ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Ľubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **LESCUS Cetkovice, s.r.o.**, IČ: 607 32 547
sídlem Velká Strana 43, 679 38 Cetkovice
zastoupená Mgr. Jiřím Dostálem, advokátem
sídlem Věstonická 4289/12, 628 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2024, č. j. 15477/24/5300-21443-711275,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2024, č. j. 15477/24/5300-21443-711275, **se zrušuje** v rozsahu výroku V. a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Ve zbytku **se** žaloba **zamítá**.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 1 247,43 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta žalobkyně Mgr. Jiřího Dostála.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Daňové orgány rozhodly, že žalobkyně se zapojila do obchodních transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (dále „DPH“), neboť v rámci řetězce u jednoho z článků obchodujících se službami týkajících se lesnických prací správce daně shledal, že za nestandardních okolností nebyla řádně odvedena daň. Předmětem sporu je posouzení, zda byla plnění ve správcem daně identifikovaném řetězci zasažená daňovým podvodem a zda o tom žalobkyně věděla, či vědět mohla.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. První žalobní námitkou žalobkyně vytýká správci daně, že rozhodl o uložení povinnosti hradit penále, aniž by ji nejprve vyzval k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

3. Od dodavatelů „DRUŽSTVO“ DMYTREX (nyní „DRUŽSTVO“ DMYTREX v likvidaci – pozn. soudu, dále „DMYTREX“), forphone s.r.o. (nyní zaniklý subjekt, pozn. soudu, dále „forphone“) a ENDROGAME s.r.o. (nyní ENDROGAME s.r.o. v likvidaci, pozn. soudu, dále „ENDROGAME“) byla žalobkyni poskytnuta plnění, o kterých správce daně zjistil již před zahájením daňové kontroly, že v obchodním řetězci figurovalo více společností, které hrály roli *missing tradera* nebo *buffera*. Tyto skutečnosti správce daně dovodil z odpovědí České správy sociálního zabezpečení (dále „ČSSZ“) o tom, že některé ze společností neměly v rozhodném období zaměstnance, nebo na základě neplnění daňových povinností těchto článků řetězce. Tyto indicie měl přitom správce daně nashromážděny předtím, než zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu. Ve vztahu ke všem platebním výměrům správce daně též argumentoval výběry hotovosti z bankovních účtů, avšak neuvedl, kdy takové informace zjistil. Žalobkyně požádala soud, aby u správce daně ověřil, kdy si vyžádal předmětné informace o bankovních účtech. Správce daně rovněž disponoval informacemi uvedenými v odstavcích 3.1 až 3.9. Správce daně navíc šel při zahájení daňové kontroly „najisto“, neboť se zaměřil na základě nashromážděných skutečností na konkrétní zdaňovací období červenec a srpen 2017 a květen až červenec, září až prosinec 2018.

4. K meritu věci, konkrétně k otázce existence podvodu, žalobkyně uvedla, že žalovaný ani správce daně se vůbec nezabývali otázkou personálních vztahů mezi údajně zúčastněnými subjekty údajných podvodných řetězců. Vyjma vztahu mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli se nezabývali ani právními vztahy mezi dodavateli žalobkyně a jejich subdodavateli. Správce daně a žalovaný tak nedostatečně zjistili skutkový stav věci a porušili právo na spravedlivý proces.

5. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný v odst. 88 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí jako jednu z indicií svědčících o údajném podvodném řetězci „netransparentní platby v hotovosti“. Ve spisu však nejsou, vyjma několika málo případů, žádné důkazy, které by prokazovaly jakékoliv hotovostní platby mezi údajně zúčastněnými subjekty. Tvrzení, že mezi žalobkyní a jejími dodavateli (DMYTREX, forphone a ENDROGAME) probíhaly bezhotovostní transakce, neodpovídá obsahu spisu. Závěry týkající se plateb nejsou pravdivé a nemohou dokázat existenci podvodu.

6. K dalším skutečnostem, které dle správce daně prokazují existenci daňového podvodu, žalobkyně sdělila, že není pravdivé tvrzení, že korporace, které byly součástí obchodního řetězce, dlouhodobě nezveřejňovaly účetní závěrky. Některé subjekty je totiž zveřejňovaly.

Žalovaný závěr o existenci daňového podvodu podpořil i tvrzením o tom, jaký předmět podnikání společnosti nejčastěji mají uvedený v živnostenském rejstříku. Tím byla Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a pronájem nemovitých věcí, bytu a nebytových prostor. Tento znak nicméně nemá žádnou vypovídací hodnotu. K otázce webových stránek žalobkyně sdělila, že správce daně opomenul zohlednit skutečnost, že v případě subjektů, které poskytují plnění v pěstebních a těžebních činnostech je zcela obvyklé, že právnické osoby nedisponují webovými stránkami. Správce daně ani nedokazoval, že by v tomto odvětví byla existence webových stránek obvyklá (k tomu viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2021, sp. zn. 54 Af 22/2018). Žalobkyně odkázala na přehled, ze kterého dovozuje, že nejvyšší poměr existence webových stránek byl v roce 2016. Správce daně odmítl návrh na provedení důkazů a zatížil tak řízení vadou.

7. Skutečnost, že do řetězce zapojené korporace byly většinou ovládány osobami cizí národnosti, není též znakem daňového podvodu. Správce daně ani žalovaný neodůvodnili, že by se mělo jednat o tzv. bílé koně a rovněž neprokázali, zda se v daném oboru jedná o běžnou okolnost (srov. rozsudek zmíněný výše nebo rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 1. 2019, sp. zn. 30 Af 77/2016). Žalobkyně namítla, že tvrzení, že ani jedna společnost účastnící se popsaných obchodních řetězců nedisponovala pracovní silou nutnou k poskytnutí zdanitelných plnění, nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu, neboť u některých tuto skutečnost správce daně nezjišťoval (Cosmetic Service, a..s, G – Brothers Holding s.r.o., MAMILI TRADE s.r.o., Czech Tax Agency SE). Správce daně považoval za podezřelé, že společnosti forphone a ENDROGAME aplikovaly na plnění poskytované žalobkyni stejnou marži ve výši 7 %. Správce daně však nezjišťoval, jaká je běžná marže v daném odvětví. Žalovaný se ani nezabýval výší marže u třetího prověřovaného dodavatele – DMYTREX, která byla zřejmě v jiné výši.

8. Další okruh námitek žalobkyně soustředila na otázku totožnosti plnění. Žalobkyně namítla, že správce daně neprokázal, že právě plnění zasažené údajným podvodem na DPH bylo totožné s plněním, které obdržela. U období červenec a srpen 2017 správce daně pouze předpokládal, že plnění od společnosti Ponta Negra s.r.o. (nyní Ponta Negra s.r.o. v likvidaci, pozn. soudu) bylo subdodávkou pro žalobkyni, aniž to doložil konkrétními důkazy. Toto plnění přitom mohlo směřovat i k jiným odběratelům dodavatele DMYTREX. U zdaňovacího období červen 2018 pak žalobkyně vytýká, že správce daně nedostatečně prověřil dodavatelský řetězec společnosti forphone, přesto z ní učinil článek podvodu a z doměření daně dovodil chybějící daň. V souhrnu tedy žalobkyně tvrdí, že správce daně sice zjistil neodvedení daně někde v řetězci, ale neprokázal návaznost na její plnění, ani to, že šlo o skutečné podvodné jednání cílené na získání daňové výhody.

9. Žalobkyně též namítla, že správce daně označil za součást podvodných řetězců jen některé měsíce, ačkoli tytéž subjekty (DMYTREX, Ponta Negra s.r.o. a ENDROGAME) dodávaly žalobkyni i v dalších obdobích. Podle žalobkyně je nelogické, aby byly za podvodné považovány pouze vybrané měsíce při jinak obdobných obchodních vztazích; to spíše ukazuje, že chybějící daň má jiné příčiny než tvrzený podvodný řetězec. Na podporu svým tvrzení žalobkyně odkázala i na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 10 Afs 469/2021), podle níž je podezřelé, pokud je v prakticky shodném obchodním modelu jednou podvod shledán a podruhé nikoli. Současně vytýká správci daně, že tyto okolnosti vůbec neprověřil ani se s nimi nevypořádal, čímž měl porušit její právo na spravedlivý proces.

10. Co se týče 2. kroku podvodového testu, a to objektivních skutečností, o kterých žalobkyně věděla, nebo mohla a měla vědět, žalobkyně namítá, že správce daně vyvozuje z případu dodavatele *Soltanne group s.r.o.* pro žalobkyni povinnost zvýšené obezřetnosti, aniž by vysvětlil, proč právě uvedené znaky by měly být podezřelé. Jednotlivé okolnosti, které správce daně zmiňuje (ready-made společnost, změny jednatele a sídla, sdílené sídlo, více živností, absence webu či nezveřejněná účetní závěrka), žalobkyně označuje za běžné a samy o sobě nevypovídající o podvodu. Současně zdůraznila, že z exekučního a zajišťovacího příkazu mohla zjistit nanejvýš to, že společnost měla daňový nedoplatek, nikoli že šlo o podvod na DPH. Nelze po ní spravedlivě požadovat, aby z této informace bez dalších podkladů dovozovala účast na podvodném řetězci i u jiných obchodních partnerů.
11. Rovněž vědomostní dopis ani upozornění GFŘ nejsou pro posouzení vědomosti žalobkyně o podvodu relevantní. Důvodem je, že povinnost prokázat, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět o účasti v podvodném řetězci, nese správce daně, a rozhodující proto jsou jen konkrétní objektivní okolnosti zjištěné v dané věci, nikoli obecná upozornění. Navíc upozornění GFŘ nebylo žalobkyni přímo doručeno, pouze zveřejněno, a žalobkyně se s ním seznámila až během daňové kontroly. Podle žalobkyně proto z takového obecného a necíleného sdělení nelze dovozovat jeho vědomost ani možnost vědět o údajném podvodu.
12. Správce daně též uvedl, že žalobkyně byla informována o tom, že společnost *Kolasol s.r.o.* je prověřována ve věci podezření ze spáchání zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatků a podobné povinné platby. Žalobkyně však nemohla vědět, že je dané odvětví zasaženo podvody na DPH, pokud nevěděla o pravomocném odsouzení výše uvedené společnosti.
13. Správce daně dále konstatoval množství faktických informací vztahujících se ke společnostem forphone, ENDROGAME a DMYTREX. Tyto informace žalobkyně nepovažuje za nestandardní. Správce daně nijak neodůvodnil, proč by jím uváděné okolnosti týkající se předmětných společností měly v očích žalobkyně vykazovat znaky rizikovosti. Správce daně ani žalovaný nezjišťovali ani neprokazovali, jaká specifika vykazuje obor podnikání žalobkyně a jaké skutečnosti či okolnosti tak lze či nelze považovat za standardní.
14. Nedošlo navíc ke skutečnému prověřování obchodních partnerů (viz 6.6 odůvodnění k platebním výměrům). V 6.7 odůvodnění správce daně pak rozebírá další nelogičnosti jako nedostatky smluv o dílo a listin týkající se evidence a předání díla. Tyto skutečnosti nevypovídají nic o objektivních skutečnostech, ze kterých by bylo možné dojít k závěru, že by žalobkyně věděla, či vědět měla a mohla o tom, že obchodování s předmětnými subjekty je zatíženo podvodem.
15. Správce daně v odst. 6.8 odůvodnění devíti platebních výměrů konstatuje, že není patrné, na základě jakých skutečností mohla žalobkyně spoléhat na to, že její potenciální dodavatelé budou schopni sjednané služby spočívající ve fyzické práci v řádu milionů korun měsíčně fakticky uskutečnit.
16. Žalobkyně namítla, že správcem daně uváděné okolnosti u dodavatelů (např. nezveřejněné účetní výkazy, absence webu, sídlo v office house, personální změny či obecná rizikovost odvětví) nebyly samy o sobě ani v souhrnu způsobilé vzbudit podezření z daňového podvodu. Co se týče opatření, které lze po žalobkyni požadovat, aby přijala, aby se vyhnula své účasti na daňovém podvodu, své dodavatele standardně prověřovala - ověřováním registrace k DPH, živnostenského oprávnění, bankovního účtu i statusu spolehlivého plátce. Pokud žalobkyně nevyužila zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a zákona 235/2004

Sb., o dani z přidané hodnoty, nejednalo se o záměrné vyčkávání na pokyn správce daně, ale omyl v pochopení tohoto institutu. Podstatou námitky je, že obchodní vztahy probíhaly standardně a žalobkyně neměla povinnost prověřovat své dodavatele.

17. Nakonec žalobkyně vytkla správci daně, že žádným relevantním způsobem nezdůvodnil, proč doměřil daň právě žalobkyni, a ne některému z jiných subjektů, které jsou součástí správcem daně zjištěných řetězců. Tímto žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a jemu předcházející platební výměry vydané v prvním stupni daňového řízení, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

18. K námitkám ohledně nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání žalovaný uvedl, že před zahájením daňové kontroly správce daně neměl důvodný předpoklad, že žalobkyni bude daň doměřena. Nebyly tak naplněny podmínky § 145 odst. 2 daňového řádu. Před zahájením daňové kontroly měl správce daně pouze ty informace, které se vztahovaly k potenciálnímu narušení daňové neutrality, tj. že některé společnosti v řetězci neuhradily doměřenou daň, případně jsou nekontaktní, ale nemohl mít v žádném případě informace o nestandardních okolnostech nasvědčujících existenci podvodného řetězce ani o možném zapojení žalobkyně do podvodu na DPH.

19. Nadto žalovaný poznamenal, že i kdyby správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval poznatky svědčícími o tom, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, nebyl by povinen ji vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání, neboť v případě konstatování podvodu na DPH a zapojení daňového subjektu do něj správce daně taková povinnost nevzniká.

20. Co se týče 1. kroku podvodového testu, žalovaný odkázal na body 49 až 91 napadeného rozhodnutí, kde popsal celkem 8 podvodných řetězců, detekoval narušení daňové neutrality a shrnul nestandardní okolnosti. Žalovaný k námitkám dále uvádí, že žalobkyně v žalobě nikterak nerozporuje, že došlo k narušení daňové neutrality, a vyjadřuje se k nestandardním okolnostem v řetězci, a proto i žalovaný zaměřuje argumentaci na nestandardnosti v podvodném řetězci. Předně žalovaný uvedl, že dostatečně popsal vazby mezi dotčenými subjekty v řetězci. K platbám v hotovosti uvedl, že byly prokázány (viz např. přílohy k odpovědím na výzvy správce daně ve spisovém materiálu pod č. D86, D90 a D224). Žalovaný dále připomíná, že správce daně analyzoval výpisy z účtů společností DMYTREX, ENDROGAME a forphone, z nichž mj. vyplynulo, že z účtů těchto společností bylo značné množství finančních prostředků vybíráno v hotovosti. Ke zveřejňování účetních závěrek žalovaný uvedl, že společnost DMYTREX nezveřejňovala účetní závěrky v době obchodování se žalobkyní, dále také zdůraznil, že případ provázely i jiné nestandardnosti. Rovněž je nestandardní, aby dodavatelé poskytovali žalobkyni pracovní sílu na práci v lese a neměli tuto činnost zapsanou v živnostenském rejstříku. Neexistenci webových stránek považoval žalovaný také za nestandardní okolnost. Je totiž velmi nepravděpodobné, aby v současné době řádně fungující obchodní společnost neměla alespoň základní webové stránky. K dílčí námitce stran cizí národnosti osob, které ovládaly dodavatele žalobkyně, žalovaný uvedl, že tuto okolnost považuje za nestandardní, neboť se nejednalo o izolovanou skutečnost, ale je nutno akcentovat, že tyto společnosti byly v drtivé většině nekontaktní a neplnily své povinnosti vůči správci daně.

21. Ohledně námitky týkající se neztotožnění konkrétních plnění v řetězci (společnost Ponta Negra s.r.o. – DMYTREX – žalobkyně) žalovaný odkazuje na body 50 až 53 napadeného rozhodnutí, ve kterých popsal tento podvodný řetězec. K tomu žalovaný uvádí, že je nesporné, že plnění poskytnutá žalobkyni byla společností DMYTREX nakoupena od společnosti Ponta Negra s.r.o. Obě společnosti totiž podávaly daňová přiznání a kontrolní hlášení, přičemž společnost DMYTREX nedisponovala žádnými zaměstnanci, a tudíž plnění žalobkyně obdržela od dodavatele Ponta Negra s.r.o., která v oddíle A4 kontrolních hlášení vykázala i plnění pro společnost DMYTREX, o čemž svědčí i data na dokladech (např. datum uskuteční zdanitelného plnění).

22. K námitce, že v jiných zdaňovacích obdobích nebyl žalobkyni nárok na odpočet daně odepřen, žalovaný připomíná, že se jednalo o zcela jiné řetězce, kde jako dodavatelé společností DMYTREX, ENDROGAME a forphone figurovali zcela jiní dodavatelé, např. společnosti Cosmetic Service, G-Brother Holding, MAMILI TRADE a Czech Tax Agency. Každý řetězec je nutno posuzovat samostatně, a nelze paušálně uzavřít, že když se řetězce shodují ve dvou článcích, je nutno dospět ke stejnému závěru o existenci podvodných řetězců a zapojení žalobkyně do podvodu na DPH.

23. K jednotlivým objektivním okolnostem, které žalobkyně rozporuje, žalovaný doplnil, že v napadeném rozhodnutí popsal širokou škálu objektivních okolností, které svědčí o zapojení žalobkyně do daňového podvodu, o kterém mohla a měla vědět.

24. K otázce přijetí dostatečných opatření odkázal žalovaný na body 121 až 127 napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření k zabránění své účasti na podvodu na DPH. Žalovaný zdůrazňuje, že byť byla žalobkyně prostřednictvím vědomostního dopisu informována o rizicích obchodování v oblasti poskytování pracovní síly, fakticky na vědomostní dopis nijak nereagovala, neinformovala ani své zaměstnance. Byť si žalobkyně ve smlouvách o dílo vyhradila právo provést zvláštní způsob zajištění daně, k realizaci tohoto kroku nikdy nepřistoupila.

25. Žalovaný vysvětlil, že daň byla doměřena žalobkyni z důvodu, že u ní bylo prokázáno, že mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Žalovaný přitom poukázal na to, že i u dalších článků v řetězci byly provedeny kontrolní postupy a byla jim doměřena daň (nikoliv však z důvodu podvodu na DPH).

26. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci soudem

27. Soud rozhodl o žalobě bez nařízení ústního jednání (§ 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále „s. ř. s.“) a dospěl k závěru, že žaloba **je zčásti důvodná**.

28. Správce daně zahájil daňovou kontrolu u žalobkyně v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně za zdaňovací období červen 2017 až prosinec 2018. O zahájení kontroly daně z přidané hodnoty byl sepsán protokol č. j. 1710691/20/2201-61561-305031. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobkyně provozuje lesní školku a poskytuje komplexní lesnické služby vlastníkům lesů, lesním správcům i státním podnikům spravujícím lesy.

29. Podstatou daňového řízení bylo prověřování správce daně prostřednictvím daňové kontroly, zda se žalobkyně přijetím plnění od vybraných přímých dodavatelů – forphone, ENDROGAME a DMYTREX, jež se týkaly poskytování pracovní síly (v rámci smluv o

dílo v pěstební/těžební činnosti), účastnila podvodu na DPH, o kterém věděla, či vědět měla a mohla. Nárok na odpočet daně žalobkyně uplatňovala z devíti zdanitelných plnění deklarovaných jako přijatá zdanitelná plnění od výše uvedených dodavatelů ve vztahu k daňovým dokladům č. 8100704201, 8110704201, 8030702301, 8040702301, 8050702301, 8060702301, 8080702301, 7060604301 a 7070604301.

30. Správce daně po provedené daňové kontrole u žalobkyně uzavřel daňové řízení se závěrem, že přijatá plnění od dodavatelů ENDROGAME, DMYTREX a forphone za předmětná zdaňovací období byla zasažena podvodem na DPH a že žalobkyně byla „nedbalým" účastníkem tohoto podvodu, neboť o podvodu vědět měla a mohla. Proto jí nárok na odpočet daně z těchto transakcí správce daně nepřiznal.

31. Žalovaný v napadeném rozhodnutí stanovisko správce daně potvrdil a rozhodl tak ve výrocích I. – IX. ve vztahu ke všem devíti platebním výměrům.

IV. 1 Námitka nezákonnosti postupu správce daně při uložení penále

32. Žalobkyně nejprve vytkla správci daně procesněprávní pochybení, neboť tvrdila, že byly naplněny podmínky uvedené v § 145 odst. 2 daňového řádu, podle kterého platí, že lze-li předpokládat, že daň bude doměřena, správce daně nejprve vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení.

33. Tato povinnost však nevzniká automaticky při jakémkoli podezření či při existenci dílčích indicií. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu správce daně vydá pouze tehdy, disponuje-li již v dané fázi natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně. Na základě pouhých indicií takový závěr formulovat nelze a správci daně pak nezbývá než daňovou povinnost teprve prověřit v rámci daňové kontroly (srov. bod 23 rozsudku NSS ze dne 18. 11. 2022, č. j. 3 Afs 142/2020-53).

34. Žalobkyně dovozuje konkrétní poznatky, které podle jejího přesvědčení silně poukazovaly na doměření daně, ze skutečností, že správce daně již před zahájením daňové kontroly měl informace o nekontaktnosti a neplnění daňových povinností ze strany jednotlivých článků řetězce. Dále disponoval informacemi o absenci personálního zázemí u těchto společností a výběrech z hotovosti, o čemž žalobkyně tvrdí, že není zcela zřejmé, kdy posledně jmenovanou informaci správce daně zjišťoval.

35. Soud k tomu uvádí, že správce daně před zahájením daňové kontroly u žalobkyně měl skutečně postaveno najisto, že většina společností, které figurovaly v popsaných řetězcích, nereagují na výzvy a neplní své daňové povinnosti. U příslušných správních orgánů si též správce daně obstaral informace o personálním zázemí dodavatelů žalobkyně, přičemž zjistil, že mnoho společností nemá žádné zaměstnance. V rámci vyhledávací činnosti měl tedy správce daně informace o tom, že společnosti v řetězcích neplní daňové povinnosti a jsou zpravidla nekontaktní.

36. Nicméně samotná skutečnost, že některé články obchodního řetězce nepřiznaly či neodvedly DPH nebo vykazují jiné podezřelé znaky, sama o sobě ještě neznamená, že žalobkyně přiznala daň nesprávně. Má-li být důvodem doměření účast na daňovém podvodu, musí mít správce daně poznatky nejen o možné existenci daňové ztráty v řetězci, ale též o subjektivní stránce účasti konkrétního daňového subjektu na takovém podvodu (srov např. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, zejména bod 22).

37. Vzhledem k výše uvedenému, soud uzavřel, že v nyní projednávané věci správce daně v rámci vyhledávací činnosti neměl dostatečné poznatky, které by nasvědčovaly, že daň bude doměřena žalobkyni. Správce daně nanejvýš nashromáždil informace o okolnostech nasvědčujících tomu, že dodavatelské řetězce mohou být zasaženy podvodem na DPH. Tyto poznatky zahrnují zejména zjištění o absenci zaměstnanců u některých článků řetězce, neplnění jejich daňových povinností, nekontaktnost, případně výpisy z bankovních účtů zaznamenávající nestandardní bankovní operace.

38. Takové poznatky však samy o sobě nevytvářejí dostatečně silný podklad pro závěr, že daň bude doměřena právě žalobkyni, neboť v té době správce daně, byť měl podezření o tom, že se jedná o podvodný obchodní model, ještě nedisponoval poznatky o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru plnění věděla nebo vědět měla a mohla. Tyto skutečnosti pak byly předmětem daňové kontroly, v rámci které správce daně prověřoval konkrétní okolnosti navázání spolupráce mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli a prokazoval vědomostní stránku účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Bez těchto poznatků správce daně nemohl pojmout podezření, že žalobkyni bude daň doměřena, neboť její účast a zapojení před zahájením daňové kontroly neprověřoval. Vzhledem k výše řečenému soud k žádosti žalobkyně blíže nezkoumal, v jakém časovém okamžiku správce daně disponoval výpisy z bankovních účtů jednotlivých do řetězce zapojených společností.

IV. 2 Obecně k prokazování daňového podvodu

39. Soud předesílá, že podvodem na dani se Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) a Soudní dvůr Evropské unie (dále „SD EU“) zabývaly v minulosti již mnohokrát. Judikatura definuje podvod na DPH jako situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, věc *VYRTYCH*).

40. Pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, správce daně může rozhodnout o neuznání tohoto odpočtu, pokud prokáže, že v daném případě existuje podvod na dani a daňový subjekt o něm věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování (viz rozsudky SD EU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, nebo ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Nárok na odpočet daně totiž nemůže být odepřen s tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. SD EU vytvořil několikastupňový test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání.

41. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud je odpověď pozitivní, je třeba dále na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti). Následně je podrobeno přezkumu, zda přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (viz např. rozsudek ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 „Litdana“ UAB proti Litvě, nebo též např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

IV. 3 První krok podvodového testu – existence daňového podvodu

42. Soud se dále zabýval prvním okruhem žalobních námitek, který se týkal posouzení existence podvodu na DPH ze strany daňových orgánů, tedy 1. kroku podvodového testu podle správní judikatury. Žalobkyně konkrétně zpochybňovala jednotlivé skutečnosti, na kterých správce daně založil závěr o tom, že došlo k podvodnému jednání v popsaném řetězci.

43. Soud zdůrazňuje, že samotné narušení neutrality daně nelze považovat za podvod na DPH. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, nebo ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-58).

44. Při prokazování existence daňového podvodu přitom nemusí správce daně podrobně popsat, jakým způsobem a konkrétně kterým z článků v řetězci byl spáchán podvod. Musí však v podstatně jasných obrysech vysvětlit, v jakých okolnostech podvod spočíval (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, dle „věc *ALADIN plus*"). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být zřetelné, že došlo k narušení daňové neutrality tím, že nebyla odvedena daň jedním ze subjektů, zatímco jiný si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění a za nestandardních okolností obchodu.

45. Povinností správních orgánů tedy není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, neboť prokazování podvodu je mnohdy obtížné z důvodu časté nemožnosti dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu (viz rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). V tomto duchu NSS v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, konstatoval: „*Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.*"

46. Soud předeslal, že napadené rozhodnutí zrušil v části z důvodu, že závěr o existenci daňového podvodu není spolehlivě a dostatečně vysvětlen ve vztahu k řetězci „*forphone – žalobkyně*" v souvislosti s daňovým dokladem č. 8050702301 ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2018. U ostatních správcem daně popsaných řetězců soud považuje charakter podvodného jednání za dostatečně prokázaný.

47. Správce daně postupoval podle intencí výše uvedených judikatorních závěrů a dostatečně popsal důvody, které prokazují, že se v konkrétních správcem daně popsaných obchodních řetězcích jednalo o řetězce zatížené podvodem na DPH. Jednalo se především o tyto nestandardnosti: vícečlánkový přeprodej mezi ekonomickými subjekty bez personálního zázemí u plnění, která spočívala v jednoduchých manuálních pracích v lese, pochybné bankovní operace (zpožděné platby, neúplné platby, výběry velkých částek v hotovosti) a další typické znaky poukazující na rizikovost společností zapojených v řetězci (nezveřejňování účetních závěrek, nekontaktnost, neplnění daňových povinností, absence webových stránek a další charakteristiky typicky rizikových společností).

48. Správce daně vycházel ze zjištění, že žalobkyně vykázala přijetí plnění od dodavatelů DMYTREX, forphone a ENDROGAME, z nichž si uplatnila nárok na odpočet daně ve

zdaňovacích obdobích červenec a srpen 2017, duben až červenec, září, listopad a prosinec 2018.

49. Dále správce daně identifikoval, že kromě žalobkyně a jejích přímých dodavatelů figurovaly v obchodním vztahu v dalších předchozích článcích řetězců další společnosti (vyjma řetězce „*forphone – žalobkyně*“). Tyto další články identifikoval na základě zjištění z kontrolního hlášení a podrobně je ve zprávě o daňové kontrole popsal. Vzhledem k tomu, že přímí dodavatelé žalobkyně DMYTREX, forphone a ENDROGAME neměli žádné zaměstnance, správce daně naznal, že plnění pro žalobkyni muselo proběhnout formou subdodávek od společností, které byly v daných řetězcích dále zapojeny a které deklarovaly uskutečnění plnění dodavatelům žalobkyně. Správce daně tyto společnosti, které neplnily svou daňovou povinnost (doměřenou správcem daně) a byly nekontaktní, přiřadil roli *missing trader*, který záměrně selhal při placení daně. Přímí dodavatelé zpravidla pak v podvodných obchodních modelech plnili roli subjektu typu *buffer*, který primárně plní své daňové povinnosti tak, aby umožnil svým odběratelům uplatnění formálně bezvadného nároku na odpočet u zdanitelného plnění zatíženého podvodem na dani.

50. Správce daně poté identifikoval významnou skutečnost svědčící o existenci daňového podvodu, že většina těchto společností na pozici *missing trader* vybírala v hotovosti přijaté finanční prostředky z bankovních účtů. U těchto společností, ačkoliv mnohdy vykazovaly v kontrolním hlášení přijatá zdanitelná plnění od jiných společností, nebyly evidovány z jejich strany žádné bezhotovostní platby za tato plnění na jejich bankovních účtech (viz společnost GARMONIUS SPOL s.r.o., STROPTERRA s.r.o., Zarva s.r.o., TRANSTAV SHURAVI s.r.o.). Finanční prostředky byly tedy bezhotovostní formou převáděny vždy jenom do určité úrovně obchodního řetězce. Další nestandardností ve vztahu k placení za dodávky byla skutečnost, že výše uvedené společnosti, dodavatel DMYTREX, společnost Kurkuma Story s.r.o. a společnost forphone, vybíraly část jim došlých finančních prostředků v hotovosti (některé společnosti vybíraly veškeré jejich připsané finanční prostředky, viz str. 55 zprávy o daňové kontrole). Tyto platební okolnosti hodnotí soud ve shodě s žalovaným jako krajně nestandardní a podezřelé.

51. V této souvislosti je pak nutno odmítnout jako nedůvodnou námitku žalobkyně, že v daňovém spisu nejsou žádné důkazy o tom, že platby mezi články řetězce probíhaly v hotovosti. To však správce daně ve zprávě o daňové kontrole uznává, neboť tvrdil, že pouze v některých případech hotovostní transakce byly prokázány (viz D86, D90 a D224 spisového materiálu). V ostatních případech jednoduše neproběhly platby mezi některými články řetězce, ačkoliv nahlašovaly přijetí zdanitelných plnění. Naopak společnosti prováděly hotovostní výběry, které postrádají jakékoliv racionální vysvětlení. Tyto okolnosti týkající se platebních transakcí a metod jsou dle náhledu soudu velmi nestandardní a nelze je považovat za nahodilé.

52. Žalobkyně též namítala, že žalovaný v bodě 88 napadeného rozhodnutí tvrdil, že mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli probíhaly zpravidla bezhotovostní transakce. Vytýkala správci daně, že se tak dělo vždy, nikoliv zpravidla. Tato žalobní argumentace však nemůže být úspěšná, neboť je tato výtka zcela formálního charakteru. Z napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že žalovaný vycházel ze zjištění, že platby mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli probíhaly bezhotovostně (viz body 53, 58, 63, 72 a 82 napadeného rozhodnutí). Pokud žalovaný pak následně v bodě 88 napadeného rozhodnutí v rámci

shrnutí užil slovo „zpravidla“, neměla tato formulace dopad na učiněné závěry správce daně. K porušení práva na spravedlivý proces tak nedošlo.

53. Žalobkyně k otázce existence daňového podvodu též namítla, že správce daně nepropojil plnění zasažená podvodem s plněními, která přímí dodavatelé poskytli žalobkyni, a to konkrétně ve spojitosti s řetězcem „*Ponta Negra s.r.o. – DMYTREX - žalobkyně*“. Žalobkyně namítla, že se nabízí, že plnění zasažená daňovým podvodem poskytla společnost Ponta Negra s.r.o. jinému dodavateli. Je pravda, že v dodavatelských řetězcích společnosti hlásily do kontrolního hlášení i jiná plnění, která poskytly nejen přímým dodavatelům žalobkyně, ale i jiným společnostem. Žalobkyně pak na základě této skutečnosti argumentuje slabou spojitostí mezi daňovým podvodným jednáním předchozích článků dodavatelského řetězce s plněními, která byla poskytnuta jí skrze jejího přímého dodavatele. Soud s touto argumentací nicméně souhlasit nemůže. Správce daně dostatečně propojil podvodné jednání s plněními poskytnutými žalobkyni (vyjma řetězce „*forphone – žalobkyně*“). Správce daně totiž zjistil, že přímý dodavatel žalobkyně DMYTREX neměl personální kapacitu k provedení žalobkyní poptávané práce (manuální práce v lese), avšak v kontrolním hlášení vykázal přijatá plnění od společnosti Ponta Negra s.r.o. Proto správce daně usoudil, že plnění proběhlo formou subdodávky právě od této společnosti. Žalovaný přitom zdůraznil, že datum uskutečnění plnění prací pro žalobkyni se v kontrolním hlášení shoduje s datem uskutečnění plnění, která poskytla společnost Ponta Negra s.r.o pro dodavatele DMYTREX. Tato provázanost vypovídá o tom, že plnění poskytnutá žalobkyni byla spojena s deklarovanými plněními poskytnutými jejímu dodavateli. Spojitost tedy byla dána tím, že žalobkyně uplatňující nárok na odpočet navázala obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazovaly znaky nasvědčující podezření o zapojení do daňového podvodu. Nelze tedy tvrdit, že by narušení neutrality a konstatování chybějící daně bylo pouze vyústěním neunesení důkazního břemene dodavatelů žalobkyně, resp. jejich nekontaktnosti.

54. Dále bylo zjištěno, že další články řetězce, které dodávaly předmětné práce přímým dodavatelům žalobkyně, jednaly velmi nestandardně vzhledem k tomu, že peníze vybíraly v hotovosti, byly nekontaktní a neplnily daňové povinnosti. Zcela zřejmě je dána spojitost s neobvyklým modelem obchodních řetězců s plněními, která žalobkyně obdržela od svých dodavatelů. Správce daně přitom nemusí propojit konkrétní transakci zasaženou daňovým podvodem s konkrétním plněním obdrženým žalobkyní. Postačí, že správce daně zjistí, že celý obchodní model je založen na podvodném jednání (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 38/2020-31).

55. Na tomto místě soud nesouhlasí nicméně s konkrétním skutkovým závěrem správce daně, že předmětná plnění fakticky poskytly právě konečné články řetězce. Tento závěr správce vystavěl převážně na návaznosti údajů z kontrolních hlášení a na úvaze, že přímí dodavatelé žalobkyně vzhledem k absenci zaměstnanců nemohli práce sami provést. Tím však bylo nanejvýš zpochybněno, že skutečným poskytovatelem byli přímí dodavatelé, nebylo již však prokázáno, že skutečným poskytovatelem byly další společnosti (Ponta Negra s.r.o, Zarva s.r.o., STROPTERRA s.r.o., NT Medica, a.s., Martínek Keramika s.r.o., GRUPITEX s.r.o., RHEA. CO. s.r.o). U těchto společností správce daně neuváděl personální zázemí, tedy neověřoval, zda vůbec měly reálnou kapacitu předmětné práce provést. Za této situace je závěr o tom, že plnění poskytly ve skutečnosti tyto společnosti pouze domněnkou, nikoli skutkovým zjištěním opřeným o dostatečně zjištěný stav věci. To platí tím spíše, že u služeb spočívajících v provedení manuálních lesnických prací nelze z pouhé časové návaznosti

účetních a daňových dokladů bez dalšího dovodit, kdo byl jejich skutečným poskytovatelem v materiálním smyslu. Kontrolní hlášení může osvědčovat účetní a daňovou deklaraci o tom, jak plnění mezi články řetězce údajně probíhalo, samo o sobě však neprokazuje, kdo práce fakticky provedl. Jestliže tedy správce daně chtěl uzavřít, že se plnění uskutečnila formou subdodávky výše uvedenými společnostmi, nikoliv přímými dodavateli žalobkyně, chybí pro tento dílčí skutkový závěr zjištění o jejich skutečné schopnosti plnění zajistit.

56. Uvedená vada se však týká pouze nedostatečného odůvodnění konkrétního závěru o faktické roli výše uvedených článků řetězce v popsaném obchodním modelu. Sama o sobě ještě nevyvrací závěr, že dotčený řetězec byl zasažen podvodem na DPH či, že by byla provázanost řetězce správcem daně nesprávně popsána. Judikatura připouští, že pro závěr o existenci daňového podvodu nemusí být vždy prokázán každý jednotlivý detail mechanismu fungování obchodního řetězce ani nemusí být přesně určeno, který článek vykonal konkrétní faktickou činnost, jsou-li jinak skutkové okolnosti podvodu postaveny najisto. Soud proto uzavřel, že nedostatečně podložený závěr o tom, že práce ve skutečnosti provedly prvotní články řetězců oslabuje jen dílčí rekonstrukci skutkového děje, nikoli závěr o podvodnosti řetězce jako takového. Správce daně tedy správně rekonstruoval na základě zjištění z kontrolního hlášení, účetních dokladů a bankovních operací, řetězce společností a nelze přisvědčit námitce žalobkyně, že podvodné řetězce nemají spojitost s jí poskytnutými plněními.

57. S ohledem na výše citovanou judikaturu (viz body 43-44 rozsudku výše) není důvodná ani námitka žalobkyně, že se žalovaný ani správce daně dostatečně nezabývali personálními vazbami mezi subjekty v tvrzeném podvodném řetězci. Personální propojení nečinil správce daně pochybným a navíc obecně nelze tvrdit, že by se jednalo o nezbytný znak, bez nějž by nebylo možné podvodné jednání v řetězci dovodit. Judikatura naopak vyžaduje celkové posouzení všech objektivních okolností případu, přičemž ty mohou spočívat v právních, obchodních i osobních vazbách, ale také v nestandardním ekonomickém smyslu transakcí a dalších správcem daně jmenovaných nestandardnostech (nekontaktnost některých článků řetězce, neobvyklé bankovní operace, neplnění daňových povinností, přeprodej, absence zaměstnanců, neexistence webových stránek aj.). Žalobkyně navíc tuto námitku ponechala pouze v obecné rovině, aniž by tvrdila, jaké konkrétní personální vztahy měly být zjišťovány a jaký vliv by takové zjištění mohlo mít na posouzení věci. Nelze proto správci daně vytýkat, že neprováděl dokazování k neurčitě naznačeným skutečnostem. Soud má za to, že závěr o existenci podvodného řetězce vyplýval dostatečně ze souhrnu konkrétně zjištěných okolností.

58. Mimoto žalovaný v napadeném rozhodnutí (srov. bod 89) uvedl, že identifikoval další okolnosti, které umocňují závěr o daňovém podvodu. Uvedl, že korporace zapojené do řetězce ovládaly většinou osoby cizí národnosti, dlouhodobě nezveřejňovaly účetní závěrky, jejich předmět podnikání neodpovídal pracím, které měly pro žalobkyni poskytnout a ve většině případů neměly webové stránky. Soud hodnotí tyto skutečnosti ve svém souhrnu tak, že je lze jistě považovat za okolnosti, které přispívají závěru o daňovém podvodu. Žalobkyně se v žalobě úzkou optikou zaměřuje pouze na jednotlivé znaky izolovaně a namítá, že je nelze považovat za nestandardní, soud však tento náhled nesdílí. Zcela správný je závěr správce daně, že vzhledem k výše uvedeným okolnostem je nutno uvažovat o zcela umělém a neekonomickém nastavení podvodného obchodního modelu. Ostatní okolnosti ve svém souhrnu podle náhledu soudu spolehlivě prokazují, že uvedené nejasnosti kolem

klíčových společností nejsou nahodilé ani ojedinělé. Naopak svědčí o provázanosti a opakování týchž charakteristik obchodního modelu.

59. Soud již dále pouze zjednodušeně rekapituluje další okolnosti svědčící o daňovém podvodu, na které žalovaný podrobně v napadeném rozhodnutí upozornil.

60. K námitce žalobkyně ohledně nezveřejňování účetních závěrek soud uvedl, že dodavatel DMYTREX nezveřejnil v době obchodování se žalobkyní ani jednu účetní závěrku [viz bod 100 napadeného rozhodnutí]. Přímí dodavatelé forphone a ENDROGAME nezveřejnili účetní závěrky od svého vzniku. Soud nespatřil nic nesprávného na závěru, že přímí dodavatelé účetní závěrky nezveřejňovali. Co se týče dalších korporací, žalovaný se podrobně zaobíral touto skutečností i ve vztahu k dalším korporacím, které byly články popsaných řetězců. Podrobně tak učinil na str. 142 a 143 zprávy o daňové kontrole. Jak správce daně správně uvedl, 18 společností z 19 společností zapojených do podvodných dodavatelsko-odběratelských struktur porušilo zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně § 21a odst. 1, když řádně ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejnily účetní závěrku. Tato zjištění jsou v rozporu s tvrzením žalobkyně, že většina společností účetní závěrky zveřejňovala. Uvedené společnosti, které byly součástí řetězce, nezveřejnily za kontrolovaná zdaňovací období řádně účetní závěrku vůbec, kromě společnosti DMYTREX, která tak učinila o pár let později. Není tedy v žádném ohledu nelogický závěr, že korporace nezveřejňovaly účetní závěrky. Navíc dlouhodobé nezveřejňování účetních závěrek může být jednou z objektivních indicií svědčících o podvodném charakteru řetězce, neboť poukazuje na určitou rizikovost korporací, přičemž zcela stěžejní je, že tuto skutečnost správce daně hodnotil nikoli izolovaně, ale v souhrnu s dalšími okolnostmi. Správce daně přitom tyto další okolnosti náležitě popsal. Soud se ztotožnil se závěrem, že ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Soud navíc nespatřuje též nezákonnost v tom, že se správce daně nezabýval touto otázkou ve vztahu ke korporacím, které nebyly součástí popsaných řetězců.

61. Správce daně označil za nestandardní též skutečnost, že podnikání korporací v popsaných řetězcích neodpovídalo charakteru poskytovaným plněním pro žalobkyni (body 89 a 93 napadeného rozhodnutí). Soud souhlasí se závěry žalovaného, že předmět podnikání nebyl zcela standardní ve vztahu k poskytovaným plněním. Je přeci jen neobvyklé, pokud měly zúčastněné subjekty v živnostenském rejstříku zapsaný předmět podnikání, který zdaleka nesouvisel s povahou plnění poskytovaných žalobkyni a ve většině případů byl u těchto společností totožný.

62. Žalobkyně dále vytýkala správci daně, že absenci webových stránek korporací zapojených do řetězce hodnotil jako nestandardní okolnost svědčící o daňovém podvodu, aniž by se zabýval důkazem žalobkyně, že většina jejích dodavatelů webové stránky nemá, z čehož dovozovala, že v daném oboru je to běžné. Soud k tomuto nejprve uvedl, že Nejvyšší správní soud opakovaně připustil, že neexistence internetové prezentace může představovat jednu z objektivních indicií svědčících o nestandardnosti obchodního partnera, jestliže je hodnocena v souhrnu s dalšími zjištěnými okolnostmi. Současně ovšem platí, že nejde o okolnost samostatně rozhodující ani o znak, který by sám o sobě dokládal podvodné jednání (srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 128/2019-78, nebo NSS č. j. 1 Afs 304/2019-33). Žalobkyni lze tedy přisvědčit potud, že samotná absence webových stránek bez dalšího neprokazuje podvodné jednání (viz též žalobkyní uváděný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2021, č. j. 54 Af 22/2018-108). V nyní posuzované věci správce daně neopřel své závěry o existenci

daňového podvodu pouze o absenci webových stránek předmětných subjektů, nýbrž o souhrn více vzájemně se podporujících indicií. Soudu se jeví logické, že správce daně na tuto skutečnost poukázal, přičemž v kombinaci s dalšími nestandardními okolnostmi je tato skutečnost neobvyklá. Současně nic konkrétního nenasvědčovalo tomu, že by právě v odvětví pěstebních a těžebních činností byla absence internetové prezentace natolik běžná, že by zcela neutralizovala význam této indicie. Žalobkyně v tomto směru pouze poukazovala na to, že její dodavatelé se většinou neprezentují na internetu. Správce daně i žalovaný tento důkaz odmítli provést (viz str. 144 a 169 zprávy o daňové kontrole) a uvedli, že takový důkaz nemá vypovídací hodnotu a je zcela jistě nestandardní, že ani jedna ze společností v řetězci (kromě společnosti Martínek keramika s.r.o. v likvidaci, která navíc prezentovala jiný typ prací) neměla webové stránky, přičemž uzavřeli, že prezentace na internetu je obvyklostí napříč podnikatelskými obory. Soud hodnotí takové vypořádání vzhledem k okolnostem jako zákonné. Navíc soud nemohl odhlédnout od skutečnosti, že ani jedna ze společností zapojených v řetězci neměla v živnostenském rejstříku uveden předmět podnikání, který by souvisel s oborem pěstební a těžební činnosti. Je pak zcela bez významu hodnotit u těchto společností standardnost internetové prezentace optikou daného speciálního oboru.

63. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále uvedl, že korporace byly ovládány většinou osobami s cizí národností, což hodnotil jako znak svědčících o daňovém podvodu. Proti tomu žalobkyně namítala, že takové fungování společností je běžné a nejednalo se o tzv. bílé koně. Soud této námitce nepřisvědčil a hodnotí jako srozumitelnou úvahu správce daně, že tato skutečnost je posílena dalšími nestandardnostmi – viz nekontaktnost společností, neplnění daňových povinností. Zcela jistě lze tuto indicii chápat jako konkrétní riziko a zahrnout ji jako podpůrnou pro dokreslení podvodného jednání. V žádném ohledu pak z žalobkyní citovaného rozsudku zdejšího soudu v Brně ze dne 23. 1. 2019, č. j. 30 Af 77/2016-51, neplyne závěr, že by argumentace osobami cizí státní příslušnosti byla vždy nepřípustná.

64. Závěr daňových orgánů o tom, že popsané řetězce jsou podvodné, nemůže zpochybnit ani námitka žalobkyně, že závěr, že účastníci řetězců nedisponovali pracovní silou k poskytnutí předmětných plnění, není postaven na dostatečně zjištěném skutkovém stavu, neboť tuto skutečnost správce daně nezjišťoval u společností Cosmetic Service, a.s., IČ: 61974838, G - Brothers Holding s.r.o., IČ: 04012411, MAMILI TRADE s.r.o., IČ: 01813528 a Czech Tax Agency SE, IČ: 28503571. Tyto společnosti nicméně nejsou součástí podvodných řetězců popsaných správcem daně a soud neshledává dohledávání informací o těchto společnostech za potřebné. Rozhodující je, že zaměstnanci k provedení prací pro žalobkyni nedisponovali přímí dodavatelé žalobkyně. Rovněž žalobkyně namítala, že správce daně se nezabýval výší marže, kterou aplikoval dodavatel DMYTREX. Tato námitka není důvodná, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí neuváděl výši marže jako jednu ze skutečností svědčících o daňovém podvodu. Učinil tak pouze správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Za této situace soud nepřisvědčuje žalobkyni, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu, že se žalovaný výší marže nezabýval u každého z dodavatelů.

65. Lze uzavřít, že správce daně a potažmo žalovaný dostatečně a srozumitelně popsali výše uvedený opakující se charakter obchodního řetězce v jednotlivých zdaňovacích obdobích ve vztahu ke konkrétním plněním, které žalobkyně přijala. Popsané skutečnosti zcela zřetelně poukazují na podvodný charakter obchodního modelu. Bylo totiž prokázáno, že společnosti, které nebyly přímými dodavateli žalobkyně, vykazovaly shodné pochybné

znaky, k nimž lze přičítat nekontaktnost, neplnění daňových povinností, absence webových stránek, nezveřejňování účetních závěrek a vybírání finančních prostředků v hotovosti, či placení za služby pouze do určitého článku řetězce. Též nelze odhlédnout od skutečnosti, že ačkoliv předmětem přeprodávaných služeb byly manuální práce v lese, nedisponovali přímí dodavatelé žalobkyně a některé další společnosti v řetězci zaměstnanci k provedení těchto prací. S tím souvisí též neobvyklá skutečnost, že manuální práce nevyžadující žádnou speciální erudici byly přeprodávány mezi více články obchodního řetězce, a to navíc společnostmi bez personálního zázemí a bez jakékoliv vazby na daný obor (např. prezentací na internetu, případně odpovídajícím předmětem podnikání uvedeným v živnostenském rejstříku). Ani jedna z těchto společností přitom neprojevovala součinnost se správcem daně. Správce daně též zjistil, že hotovostní platby v řádu stovek tisíc korun mezi subjekty typu *buffer* a *missing trader* byly prováděny ve více případech s několika měsíčním zpožděním po datu splatnosti uvedeném na daňovém dokladu, což lze považovat za další nestandardní okolnost. Závěr o existenci daňového podvodu tak považuje soud za dostatečně podložený.

66. V napadeném rozhodnutí i ve zprávě o daňové kontrole nicméně zcela absentuje popis, v čem spočívá podstata podvodného jednání ve vztahu k řetězci „*forphone – žalobkyně*“ ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2018. Soud má za to, že závěr správce daně o existenci podvodného řetězce i ve vztahu k transakci mezi společností forphone a žalobkyní neobstojí. Judikatura Nejvyššího správního soudu sice neváže možnost konstatovat podvod na DPH na nutnost identifikace všech typizovaných rolí (*missing trader*, *buffer*, *broker*) ani na úplné „rozklíčování“ všech předchozích článků řetězce, ale podvodný mechanismus může být dán i v řetězci, v němž vystupují pouze dva subjekty, je-li zachována jeho podstata, tj. neodvedení daně jedním článkem a nárokování odpočtu článkem druhým za okolností odporujících běžným obchodním podmínkám (srov. např. rozsudek NSS ze dne ze dne 18. 6. 2024, č. j. 5 Afs 41/2023-35).

67. Správce daně však nemůže být zbaven povinnosti srozumitelně popsat, v čem spočívá podstata podvodu a podložit ji uceleným řetězcem skutkových okolností. V tomto případě však není zcela jasné, z čeho žalovaný podvodný charakter řetězce dovozuje. K němu totiž správce daně a žalovaný neuvádí žádné nestandardnosti týkající se platebních operací, přičemž je oslaben též argument správce daně, že vícenásobný přeprodej manuálních prací u ekonomických subjektů bez personálního zázemí je neobvyklý. Je sice pravda, že společnost forphone neměla žádné zaměstnance k provedení prací a neplnila daňové povinnosti, to však samo o sobě nevysvětluje podvodný charakter řetězce. Poukazuje to pouze na nespolehlivost dodavatele forphone. Podle judikatury NSS totiž samotná nekontaktnost dodavatele ani neuhrazení DPH bez dalšího nepostačují k závěru o daňovém podvodu, avšak může být jednou z okolností podporující závěry o podvodném charakteru obchodních případů (viz rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, či ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33).

68. Popis daňového podvodu ve vztahu k platebnímu výměru červen 2018 tedy neodpovídá standardu, který formuluje judikatura NSS, tedy že je třeba trvat na tom, aby správce daně prokázal, jaký konkrétní ekonomický smysl mělo zapojení společnosti forphone do transakce. Pokud by soud aproboval přístup správce daně, bylo by každé plnění poskytnuté od „rizikové“ společnosti forphone možné považovat za daňový podvod bez ohledu na to, zda transakci provází další objektivní nestandardnosti, či nikoliv. S tím souvisí též námitka žalobkyně, že správce daně vůbec neoznačil za podvodné jiné transakce s přímými dodavateli

žalobkyně v jiných zdaňovacích obdobích. Sám žalovaný argumentoval, že se jednalo o zcela jiné řetězce, když jako dodavatelé společností DMYTREX, ENDROGAME a forphone figurovali zcela jiní dodavatelé, přičemž každý řetězec je nutno posuzovat samostatně. Pokud se řetězce shodují ve dvou článcích, samo o sobě tato skutečnost nenasvědčuje o daňovém podvodu. Tato argumentace je sice správná, nicméně správce daně ji nerespektoval právě u řetězce „*forphone – žalobkyně*“ ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2018, neboť závěr o daňovém podvodu založil na tvrzení: „[s]*právce daně závěry stran účasti daňového subjektu a společnosti forphone s.r.o. v podvodném obchodním modelu za květen 2018 činí i s ohledem na skutečnost, že plnění přijatá daňovým subjektem od této společnosti i v ostatních kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla součástí podvodných obchodních řetězců, v nichž byla zjištěna existence chybějící daně.*“ Takové vysvětlení je vzhledem k požadovanému standardu na prokázání podvodného jednání zkratkovité.

IV. 4 Druhý krok podvodového testu – objektivní okolnosti, o kterých žalobkyně věděla, či měla a mohla vědět

69. Co se týče zapojení žalobkyně do podvodných obchodů, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru obchodních transakcí věděla, nebo vědět mohla a měla.

70. Z rozhodnutí NSS ze dne 15. 12. 2022, č. j. 2 Afs 126/2021-55, plyne: „*Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, pokud správce daně zjistí konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinit se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek Federation of Technological Industries a další, věc C-384/04, body 32 a 33, rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, věc Easy Working, a další tam cit. judikatura).*“ Samotná existence podvodu totiž nestačí k tomu, aby byl nárok na odpočet z důvodu podvodného jednání odepřen, ale musí být prokázáno, že žalobce o podvodném jednání věděl, nebo mohl vědět. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, který poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (např. rozsudek SD EU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 *Litdana UAB*, též např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43).

71. Vědomostní test má za cíl ověřit, zda nedojde k nespravedlivému sankcionování daňového subjektu, který byl shodou okolností a nezaviněně vtažen do řetězce, jehož charakteristikou je podvodné jednání. Po podnikatelských subjektech lze tak požadovat, aby vstupovaly do obchodních vztahů obezřetně a v rozumné míře prověřovali nestandardní okolnosti, které se k obchodní transakci vztahují. Nelze však po nich požadovat, aby při své rutinní činnosti rozsáhle zkoumaly, zda se někdo v distribučním řetězci dopustil nebo by se v budoucnu mohl dopustit podvodného jednání (např. rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, bod 21). Každý případ je třeba posuzovat s ohledem na konkrétní a individuální okolnosti a ve vzájemné souvislosti, neboť podoba daňových podvodů a relevance tvrzení o uplatněných preventivních opatřeních jsou různorodá. Platí rovněž, že nárok na odpočet daně lze odepřít i tomu daňovému subjektu, který se na přípravě daňového

podvodu nijak nepodílel, avšak přehlížel zjevné nestandardnosti (např. proto aby uzavřel výhodný obchod).

72. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl následující objektivní okolnosti, které považoval za skutečnosti svědčící o tom, že žalobkyně o zapojení do daňového podvodu vědět měla a mohla:

- upozornění na rizikovost plnění spočívající ve faktickém přijímání pracovní síly ze strany daňových orgánů,
- předchozí zkušenosti s rizikovou korporací Soltanne group s.r.o.,
- výzva k součinnosti ze strany Policie České republiky ve vztahu k jednomu z dodavatelů žalobkyně,
- rizikovost přímých dodavatelů žalobkyně,
- nestandardní ujednání ve smlouvách o dílo,
- nejasnosti ohledně navázání obchodní spolupráce s dodavateli,
- absence důkazních prostředků dokládajících běžnou obchodní činnost a navazování spolupráce.

73. Ve sdělení ze dne 27. 12. 2016 byla žalobkyně informována, že v daném sektoru může být poskytování pracovní síly zatíženo podvodem na DPH. Soud přisvědčuje žalovanému v tom, že takové sdělení může představovat relevantní objektivní okolnost ve vědomostním testu, zejména pokud daňový subjekt konkrétně upozorňuje na riziko podvodu na DPH v daném segmentu podnikání. Žalobkyně tak dostala adresné varování, že právě v sektoru poskytování pracovní síly, resp. v dotčeném segmentu pěstebních a těžebních prací, může být přijímání plnění zatíženo podvodem na DPH. Současně správce daně žalobkyni výslovně upozornil na konkrétní typové znaky rizikových obchodních partnerů, jako je novost subjektu, absence referencí, cizí osoby ve statutárních orgánech, virtuální sídlo, neodpovídající předmět podnikání či absence webové prezentace. Judikatura NSS přitom akceptuje, že tzv. vědomostní dopis může představovat významnou, ba i klíčovou objektivní okolnost, kterou nelze bagatelizovat a jejíž význam se posuzuje i podle následného chování daňového subjektu (např. rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2023, č. j. 3 Afs 29/2023-93). Soud však poznamenal, že obecně je na daňovém subjektu, aby dbal zvýšené obezřetnosti v podnikatelských vztazích i bez jakéhokoliv varování ze strany správních orgánů.

74. Soud nesdílí obranu žalobkyně, jíž se snaží jednotlivé indicie bagatelizovat poukazem na to, že např. ready-made společnosti jsou běžné, že změna jednatele a sídla po převodu společnosti je logická, že virtuální sídlo o ničem nevypovídá nebo že nezveřejňování účetních závěrek je běžné. Taková argumentace pomíjí, že rozhodné nejsou jednotlivé okolnosti posuzované odděleně, ale jejich kumulace. NSS v rozsudku ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77, výslovně uvedl, že je třeba dbát zvýšené obezřetnosti, pokud se u přímého dodavatele objeví pochybnosti ohledně jeho rizikovosti. Pokud daňový subjekt naváže vztah s obchodním partnerem, který prakticky právě začal podnikat, má virtuální sídlo, nemá žádnou sebeprezentaci a obchod probíhá za dalších nestandardních okolností, jde ve svém souhrnu o okolnosti velmi podezřelé, při nichž lze od daňového subjektu očekávat zvýšenou pozornost, včetně zjišťování subdodavatelů. Judikatura NSS přitom opakovaně zdůrazňuje, že zjištěné skutečnosti nelze hodnotit izolovaně, nýbrž v jejich souhrnu. Teprve v tomto souhrnu mohou vytvořit dostatečný podklad pro závěr, že daňovému subjektu musela být

účelovost transakce zjevná nebo alespoň rozpoznatelná (např. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64; též ze dne 29. 3. 2023, č. j. 5 Afs 36/2022-72; a ze dne 25. 9. 2019, č. j. 8 Afs 49/2019-33). Soud přitom nemá pochybnosti o tom, že přímí dodavatelé žalobkyně vykazovali rizikové znaky, které žalobkyně mohla zjistit. Na okraj lze poznamenat, že žalobkyně nesprávně poukazuje na to, že ve vztahu k dodavateli DMYTREX žalovaný uvádí nepravdivé skutečnosti, např. to, že by vznikl v nedávné době. To však žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvádí. Navíc skutečnost, že tento dodavatel měl adresu v panelovém domě, vyplývá jednoznačně z výpisu z obchodního rejstříku, který je součástí správního spisu, nebylo tedy z logiky věci nutné, aby správce daně u každého z dodavatelů ověřoval, zda skutečně na tomto místě sídlil v době obchodování s žalobkyní. Žalobkyně též namítla, že správce daně prověřoval existenci webových stránek pouze v průběhu daňové kontroly. Žalovaný nicméně správně poznamenal, že je pravděpodobné, že pokud neměli dodavatelé webové stránky v průběhu daňové kontroly, neměli je ani v době obchodování se žalobkyní. Žalobkyně navíc uváděla, že webové stránky neprověřovala (viz strany 169 a 170 zprávy o daňové kontrole). Personální zázemí dodavatelů žalovaný nehodnotil jako objektivní okolnost, proto jsou výtky žalobkyně k této otázce bezpředmětné.

75. Nelze bagatelizovat, že dodavatelé žalobkyně neplnili zákonné povinnosti zveřejňovat účetní závěrky, měli virtuální sídlo a neprojevovali se veřejně prostřednictvím webových stránek. Ve spojení s předchozím sdělením správce daně, se zkušeností žalobkyně se společností Soltanne group s.r.o., u níž se obdobné znaky spojily i s následným daňovým selháním, výzvou k součinnosti od Policie ČR ohledně dodavatele žalobkyně Kolasol, s.r.o. ve věci zkrácení daně, šlo o soubor okolností, které žalobkyni zjevně napovídaly, či přinejmenším mohly napovědět, že se nepohybuje v běžném a bezrizikovém obchodním prostředí. Za takové situace bylo možno po žalobkyni spravedlivě požadovat, aby tyto skutečnosti zohlednila a pojala podezření o účelovosti transakce. Neadresované upozornění ze strany Generálního finančního ředitelství je již jen doplňující informací.

76. Soud souhlasí s žalovaným, že výše uvedené skutečnosti silně podporují závěr, že dodavatelé byli rizikové společnosti, a skutečnosti, které o nich byly zjištěny, jsou velmi nestandardní. V nyní posuzované věci žalovaný správně vyšel z toho, že navazování obchodní spolupráce s dodavateli neprobíhalo obezřetně. Z provedených svědeckých výpovědí vyplynulo, že zaměstnanci žalobkyně v podstatě nedokázali vysvětlit, jak konkrétně byla spolupráce navázána, kdo za dodavatele jednal, na základě jakých poznatků byli dodavatelé vybráni a jaké konkrétní informace si o nich žalobkyně před započetím spolupráce opatřila. U průměrně obezřetného podnikatele musela popsaná rizika vyvolat pochybnosti, které by vedly k dalšímu prověřování nebo k neuzavření obchodu, který byl navíc v řádech milionů korun. Soud též vzal na vědomí, že informace o objednávkách nebyly žalobkyní uchovávány, což do transparentnosti uzavírání obchodů nepřispělo. Žalobkyně přitom mohla prověřit, že společnosti vykazují rizikové znaky. Žalobkyně se snaží jednotlivé rizikové charakteristiky jejích dodavatelů bagatelizovat s tvrzením, že v konečném důsledku nerozumí tomu, jak jsou tyto znaky neobvyklé. Soud tuto argumentaci odmítl a souhlasí s žalovaným, že přímí dodavatelé se jako spolehliví obchodní partneři rozhodně nejevili (srov. osoby cizí národnosti ve vedení, nezveřejňování účetních závěrek, absence webových stránek, virtuální sídla, manuální práce nestandardně řešeny smlouvami o dílo). Soud též neshledal jako nesrozumitelnou úvahu žalovaného, že obsah smluv o dílo uzavíraných s dodavateli žalobkyně, a skutečnost, že byla uzavírána smlouva o dílo, když předmětem

závazku bylo faktické poskytnutí lidské síly, zařadil mezi objektivní okolnosti svědčící o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH.

IV. 4 Třetí krok podvodového testu – přijatá opatření ze strany žalobkyně

77. Ve třetím kroku podvodového testu je třeba posoudit, zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat, aby zabránila své účasti na podvodu na DPH. Daňový subjekt musí mít možnost prokázat, že jednal v dobré víře a přijal dostatečná preventivní opatření (např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/046, body 32 a 33, či rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60; věc ALADIN plus, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, ve věci ROYAL ADVERTISING, bod 45). Soud souhlasí se žalovaným, že žalobkyně taková opatření neprokázala a že třetí krok testu byl naplněn v její neprospěch.

78. Soud souhlasí se závěry žalovaného, že žalobkyně své prověřování dodavatelů redukovala v zásadě na kontrolu základních evidenčních údajů, tj. existence živnostenského oprávnění, registrace k DPH, zveřejnění bankovního účtu a evidence spolehlivosti plátce. Takový postup však sám o sobě nepostačuje. Judikatura správních soudů opakovaně zdůrazňuje, že obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do registru plátců či evidence nespolehlivých plátců, neboť i subjekt, který v takové evidenci nefiguruje, může být součástí podvodného řetězce (např. rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39). Žalovaný proto nepochybil, uzavřel-li, že pouhá lustrace veřejných registrů nepředstavovala za daných okolností dostatečné opatření. Vysvětlil, že při navazování spolupráce v obchodech v řádech milionů korun, a vzhledem k tomu, že byla žalobkyně zpravena o častém výskytu daňových podvodů v daném segmentu, se žalobkyně měla věnovat podrobnější lustraci společností, které pro ni měly vykonávat rozsáhlé manuální práce. Zcela ledabylý je pak takový postup, že žalobkyně neuvedla, s kým konkrétně jednala při navazování spolupráce, jak vůbec byla spolupráce započata, a neuchovávala objednávkové listy, tedy důkazy o probíhajícím jednání.

79. Zcela namístě je potom argumentace žalovaným ohledně možnosti aplikace ručení dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně nejprve uvedla, že nezvažovala využití tohoto institutu, jelikož neměla žádnou indicii o tom, že by někdo neplatil DPH, a poté též argumentovala, že si daný institut zaměnila s režimem přenesené daňové povinnosti. Soud souhlasí, že nevyužití tohoto institutu nelze paušálně klást k tíži každému daňovému subjektu, zejména jde-li o standardní obchod bez podezřelých okolností. Zde byly však zjištěny konkrétní nestandardní okolnosti a žalobkyně o zvýšeném riziku v daném odvětví věděla, resp. vědět měla. Za takového stavu bylo namístě alespoň reálně zvažovat využití § 109a zákona o dani z přidané hodnoty v rámci prevence a obezřetnosti. Soud rozumí situaci žalobkyně, že v důsledku nikoliv záměrného pochybení mohlo k záměně institutů dojít, nicméně lze uzavřít, že žalobkyně zjevné nestandardnosti přehlížela a neučinila dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu vyvarovala.

80. V tomto případě byly zdánlivě normální okolnosti v celkovém kontextu nestandardní a měly žalobkyni nasměrovat k větší obezřetnosti. Jinými slovy pravděpodobnost, že dodavatel je společností účastnící se daňového podvodu, se výrazně liší v případě, má-li dodavatel dlouhou a bezproblémovou historii, na rozdíl od případu, kdy byl dodavatelem partner bez obchodní historie a zkušeností (např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2022,

č. j. 31 Af 67/2020-126, bod 49; aprobován rozhodnutím NSS ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60).

81. Daň byla doměřena žalobkyni, protože u ní bylo prokázáno, že mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Žalovaný přitom poukazuje na to, že i u dalších článků v řetězci byly provedeny kontrolní postupy a byla jim doměřena daň (nikoliv však z důvodu podvodu na DPH). Soud k tomu pouze doplnil, že správce daně musí prokázat skutečnost, že se daňový podvod stal a žalobkyně o něm věděla, nebo musela vědět, přičemž nepřijala rozumná opatření, aby se do podvodu nezapojila.

82. Soud uzavřel, že žalovaný zjistil dostatečné množství objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí minimálně o tom, že žalobkyně měla vědět o zapojení do daňového podvodu a pokud chtěla čerpat výhody ze systému DPH nárokováním svého odpočtu, měla přijmout dostatečná opatření, aby se vyvarovala účasti na podvodných transakcích.

V. Závěr a náklady řízení

83. Soud na základě shora provedeného posouzení shledal žalobu zčásti důvodnou, a zrušil proto ve výše vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu v této části vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Žalobu ve zbytku zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

84. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

85. Náhrada nákladů řízení je dána soudním poplatkem zaplaceným žalobkyní ve výši 3 000 Kč a dále náhradou nákladů právního zastoupení žalobkyně advokátem Mgr. Jiřím Dostálem. Výše náhrady odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále „advokátní tarif"). Odměna advokáta činí za každý úkon právní služby 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Dále náleží ke každému z úkonů právní služby náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Tato částka se dále zvyšuje o 21% daň z přidané hodnoty. Advokát za žalobkyni učinil dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby). Celkem odměna advokáta činí (2 x 3 100 Kč) + (2 x 300 Kč) = 6 800 Kč. Po přičtení DPH činí odměna advokáta 8 228 Kč. Spolu se soudním poplatkem činí náhrada nákladů řízení celkem 11 228 Kč. Vzhledem k tomu, že ve věci byla žalobkyně částečně úspěšná, rozdělil soud náhradu nákladů řízení poměrně úspěchu ve věci. Žalobkyně se domohla zrušení jednoho z devíti dodatečných platebních výměrů. Soud proto přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11,11 %, tj. 1 247,43 Kč.

Poučení:

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

Brno 24. června 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu