě účetních závěrek. K tomu soud uvádí, že daňový orgán v rámci registračního řízení prověřuje rozhodné údaje s tím, že pojme-li pochybnosti, vydá výzvu adresovanou daňovému subjektu (§ 128 daňového řádu). Takové pochybnosti však musí vždy vyplývat z určitých relevantních zjištění či indicií, přičemž tyto začasté v registračním řízení nejsou dány a vyjdou najevo až v rámci konkrétního (daňového) případu. Na provedenou registraci k dani tak nelze spoléhat v tom smyslu, že bez dalšího garantuje „spolehlivost“ registrovaného subjektu (nadto do budoucna). Kromě toho daňové orgány žalobkyni nevytýkaly nevědomost toho, že sídlo KERIMA je pouze virtuální, toliko tuto okolnost

týkající se sídla považovaly za jednu z nestandardností svědčící o existenci daňového podvodu. Virtuální sídlo (třeba i společně s absencí majetku) přitom v daňových řízení bývá typickou indicií, že se jedná pouze o formálně vytvořenou společnost, resp. společnost bez odpovídající infrastruktury (výrobního, majetkového či personálního zázemí). Takováto indicie nemůže sama o sobě založit závěr o existenci daňového podvodu, nicméně v souhrnu s dalšími zjištěními může k takovému zhodnocení přispět (jedná se tedy spíše o podpůrné zjištění dokreslující kontext stěžejních okolností případu). Na podporu právě uvedeného soud odkazuje např. na rozsudky NSS ze dne 3. 9. 2025, č. j. 10 Afs 50/2025-56, a ze dne 24. 4. 2025, č. j. 2 Afs 367/2023-42. Tvrzení bývalého jednatele KERIMA R. B., že na příslušné adrese byla jedna kancelář s počítačem (ale chodil tam málo), není způsobilé zpochybnit závěr o virtuálním sídle založený na přímých zjištěních z provedeného místního šetření (blíže viz odst. 41 zprávy o daňové kontrole). Ke své roli v KERIMA R. B. v rámci svědecké výpovědi uvedl, že v nezbytných případech (pokud byl třeba podpis jednatele) podepisoval dokumenty a prováděl úhrady na základě jemu předložených faktur. O spolupráci KERIMA s žalobkyní však v podstatě nic bližšího nevěděl a popsal, že se o to staral P. Š. To svědčí o formální (nanejvýš administrativní) úloze R. B. ve vztahu k dotčenému obchodnímu modelu. Měla-li žalobkyně důkazní či jiné návrhy svědčící o odlišné roli R. B. než té zastávané daňovými orgány, mohla se po sdělení pochybností ze strany správce daně v tomto směru vyjádřit a návrhy učinit (ať už v prvostupňovém či odvolacím řízení). Pokud jde o účetní závěrky, registrace KERIMA proběhla dne 25. 6. 2015, přičemž do té doby KERIMA účetní závěrky zveřejňovala (ta za rok 2014 byla do sbírky listin založena dne 24. 2. 2015), a v tomto ohledu tedy nebyl důvod k pochybnostem. Až následně KERIMA účetní závěrky zveřejňovat přestala, jak si žalobkyně mohla před spoluprací ve veřejném rejstříku ověřit. Soud přitom souhlasí se žalobkyní v tom smyslu, že absence zveřejněných účetních závěrek sama o sobě nevypovídá o zapojení do podvodu a podobně jako u virtuálního sídla jde spíše o podpůrnou skutečnost. Nicméně v nynějším případě se nejedná o samostatně stojící okolnosti.

71. Za manipulativní žalobkyně označila skutečnost, že KERIMA na internetových stránkách neměla uvedenu činnost prováděnou pro žalobkyni a neměla ji ani zapsanou v živnostenském rejstříku. Žalovaný však toliko poukazoval na to, že projevem rezignace žalobkyně na ověření KERIMA jako obchodního partnera je i nesoulad mezi deklarovaným předmětem činnosti a povahou poskytovaných plnění (údržba a verifikace ČOV), kdy se KERIMA veřejně prezentovala jako subjekt působící primárně ve stavebnictví, a absentoval tak jakýkoli náznak odborné kvalifikace pro požadované služby (blíže viz odst. 88 a 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalovaný tedy žalobkyni nevyčítal skutečnost, že KERIMA nemá v živnostenské rejstříku zapsánu činnost „verifikace a preventivní údržba ČOV“, ale že s KERIMA začala spolupracovat bez jakéhokoli náznaku o tom, že se dané činnosti skutečně věnuje, když se navíc tato společnost veřejně prezentuje jako subjekt působící ve stavebnictví a o výkonu prací na ČOV se nezmiňuje. V tom žalovaný spatřoval jeden z aspektů rezignace žalobkyně na prověření potenciálního dodavatele a potažmo i vědomosti žalobkyně stran možné účasti na daňovém podvodu. Tato „nezkušenost“ KERIMA měla spolu s dalšími okolnostmi v žalobkyni vyvolat obzvláštní obezřetnost, zvláště pak měl-li být podle Smlouvy zapojen další subjekt. Na tom nic nemění ani v žalobě řešená otázka, zda předmětná plnění lze označit za „vysoce specifická a technická“ (jednoznačné přitom je, že k jejich výkonu bylo třeba zaškolení a sama KERIMA pro ně neměla dostatečné zázemí).

72. Soud shrnuje, že dotčené závěry žalovaného (potažmo daňových orgánů) jsou přezkoumatelné a mají oporu v provedeném dokazování a zjištěném skutkovém stavu odpovídajícímu spisovému materiálu. Ani třetí žalobní bod tedy není důvodný.

73. V rámci **čtvrtého žalobního bodu** se žalobkyně věnovala jednotlivým objektivním okolnostem, na nichž žalovaný založil závěr, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se svým jednáním zapojila do podvodného řetězce sloužícího ke krácení daně.

74. Ohledně žalovaným tvrzené klíčové role prostředníka a zjevné rezignace na ověření obchodního partnera žalobkyně uvedla, že žalovaný překrucuje skutkový stav a zastírá řadu skutečností. S KERIMA se podle žalobkyně jednalo o dlouhodobou spolupráci zahájenou již v roce 2016 (proto není nestandardní, že se v roce 2018 jednatel žalobkyně viděl s novým jednatelem KERIMA R. B. pouze jednou). Žalobkyně si KERIMA ověřila tak, že ji řádně proškolila, přičemž na trhu se nenachází nezávislá společnost zabývající se verifikací a preventivní údržbou ČOV (jde o uzavřený trh). Změna jednatele sama o sobě bez dalších změn ve spolupráci nevyvolává pochybnosti. K tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že žalobkyně nedoložila komunikaci s jednateli KERIMA, žalobkyně podotkla, že toto daňové orgány nikdy nevyžadovaly (a přiložila k žalobě e-mailovou komunikaci s R. B.).

75. K tomu soudu podotýká, že i pokud by platila teze žalobkyně o uzavřenosti trhu a neexistenci společností zabývajících se předmětnou činností, neznamená to, že si žalobkyně musela
ke spolupráci vybrat právě KERIMA (a to navíc v pozici zprostředkovatele) a následně zprostředkované pracovníky dále za účelem této činnosti zaškolovat. S KERIMA přitom byla spojena řada nejasností, z nichž některé by žalobkyně při jejím řádném prověření identifikovala již na začátku spolupráce a některé v jejím průběhu (např. sdělení pochybností ohledně KERIMA žalobkyni ze strany daňových orgánů). Přesto žalobkyně s KERIMA spolupracovala a přistoupila na netransparentní obchodní model. Skutečnost, že žalobkyně přijala některá opatření (obchodně smluvní rámec a proškolení) k tomu, že předmětné práce budou fakticky provedeny, nepředstavuje komplexní prověření všech existujících rizik svědčících o potenciální účasti na podvodném řetězci. Za těchto okolností svědčí o rezignaci žalobkyně na ověření KERIMA i nezájem o kontakt jednatele žalobkyně s tehdy novým jednatelem KERIMA. Soud má přitom stejně jako žalovaný za to, že nebylo prokázáno, že se jednatel žalobkyně s jednatelem KERIMA setkal. Ze svědeckých výpovědí bývalých jednatelů KERIMA (S. a B.) vyplývá, že tito žalobkyni ani jejího jednatele neznali (čemuž odpovídá i vyjádření žalobkyně). Pouze P. Š. ve své svědecké výpovědi uvedl, že jednatel žalobkyně a jednatel KERIMA se viděli jednou na ČOV v Papírenské (jak zmínil žalovaný v odst. 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí, byť to mohl přehledněji oddělit od samotných zjištění, která z výpovědi dovozuje – z napadeného rozhodnutí jako celku je však zřejmé, že žalovaný vycházel z toho, že jednatelé KERIMA žalobkyni ani jejího jednatele neznali), nicméně další vyjádření toto tvrzení nepotvrdila a spíše svědčí o opaku. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí (odst. 93 jeho odůvodnění) uvedl, že žalobkyně žádného z jednatelů KERIMA osobně neznala a jednatel žalobkyně nebyl schopen doložit žádné přímé jednání ani kontakt. V tomto směru se žalovaný vyjádřil již v prvním seznámení (odst. 25 a 29), a žalobkyně tak mohla v tomto směru před vydáním napadeného rozhodnutí činit důkazní návrhy (třeba i předložením k žalobě přiložené e-mailové komunikace žalovanému).

76. Dále ohledně zapojení P. Š. žalobkyně žalovanému vytkla, že se fakticky nezajímal o roli P. Š. v obchodních případech (neptal se na to ani správce daně při jeho výslechu či výslechů pánů B. a S.). Tvrzení, že P. Š. ovládal KERIMA z výpovědí jejích jednatelů neplyne (tvrzení, že neměli přístup k financím je v rozporu s obsahem svědecké výpovědi R. B.). Za lživý a nepřezkoumatelný žalobkyně označila závěr, že P. Š. jednal současně jménem dvou různých subjektů z opačných konců obchodního vztahu. Žalovaný není schopen identifikovat pramen důkazu o tom, že P. Š. byl oprávněn jednat za žalobkyni, a také jediný případ, kdy by za žalobkyni formálně vystupoval. Neplyne to ani z odkazované Smlouvy, přičemž ani není pravdou, že ji žalobkyně nachystala. Dále P. Š. nebyl s výjimkou jednorázové zprostředkovatelské provize placený žalobkyní. Nepodložený a nepřezkoumatelný je i závěr, že P. Š. vykonával úkony svěřené mu žalobkyní. Uspořádání jednotlivých subjektů popsané P. Š. žalobkyni zůstalo po celou dobu spolupráce zastřené a ze všech podkladů v dispozici žalobkyně byl subdodavatelský vztah vyloučen (označovaly výslovně KERIMA). Rovněž paní W. a pan K. ve svých výpovědích dokázali pracovníky přiřadit pouze ke KERIMA.

77. Na rozdíl od žalobkyně je soud toho názoru, že žalovaný zjistil na základě několika výpovědí (zejména P. Š. a R. B.) ve spojení se smluvní dokumentací (zejména Smlouvou) ve vztahu k postavení a roli P. Š. skutkový stav dostatečně. Ten se ve své svědecké výpovědi vyjádřil, že za žalobkyni i KERIMA byl oprávněn jednat na základě Smlouvy a „*zastřešoval práci od A do Z*“ a že byl placený žalobkyní (motivace ke KERIMA nebyla finanční). Na otázku, zda měla KERIMA zaměstnance svědek reagoval, že nikoli, ale O. Š. i L. B. měli dohodu. To uspokojivě vyvrací varianty zmíněné žalobkyní, že P. Š. mohl u KERIMA pracovat na základě dohody o provedení práce nebo šlo ve vztahu s KERIMA o provizní obchody (těmto varianty přitom zjištěný skutkový stav nenapovídá). Tato zjištění (ve spojení s dalšími důkazy, zejména výpovědí R. B.) podle soudu dostatečně objasňují postavení P. Š. a nebylo třeba klást další otázky týkající se (právního) základu vztahu P. Š. ke KERIMA. Na každý pád musel být vztah P. Š. ke KERIMA z hlediska žalobkyně minimálně nejasný a měl v ní v kombinaci s ostatními nestandardnostmi vzbudit opatrnost a vést k důkladnějšímu prověření obchodního partnera. Ohledně otázky vědomosti žalobkyně o trestní minulosti P. Š. soud dodává, že se jedná o marginální záležitost a žalovaný ji ani žalobkyni nekladl k tíži (srov. odst. 162 a 164 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Ze svědeckých výpovědí vyplývá koordinační a ovládající role P. Š., jak ji popsal žalovaný, neboť R. B. v případech otázek obsahem odpovídajících činnosti jednatele začasté odpověď neznal a odkazoval na osobu P. Š., přičemž uvedl, že byl k výkonu funkce jednatele zjednání právě jím. S tím koresponduje výpověď P. Š. Je však třeba korigovat tvrzení žalovaného že jednatelé KERIMA neměli přístup k financím. R. B. totiž vypověděl, že měl přístup k bankovnímu účtu a že vybíral hotovost (ač minimálně). Jedná se nicméně o detail, který na celkové pozici P. Š., jak byla popsána, v podstatě nic nemění.

78. Dále žalovaný uvedl, že „*pan Š. byl na základě uzavřených smluv oprávněn jednat současně jménem dvou různých subjektů z opačných konců obchodního vztahu*“ (odst. 82 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Z kontextu je zřejmé, že žalovaný citovaný závěr vyslovil na základě Smlouvy, na jejímž jednom konci byla žalobkyně a na druhém KERIMA (že měl žalovaný na mysli tyto dva subjekty vyplývá např. i z odst. 139 a 157 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Ze Smlouvy (její příkazní části) tedy vyplývají oprávnění P. Š. k jednání, přičemž to potvrzuje i jeho výpověď. Ze Smlouvy taktéž vyplývá pověření P. Š. k výkonu uvedené činnosti směřující ke zprostředkování (či slovy žalovaného plnění svěřených úkolů). Žalovaný přitom netvrdil, že žalobkyně Smlouvu „nachystala“ (připravila

její znění), ale že věděla o zapojení dalšího subjektu a byla to právě ona, „*kdo tuto potřebu ve smluvní dokumentaci zakotvil*“ (odst. 168 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Tím chtěl žalovaný demonstrovat vědomost žalobkyně o nastavení obchodního modelu, přičemž výraz „zakotvil“ je třeba chápat jako slovní obrat v tom smyslu, že Smlouvu uzavřela (je na ní podpis jednatele žalobkyně), čímž vědomě souhlasila s jejím obsahem. Tvrzení žalovaného o placení P. Š. ze strany žalobkyně má oporu ve Smlouvě i svědecké výpovědi P. Š., přičemž i žalobkyní zmíněná provize tomuto tvrzení odpovídá. Ze Smlouvy přitom jednoznačně plyne potřeba blíže neurčeného subdodavatele a již tím je vyvrácen argument žalobkyně, že jí uspořádání subjektů zůstalo zastřeno. Na tom nic nemění ani případná nevědomost zaměstnanců žalobkyně spočívající v tom, že pracovníky na ČOV přiřadili ke KERIMA. Zaměstnanci žalobkyně nemuseli o Smlouvě vědět, nicméně žalobkyně si její existenci i obsahu musela být i s ohledem na podpis jejího jednatele velmi dobře vědoma.

79. Dále žalobkyně zpochybňovala závěr, že o problematičnosti KERIMA věděla už v roce 2018. K tomu soud ve shodě se žalovaným uvádí, že žalobkyně byla ze strany daňových orgánů v rámci kontrol týkajících se dřívějších zdaňovacích období seznámena s relevantními pochybnostmi,
a to výzvami k prokázání skutečností ze dne 9. 8. 2017 a ze dne 26. 4. 2018, tedy před rozhodnými zdaňovacími obdobími. To (navíc ve spojení s dalšími podezřelými faktory) představuje dostatečný důvod pro bližší prověření KERIMA a větší obezřetnost, než jakou nakonec žalobkyně projevila.

80. K argumentaci žalobkyně ohledně objektivních okolností týkajících se odlišného oboru činnosti KERIMA a nezveřejňování účetních závěrek se soud vyjádřil již v rámci vypořádání třetího žalobního bodu, na nějž odkazuje.

81. Žalobkyně také rozporovala tvrzení, že předem věděla o existenci neurčitého dodavatele, a také výklad Smlouvy zastávaný žalovaným. K tomu soud podotýká, že podstatný je obsah Smlouvy. V jejím článku I je uvedeno, že žalobkyně bude od 1. 7. 2017 zajišťovat komplexní činnosti na vybraných ČOV, přičemž KERIMA bude jako subdodavatel vykonávat řadu konkrétních činností. V článku II se pak mimo jiné uvádí, že vzhledem k rozsahu činností potřebují žalobkyně a zejména KERIMA, aby mezi KERIMA a dalším subjektem byla uzavřena smlouva o dílo za účelem výkonu vybrané konkrétní servisní a verifikační činnosti (přičemž za řádné provedení činností má vůči žalobkyni odpovídat vždy KERIMA). Podle článku III je P. Š. jakožto zprostředkovatel schopen vybrat takovýto subjekt způsobilý k uzavření smlouvy poptávané KERIMA, přičemž podle článku IV se zprostředkovatel zavazuje vyvíjet činnost směřující k uzavření smlouvy o dílo mezi vybraným zhotovitelem (subjektem) a KERIMA a v případě úspěšného zprostředkování takové smlouvy obstarávat ve prospěch žalobkyně a KERIMA veškerou vzájemnou nezbytnou komunikaci. Článek V zakotvuje odměnu P. Š. za vyhledání konkrétního subjektu náležící mu po uzavření smlouvy o dílo mezi tímto subjektem a KERIMA a dále za zmíněné obstarávání komunikace. Žalovaný přitom na základě Smlouvy
(i ve spojení s dalšími důkazy) dovozoval vědomost žalobkyně o blíže neurčeném dodavateli (nikoli že cílem zprostředkování je uzavřít smlouvu mezi žalobkyní a dodavatelem KERIMA, v jehož pozici, jak se ukázalo, nakonec vystupovala ALITEK). Nezbytnost zahrnout do výkonu činností na ČOV další subjekt, jenž bude ve smluvním vztahu s KERIMA (pro její nedostatečné kapacity) a úkol P. Š. tento subjekt „zjednat“ přitom jednoznačně ze Smlouvy vyplývá, což platí
i pro založení následné koordinační role P. Š. (na základě příkazní části Smlouvy). Tyto

skutečnosti vyplývají ze Smlouvy jako celku, pročež soud neshledává nikterak závadným (nepřezkoumatelným), pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí neoznačil její konkrétní ustanovení. Žalobkyně tedy na základě podpisu jejího jednatele takovýto Smlouvou zakotvený obchodní model vědomě přijala. V souladu s tímto smluvním rámcem se během výslechu vyjadřoval i P. Š. Vypověděl, že „*sháněl firmu, která by to zastřešila smluvně s firmou CENTRIVIT. Tu jsem nakonec ve společnosti KERIMA našel, ale jelikož jak už jsem několikrát předeslal, ta práce byla opravdu hnusná, to je asi to správný slovo, tak jsem firmu KERIMA potřeboval, jako tu hlavní, která bude s firmou CENTRIVIT spolupracovat a se kterou bude sepsána smlouva, a budou dělat předmětný práce. Nechtěl jsem, aby došlo k tomu, že KERIMA řekne, že to za 3 měsíce dělat nebude, proto jsem sháněl subdodavatele, kterého bych mohl případně libovolně měnit a nic by se neměnilo na tom, že KERIMA spolupracuje s CENTRIVITEM. Na základě příkazní a zprostředkovatelské smlouvy mezi mnou a CENTRIVITEM a součástí byla i společnost KERIMA (jednalo se o třístrannou smlouvu). Na základě příkazní smlouvy jsem byl oprávněn jednat jak za společnost CENTRIVIT, tak za společnost KERIMA. Byl jsem ten, kdo zastřešoval práci od A do Z.*“ Svědek mimo jiné jasně uvedl, že sháněl subdodavatele (kterého našel v ALITEK, přičemž ta se na smluvním základě připraveném P. Š. zavázala s KERIMA), a v této souvislosti zmínil Smlouvu. Takto zjištěný skutkový stav ohledně Smlouvy soud považuje za dostatečný, aniž by daňové orgány v tomto směru musely činit další zjišťování. K poznámce žalobkyně, v níž s ohledem na formulaci „*správce daně se domnívá, že daňovému subjektu bylo – alespoň z části – známo postavení některých článků dodavatelského řetězce*“ uvedenou v odstavci 142 odůvodnění napadeného rozhodnutí namítá nemožnost prokazovat podvod na DPH na základě domněnek, soud dodává, že ze strany žalovaného se jednalo pouze o řečnický obrat, neboť z předchozích pasáží napadeného rozhodnutí (případně i ve spojení se zprávou o daňové kontrole) je jasné, z čeho relevantní vědomost žalobkyně o struktuře dodavatelského řetězce dovozuje a že nejde toliko o jeho nepodloženou domněnku.

82. Pokud jde o časté střídání jednatelů KERIMA, poukázal na něj žalovaný jako na jeden z faktorů, který oslaboval věrohodnost KERIMA jako dodavatele, o kterém se žalobkyně měla přesvědčit a který měl posílit její pochybnosti a zdrženlivost ohledně účasti žalobkyně na spolupráci s KERIMA za daného nastavení. Jde o další aspekt, na němž žalovaný demonstroval nepřípustnou rezignaci žalobkyně na prověření KERIMA. Žalovaný přitom nikdy nevyloučil, že by takové střídání jednatelů shodou okolností mohlo mít legitimní důvod. Nevěnování pozornosti těmto častým změnám při zahájení i v průběhu spolupráce s KERIMA nicméně v souhrnu s dalšími popsanými okolnostmi svědčí o nedostatečném prověření obchodního partnera ze strany žalobkyně. Na toto nekritické přijetí ze strany žalobkyně v rozhodné době nemá vliv, z jakých důvodů skutečně ke změnám na pozici jednatele docházelo (to si měla před zahájením spolupráce zjistit a posoudit žalobkyně, přičemž z jejích vyjádření ani náznakem nevyplývá, že by tak učinila), jak se žalobkyně snaží dodatečně vysvětlit v žalobě, a daňové orgány tak ani nebyly povinny z vlastní iniciativy tyto důvody zjišťovat.

83. Dále se žalobkyně vymezovala proti závěru žalovaného o vykonávání prací stejnými osobami navzdory změnám v řetězci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k názoru, že předmětné činnosti byly vykonávány pouze třemi pracovníky (vždy dvěma současně): panem B. a panem K., přičemž ten byl později nahrazen panem Š. Není přitom pravdou, že by žalovaný neoznačil důkazy, z nichž vycházel. V odst. 174 odůvodnění napadeného

rozhodnutí k tomu poukázal na „*jejich pracovní výkazy, vzájemně souhlasné výpovědi a potvrzení jejich zaškolení a výplat*“ (viz též odst. 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalovaný pokračoval, že „*výpovědi dalších osob o existenci „nějakých dalších“ pracovníků zůstaly zcela neurčité a postrádaly jakoukoli konkrétní identifikaci, a proto jim nebyla přiznána důkazní váha.*“ Z toho však nelze dovozovat, že žalovaný uznává tvrzení žalobkyně o dalších pracovnících. Žalobkyně si přitom na základě Smlouvy (nehledě na to, zda pracovníci navenek vystupovali pod hlavičkou KERIMA) mohla a měla být vědoma toho, že KERIMA nedisponuje kapacitami k provádění prací a musí využívat služeb dalšího subjektu. K samotnému povědomí žalobkyně o dřívějších změnách na pozici dodavatele KERIMA (z Bramax Česká republika s.r.o. na ALITEK) při neměnném složení pracovníků soud odkazuje na odst. 109 a 110 zprávy o daňové kontrole. Soud dále nesouhlasí se žalobkyní, že by byl náležitě prokázán zaměstnanecký vztah pánů B. a Š. ke KERIMA. Přitakává však žalobkyni ohledně poznámky o nesouladu tvrzení žalovaného, že KERIMA neměla žádné zaměstnance (odst. 61 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a připuštění, že pan Š. mohl být ve vztahu ke KERIMA evidován jako osoba pracující na základě dohody o provedení práce (odst. 146 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Jak však správně uvedl sám žalovaný, i kdyby tomu tak v případě pana Š. bylo, jedna dohoda o provedení práce nemění nic na podstatném závěru, že KERIMA neměla dostatečné vlastní kapacity k provádění prací. Pozdější zaměstnání pana Š. u žalobkyně žalovaný dle svých slov zmínil na okraj (nastalo až po řešených zdaňovacích obdobích), výrok napadeného rozhodnutí na této argumentaci nestojí. Hodnocení této skutečnosti tak nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a soud se jím tak dále nezabýval. To obdobně platí u tvrzení žalovaného o pozdějším výkonu prací panem B. a panem Š. za Renallo stavební s.r.o. To žalovaný rovněž uvedl pouze na okraj pro dokreslení (odst. 102 odůvodnění napadeného rozhodnutí) bez přičtení k tíži žalobkyni, přičemž jednoznačně uvedl, že nejde o objektivní okolnost (odst. 173 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

84. Žalovaný tedy vycházel z toho, že práce prokazatelně prováděly současně dvě osoby, když účast dalších pracovníků nebyla bezpečně prokázána (správce daně se přitom v rámci výslechů na osoby provádějící činnosti dotazoval). S tím souvisí i žalovaným tvrzená disproporce mezi rozsahem plnění a vynaloženými prostředky, kdy na každou ze dvou osob připadly náklady žalobkyně přesahující 960 000 Kč měsíčně, což je podle žalovaného částka zásadně vybočující z rámce obvyklých personálních nákladů (v porovnání s vlastními zaměstnanci žalobkyně), přičemž s ohledem na odbornost žalobkyně jí tato skutečnost musela být zřejmá. K výtce žalobkyně, že žalovaný při výpočtu nedocenil nutné náklady na činnost, které je třeba do částky zahrnout, soud poukazuje na odst. 140 zprávy o daňové kontrole (na níž napadené rozhodnutí navazuje). V něm správce daně pamatoval i na případné další náklady související s činností pracovníků, přičemž soud souhlasí, že vypočtená částka měsíčních nákladů na jednoho pracovníka je natolik vysoká, že i po započtení možných nákladů je stále dán zjevný nepoměr (stále by šlo o vyšší statisíce Kč), který měl v žalobkyni vzbudit podezření. Zmiňuje-li žalobkyně v tomto ohledu jako možný náklad provizi P. Š. od KERIMA, neodpovídá to nastavení vyplývajícímu ze Smlouvy ani svědecké výpovědi P. Š. (byl placen žalobkyní). Popis rozsahu a okolností činnosti žalobkyně na ČOV po rozhodných zdaňovacích obdobích soud nepovažuje pro přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí za relevantní ani za jakkoli doložený.

85. Soud shrnuje, že daňové orgány dostatečně popsaly objektivní okolnosti zakládající vědomost žalobkyně (věděla či mohla a měla vědět) o účasti na daňovém podvodu, přičemž dané úvahy jsou podloženy dostatečnými skutkovými zjištěními vyplývajícími z obsahu

správního spisu (bez potřeby dalšího dokazování). Žalobkyně se snaží do nejmenších detailů zpochybnit závěry žalovaného včetně jednotlivých formulací (např. že žalobkyně z obchodního modelu profitovala, koordinovala a školila pracovníky a materiálně je zabezpečovala, fixní úhrady, že případné problémy šly za žalobkyní), nicméně za podstatné soud považuje, že žalobkyně na základě Smlouvy přijala v ní popsaný netransparentní obchodní model s KERIMA (s níž byly již v době zahájení spolupráce zjevně spojeny pochybnosti o její věrohodnosti, na jejichž prověření žalobkyně rezignovala) a jejím neznámým subdodavatelem koordinovaný osobou s neformálním postavením P. Š. Ani čtvrtý žalobní bod není důvodný.

86. **Pátý žalobní bod** je věnován žalobkyní přijatým opatřením zabraňujícím její účasti na podvodu na DPH. Ohledně poukazu na (dlouhodobou) bezproblémovou předchozí spolupráci s KERIMA žalobkyně označila za nepřiléhavý rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2023, č. j. 8 Afs 168/2022-48, z nějž žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval pasáž, podle níž „*nelze bez dalšího spoléhat pouze na dosavadní bezproblémovou spolupráci s obchodním partnerem*“. Soud dodává, že NSS v tomto rozsudku navazuje: „*v obecné rovině lze totiž souhlasit s žalovaným, že skutečnost, že v předcházejícím období nebyla plnění podvodem zasažena, případně se to pouze nepodařilo správci daně zjistit, nepředstavuje důvod, pro který by bylo bez dalšího vyloučeno, aby se stěžovatel svojí nedostatečnou obezřetností účastnil podvodu na DPH, byť k němu došlo až po přibližně roční bezproblémové spolupráci. Ostatně, situace, kdy až následně dojde k zatížení do té doby bezproblémových transakcí daňovým podvodem, nelze v praxi vyloučit. Podnikatel musí být obezřetný po celou dobu obchodní spolupráce, nikoli toliko v jejím počátku. To platí zvláště za situace, kdy se stěžovatel po delší dobu obchodní spolupráce s odběratelem BEER choval neobezřetně až lhostejně a ignoroval rizikové okolnosti jako např. platby v hotovosti překračující zákonný limit (tamtéž).*“ Soud považuje právě citované za přiléhavé v tom smyslu, že daňový subjekt musí být obezřetný i v případě bezproblémové předchozí spolupráce, jelikož k daňovému podvodu může dojít až v jejím průběhu, nikoli pouze na počátku. Obzvláště to platí, jsou-li dány rizikové okolnosti spolupráce, které žalovaný v napadeném rozhodnutí důkladně popsal. Tyto jsou přirozeně nyní odlišné od konkrétního případu řešeného v uvedeném rozsudku NSS, nicméně stále se uplatní závěr, že v případě existence rizikových okolností (výčet podaný NSS je příkladmý) je tím spíše dán důvod k obezřetnosti po celou dobu spolupráce. S tímto pojetím je argumentace v odst. 114 odůvodnění napadeného rozhodnutí v souladu a žalovaný navíc trefně poukázal na skutečnost, že žalobkyně byla již dříve daňovými orgány na pochybnosti ohledně KERIMA upozorněna.

87. Uzavření písemných smluv pro jednotlivé ČOV ani existence předávacích a verifikačních protokolů nejsou vzhledem k existujícím objektivním okolnostem způsobilé k dostatečnému ověření, že dotčená plnění nebudou součástí podvodu. Nic totiž nemění na přijetí netransparentního obchodního modelu, v němž KERIMA (se všemi s ní souvisejícími rizikovými okolnostmi) představuje prostředníka mezi žalobkyní a blíže neurčeným (měnícím se) dodavatelem, přičemž celou situaci koordinuje P. Š. stojící mimo formální struktury zúčastněných společností.
To samé obdobně platí i v případě dalších tvrzených opatření: protokolů o předání seznamu rizik a registru environmentálních aspektů, stálosti pracovníků fakticky provádějících práce, bezhotovostních úhrad až po faktickém provedení, kontrole činností a získávání zpětné vazby
od jednotlivých ČOV a standardních obchodních podmínek. Výše uvedené podmínky byly způsobilé nastavit mantinely faktického poskytování plnění na ČOV mezi žalobkyní a

KERIMA
a v tomto směru vykazovat některé standardní znaky obchodní spolupráce. Nepředstavují však (maximální možnou) efektivní eliminaci rizika podvodného (velmi nestandardního) postupu spočívajícího ve strukturálním nastavení obchodního modelu a s ním souvisejících objektivních okolností, jak je popsaly daňové orgány. Žalobkyní zmíněné prvky tak v tomto smyslu představují skutečně pouze formální opatření, která nemohou v uspokojivé míře sloužit jako prevence účasti žalobkyně na popsané podvodné a netransparentní struktuře. Žalobkyně měla v první řadě vzhledem k jí známým okolnostem týkajícím se KERIMA celou obchodní strukturu prověřit. Přitom jediným účinným opatřením v některých případech může být i odmítnutí konkrétní podezřelé spolupráce (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2023, č. j. 8 Afs 168/2022-48, a ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79).

88. Ani pátý žalobní bod tak není důvodný.

89. V **šestém žalobním bodě** žalobkyně s odkazem na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, namítla, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno, když neidentifikovaly modelový obchodní případ, z něhož by bylo možné identifikovat specifické standardy v oblasti činností na ČOV. Podle tohoto rozsudku „*musí daňové orgány přehledně a srozumitelně vylíčit všechny skutečnosti, na jejichž základě měl daňový subjekt pojmout podezření o chystaném podvodu na DPH, přičemž u těchto skutečností musí být náležitě odůvodněno (a prokázáno ze strany správce daně) přinejmenším to, že*

    1) *nastaly a projevily se (tj. byly daňovým subjektem objektivně zjistitelné) ještě před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění,*

    2) *nejsou obvyklé v obdobných modelových obchodních případech (a pro takovou odchylku není rozumné vysvětlení) a*

    3) *daňový subjekt si byl vědom všeho uvedeného v bodech 1) a 2), anebo by si toho býval musel být vědom, pokud by býval byl přiměřeně obezřetný*.“

90. Na citovaný rozsudek navázal NSS v rozsudku ze dne 12. 3. 2026, č. j. 3 Afs 82/2025-41, v němž uvedl, že „*povinnost daňových orgánů vypořádat se se specifiky konkrétního trhu však bude významná jen tehdy, existuje-li alespoň plausibilní úvaha, že by zvyklosti daného trhu byly s to vysvětlit nestandardní průběh správcem daně zkoumaných obchodů. Takový aspekt věci však mohl ze skutkových zjištění daňových orgánů v projednávané věci stěží vyplynout. Není přitom zcela zřejmé, jaké zvyklosti má stěžovatelka konkrétně na mysli.*“ Soud nyní nenachází právě takovou plausibilní úvahu, jak by specifika daného trhu odůvodňovala daňovými orgány popsaný nestandardní obchodní model se všemi jeho dílčími podezřelými okolnostmi. Soud není zřejmé, jak by právě skutečnost, že šlo o plnění v oblasti ČOV, měla normalizovat přijetí netransparentní struktury zahrnující KERIMA opředenou řadou pochybností a předem neurčeného koncového dodavatele s celkovou koordinací zajišťovanou osobou v postavení P. Š.

91. Kromě toho se žalovaný standardy zabýval ve vztahu k žalobkyní tvrzené spolupráci mezi ní
a Andritz. Soud souhlasí se žalobkyní, že některé aspekty její spolupráce s Andritz lze na podkladě předložených dokumentů považovat za obdobné jako v případě spolupráce žalobkyně a KERIMA (do značné míry jsou podobné žalobkyní tvrzeným přijatým opatřením). V některých podstatných aspektech, na nichž daňové orgány založily závěr o účasti žalobkyně na podvodu, se nicméně oba obchodní případy odlišují, přičemž rozdíly

jsou popsány jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí. Vzhledem k okolnostem nynějšího případu soud považuje za stěžejní konstatování, že Andritz i žalobkyně jsou na daném trhu etablovanými, odbornými a zkušenými společnostmi s odpovídajícím zázemím, což naprosto kontrastuje s KERIMA a pochybnostmi kolem ní, přičemž žalobkyně rezignovala na její prověření (viz odst. 137 zprávy o daňové kontrole). S tímto argumentem ohledně rozdílnosti obou obchodních případů žalobkyně věcně nepolemizuje. Toliko poukazuje na dílčí shodné znaky, tyto však nejsou způsobilé ospravedlnit daňovými orgány identifikované rizikové okolnosti a vědomost žalobkyně o nich, neboť nijak nedokládají, že dané okolnosti jsou v rámci relevantního trhu standardní.

92. Za těchto podmínek nelze dovodit, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno. Ani šestý žalobní bod proto není důvodný.

93. Závěrem soud shrnuje, že v mezích žalobních bodů se daňové orgány nedopustily v řízení nestandardností, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí není překvapivé, nepřezkoumatelné ani rozporné s obsahem správního spisu, přičemž skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Zcela dostatečně byla popsána existence daňového podvodu a objektivní okolnosti, přičemž tyto nelze vnímat izolovaně (v některých detailech soud přitom korigoval dílčí závěry žalovaného), ale v celém jejich souhrnu. Žalobkyní tvrzená přijatá opatření k zamezení účasti na podvodu se přitom s identifikovanými objektivními okolnostmi míjela a nemohla tak splnit potřebný účel.

94. Soud tedy vzhledem k výše uvedenému neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. prvním výrokem rozsudku zamítl.

95. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Praha 27. srpna 2026

Mgr. Bc. Jan Schneeweis v. r.
soudce

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.