



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Čokoládovny Fikar, s.r.o.**
sídlem 1. května 1306/4, Kuřim
zastoupen Mgr. Petrem Vodkou, advokátem
Advokátní kancelář Zrůstek, Vodka, Dvořáková s.r.o.
sídlem Orlí 27, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č.j. 24029/19/5300-21442-809464 ze dne 12.6.2019,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného č.j. 24029/19/5300-21442-809464 ze dne 12.6.2019, kterým podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj č.j. 4365245/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018, č.j. 4365596/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018, č.j. 4365666/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018, č.j. 4365717/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018, č.j. 4365787/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018, č.j. 4388386/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018, č.j. 4388880/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018, č.j. 4388983/18/3005-52522-709745 ze dne 22. 10. 2018, č.j. 4389113/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018 a č.j. 4389166/18/3005-52522-709745 ze dne 22.10.2018, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty a stanoveno penále za zdaňovací období duben 2016, červen až srpen 2016 a říjen 2016, stanovena vlastní daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2016, a stanoven nadměrný odpočet za zdaňovací období prosinec 2016 až únor 2017 a duben 2017.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Žalobce předně namítá, že v řízení před žalovaným byla narušena zásada procesní rovnosti.
3. Dále žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH a žalobce mohl a měl vědět, že je součástí takového řetězce. K tomu uvádí, že o spolupráci společnosti GRAVOPLAST s.r.o. se společností MP beauty, spol. s.r.o. nevěděl, k čemuž odkazuje na prohlášení jednatele společnosti GRAVOPLAST s.r.o. a rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30.1.2018. Na činnosti společnosti MP beauty s.r.o. se žalobce vůbec nepodílel. Současně žalobce uvádí, že společnost GRAVOPLAST s.r.o. a družstvo Rozmarýn se staly nespolehlivými plátcí DPH až po kontrolovaných obdobích; otázku nedoplatků na DPH u těchto společností žalobce nemůže nijak ovlivnit, neboť se jedná o společnosti, ve kterých nevlastní žádné vlastnické podíly, není také zastoupen v jejich statutárních orgánech, a tedy jeho schopnost ovlivnit jejich jednání je nulová. Žalobce nesouhlasí ani s odkazováním žalovaného na otázku nelegálního zaměstnávání u žalobce.
4. Žalobce dále nesouhlasí s existencí objektivních okolností, které žalovaný spatřuje v domnělé neserióznosti dodavatele balicích prací (společnosti GRAVOPLAST s.r.o.) a v nesprávně interpretovaných soukromoprávních vztazích žalobce a společnosti GRAVOPLAST s.r.o.; k důkaznímu břemenu, které tíží v tomto směru správce daně, resp. žalovaného pak žalobce cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 194/2017-34 ze dne 24.5.2018. Žalobce nesouhlasí ani s tím, že nepřijal rozumná opatření. Žalobce také nesouhlasí s vypořádáním jeho odvolacích námitek.
5. Žalobce ze shora uvedených důvodů navrhuje napadené i jemu přecházející rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji setrval žalobce po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

7. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
8. Zdejší soud tak napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
9. S ohledem na obsah žalobních námitek je meritem sporu otázka neuznání nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), z přijatých zdanitelných plnění – balících prací (ruční balení čokolády) – od společnosti GRAVOPLAST s.r.o.; důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH je skutečnost, že žalobce dle názoru žalovaného věděl nebo vědět mohl o tom, že přijatá zdanitelná plnění byla součástí daňového podvodu.
10. Jde-li o zásadu procesní rovnosti, tak v souladu s § 6 odst. 1 daňového řádu osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.
11. Z žalobní námitky přitom zdejšímu soudu plyne, že žalobce nebrojí proti nerovnému postavení mezi ním a dalšími účastníky daňového řízení, nýbrž proti tvrzení žalovaného ohledně vyšší úrovně zkušenosti žalobce, ze které vyplývá i přísnější posuzování jeho obezřetnosti při obchodních transakcích; uvedený názor žalovaného plyne z napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatoval, že *„odvolatel je nesporně zkušený podnikatel, který se za dobu svého podnikání musel seznámit s prostředím a nabýt řadu zkušeností. Proto na něj lze dle odvolacího orgánu klást přísnější nároky přinejmenším stran jeho obezřetnosti, jelikož lze předpokládat, že zkušený podnikatel s více jak dvacetiletou praxí, který má „něco za sebou“ bude jednat s péčí řádného hospodáře“*.
12. Zdejší soud se s uvedeným názorem žalovaného ztotožnit nemůže. Jistě je zcela namístě, aby žalovaný, resp. správce daně zohlednil veškeré relevantní skutkové okolnosti každého případu, nicméně závěr, že déle podnikající daňový subjekt by měl být více obezřetný, nelze akceptovat. Takové zjednodušení je odtrženo od reality, neboť dle názoru zdejšího soudu je na jedné straně nezbytné, aby daňový subjekt i (možná tím spíše) při první transakci vyvinul odpovídající aktivitu pro zachování „standardu obezřetnosti“, a na straně druhé nelze vyloučit, že daňový subjekt dlouhodobě udržující bezproblémovou spolupráci s konkrétním dodavatelem po čase při prověřování takového dodavatele poleví.
13. Tento nesprávný názor žalovaného však neměl na posouzení věci reálný vliv, neboť žalovaný posoudil rozhodující okolnosti nestranně, objektivně a bez nedůvodného

„zpřísnění“. Nesprávný názor žalovaného tak nezákonnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje.

14. Žalobce brojí proti tvrzení žalovaného, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH a žalobce mohl a měl vědět, že je součástí takového řetězce.
15. Jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, „Axel Kittel test“ sestává ze čtyř podmínek. Nesplnění jakékoli z těchto podmínek znamená, že nebyly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet. První podmínkou textu je existence daňové ztráty ke dni rozhodování. Druhou podmínkou Axel Kittel testu je, že prokázaná existence daňové ztráty dle 1. podmínky testu byla důsledkem podvodného jednání. Pro splnění třetí podmínky Axel Kittel testu je rozhodné, zda podvodné jednání (2. podmínka), v důsledku kterého vznikla daňová ztráta (1. podmínka), bylo spojeno s obchodními transakcemi. Konečně podle 4. podmínky Axel Kittel testu je třeba prokázat, zda daňový subjekt věděl či při vynaložení náležité opatrnosti mohl vědět o spojení podvodného jednání s obchodními transakcemi (3. podmínka).
16. Ze správního spisu a napadeného rozhodnutí v dané věci vyplývá, že správce daně identifikoval dodavatelsko-odběratelské řetězce následovně: za zdaňovací období duben a červen 2016 ROZMARÝN družstvo ► GRAVOPLAST s.r.o. ► žalobce a za zdaňovací období červenec a srpen 2016, říjen až listopad 2016, leden, únor a duben 2017 Vamperk Stav družstvo ► MP beauty, spol. s.r.o. ► GRAVOPLAST s.r.o. ► žalobce. Žalovaný zejména v bodech 48 až 58 napadeného rozhodnutí identifikoval chybějící DPH u společnosti ROZMARÝN družstvo a MP beauty, spol. s.r.o.; proti těmto zjištěním žalobce ničeho nenamítá, toliko nesouhlasí s některými výroky žalovaného, které však na existenci chybějící daně nemohou z povahy věci mít vliv (účelovost převodu společnosti GRAVOPLAST s.r.o., povaha činnosti této společnosti, likvidační účel vedeného řízení, okamžik rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce společnosti GRAVOPLAST s.r.o. a družstvu ROZMARÝN, nevědomost o dalších člancích dodavatelského řetězce či otázka nelegálního zaměstnávání zahraničních pracovníků u žalobce). Podmínka existence chybějící daně - i přes tvrzenou nevědomost žalobce o této skutečnosti či (ne)možnost žalobce situaci ovlivnit - je tedy v posuzované věci splněna.
17. Následně žalovaný přistoupil k posouzení existence objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce o existenci chybějící daně (daňového podvodu) vědět mohl a měl – právě proti těmto závěrům směřuje nosná část argumentace žalobce.
18. Z judikatury SDEU vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 ze dne 21.6.2012).
19. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (bod 45 a 49 rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 ze dne 6.7.2006, nebo nověji rozsudek SDEU ve věci C- 332/15 ze dne 28.7.2016). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku

na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 115/2016–57 ze dne 1.12.2016, nebo č. j. 4 Afs 228/2017–31 ze dne 27.2.2018).

20. Ve vztahu k existenci objektivních okolností správce daně prokazuje okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se porízením či přijetím daného plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH; není přitom nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, na základě kterých daňový subjekt může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku (rozsudek SDEU ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 ze dne 18.12.2014).
21. V posuzované věci žalovaný dovozuje existenci objektivních okolností z výběru dodavatele, který žalobci poskytoval sjednané plnění pracovníky, které neměly patřičná povolení pro výkon práce v České republice, z vágní písemné smlouvy o dílo č. 1/2016 ze dne 11.3.2016, z netransparentního způsobu výpočtu ceny díla, z úhrad v hotovosti, z neschopnosti žalobce vysvětlit důvod „agenturního“ zaměstnávání pracovníků a konečně z nehrazení nájemného společností GRAVOPLAST s.r.o. jednatelem žalobce.
22. Nesouhlasí-li žalobce s tím, že pracovníci u něj vykonávaly nelegální práce, pak o této skutečnosti rozhodl Oblastní inspektorát práce pro Jihomoravský a Zlínský kraj rozhodnutím č.j. 29407/9.30/16-11 ze dne 28.12.2016, následně toto rozhodnutí potvrdil Státní úřad inspekce práce rozhodnutím č. j. 1340/1.30/17-4 ze dne 20.9.2017 a konečně i zdejší soud rozsudkem č.j. 62 Ad 7/2017-74 ze dne 27.2.2020. Za tohoto stavu pak nelze než souhlasit se žalovaným, že poskytnutí služeb od společnosti GRAVOPLAST s.r.o., které bylo kvalifikováno jako nelegální práce je jistě signálem pro objednatele – žalobce – ke zvýšené opatrnosti ve vztahu k důvěryhodnosti dodavatele – společnosti GRAVOPLAST s.r.o.; už jen tato skutečnost tak dle názoru zdejšího soudu by měla v rozumném objednateli vzbudit určité pochybnosti o „solidnosti“ takového dodavatele, a to již v okamžiku, kdy podezření na nelegální práci konstatuje oblastní inspektorát. Na tento závěr pak nemůže mít žádný vliv skutečnost, že žalovaný nepřihlížel k prohlášení paní Křížové, které se vztahovalo k prostorám, kde se měli čeští a ukrajinští pracovníci nacházet.
23. Žalobce dále nesouhlasí s posouzením jednotlivých výše uvedených objektivních okolností jako nestandardních a akcentuje zkušenosti žalobce se společností GRAVOPLAST s.r.o. jako s dodavatelem a primát zásady smluvní volnosti v oblasti soukromého práva. V tomto směru zdejší soud dává plně za pravdu žalobci, že minulé (pozitivní) zkušenosti se v běžném obchodním styku jistě mohou projevit v mnoha aspektech spolupráce mezi dotčenými subjekty. Nelze než přisvědčit žalobci i v tom, že svým jednáním v rámci obchodního vztahu se společností GRAVOPLAST s.r.o. neporušil soukromoprávní právní předpisy. Rovněž lze se žalobcem souhlasit, že hotovostní platby do určité výše nejsou nezákonné.
24. I přes uvedené však nelze odhlížet od celkového obrazu, který ze žalovaným označených okolností o transakcích mezi žalobcem a společností GRAVOPLAST s.r.o. plyne – žalobce uzavřel v některých ohledech značně obecnou smlouvu o dílo s personálně spřízněnou společností (jednatel žalobce byl jediným společníkem společnosti GRAVOPLAST s.r.o.), následně svůj obchodní podíl prodal panu R. za částku vzbuzující podezření (a to bez ohledu na to, zda byla společnost k DPH registrována či nikoli), žalobce uzavřel se

společností GRAVOPLAST s.r.o. smlouvu o dílo i přes konstatování umožnění nelegální práce bez sankčních ujednání vůči dodavateli v tomto směru, platby prováděl v hotovosti; zdejší soud tak souhlasí se žalovaným, který v napadeném rozhodnutí uvedl, že „byť výše uvedené objektivní okolnosti samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání odvolatele, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že odvolatel musel vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH“. Nadto má zdejší soud za to, že pokud žalobce nestanovil dodavateli (GRAVOPLAST s.r.o.) sankci za (další) porušení zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, za které byla žalobci uložena pokuta ve výši 1 400 000 Kč, nejedná se o běžnou obchodní praxi. Je třeba se tedy ztotožnit se závěrem žalovaného, že na základě uvedených objektivních okolností je prokázáno, že dodání plnění bylo poskytnuto žalobci, který mohl vědět či věděl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 55/2016-38 ze dne 31.8.2016).

25. Odkazuje-li žalobce na svou obranu na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30.1.2018, pak zdejší soud konstatuje, že žalovaný v posuzované věci nepostupoval v rozporu s nimi – ač žalobce předestřel svou verzi obchodních transakcí, žalovanému se podařilo ji přesvědčivě zpochybnit (viz hodnocení objektivních okolností výše), přičemž žalovaným bylo prokázáno spáchání daňového podvodu (či přesněji daňových podvodů) v rámci dodavatelsko-odběratelských řetězců, v nichž byl žalobce zapojen a nikoliv „pouze“ neodvedení daně jedním článkem řetězce (obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 194/2017-34 ze dne 24.5.2018). Zdejší soud tak nepovažuje odkazy na citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu za příléhavé.
26. Konečně žalobce k závěru žalovaného o tom, že nepřijal žádná rozumná opatření, uvádí, že žalovaný mu chce nařizovat, jakým způsobem má podnikat a uzavírat své smluvní vztahy, a to zejména na základě názoru žalovaného o výkonu nelegální práce, což ale s ohledem na četnost kontrol rozličných správních orgánů, které jsou na denním pořádku, není dle žalobce dostatečným důvodem ke ztrátě důvěryhodnosti dodavatele.
27. Zdejší soud předně uvádí, že se nejedná o ingerenci žalovaného do podnikání žalobce, nýbrž o posuzování konkrétních skutkových okolností při správě daně. K samotnému výkonu nelegální práce se zdejší soud vyjádřil již výše, pročez toliko dodává, že obecné tvrzení žalobce o počtu kontrol prováděných různými správními orgány u různých (podnikatelských) subjektů není relevantním argumentem. Provedení kontroly či vydání rozhodnutí o porušení právních předpisů správním orgánem jistě není samo o sobě důvodem pro ztrátu důvěryhodnosti podnikatelského subjektu, avšak současně při racionálním přístupu nelze na zjištění takové skutečnosti zcela rezignovat, jak učinil žalobce. V posuzované věci tak nelze především odhlížet od toho, o jaký správní delikt se jednalo a jaká sankce za něj byla žalobci uložena. Je tedy třeba souhlasit s názorem žalovaného, že se jeví jako více než rozumné si v pozici žalobce v rámci smluvního vztahu s dodavatelem, který (ať už s vědomím žalobce či bez něj) okolnosti naplňující skutkovou podstatu správního deliktu způsobil, upravit vzájemnou odpovědnost za případné opakování takové situace. To však žalobce neučinil ani náznakem.
28. Ve zbytku žaloby žalobce rozporuje vypořádání odvolacích námitek žalovaným, kde však opakuje argumentaci, kterou již zdejší soud komplexně vypořádal výše.

29. S ohledem na výše uvedené dospěl zdejší soud k závěru, že žalovaný aplikoval správný právní předpis, v jeho mezích správnou právní normu, přitom pochybení, jež by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nedopustil ani při její aplikaci na zjištěný skutkový stav. Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud tedy žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

30. Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

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

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

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

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

Brno dne 5.11.2020

Petr Šebek v.r.
předseda senátu