



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobkyně: **KRINNER MULTI FIX, s.r.o.**, IČO 25212559
sídlem Dukelských hrdinů 1177, 563 01 Lanškroun
zastoupená daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2020, č. j. 15594/20/5300-21442-712243,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Předmětem podnikání žalobkyně dle obchodního rejstříku je činnost účetních poradců, vedení účetnictví a dále výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3

živnostenského zákona. Hlavním předmětem činnosti žalobkyně ve zdaňovacích obdobích říjen až prosinec 2013, leden až duben 2014, červen až červenec 2014, září až prosinec 2014 a leden až červen 2015 (dále též „předmětná zdaňovací období“) byl nákup a prodej zemních vrutů a jejich příslušenství a stojanů na vánoční stromky.

2. Žalobkyně podala přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za předmětná zdaňovací období, v nichž si mimo jiné uplatnila nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společností F.C. plus, s.r.o., IČO 26256487 (dále též „F.C. plus“), a Janisimo s.r.o., IČO 02290090 (dále též „Janisimo“). Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) vyměřil daň žalobkyni konkludentně.
3. Dne 3. 6. 2016 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období. Správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole č. j. 1652953/18/2809-60561-609292, v níž dospěl k závěru, že nároky na odpočet daně v souhrnné výši 469 729 Kč, které žalobkyně uplatnila na základě faktur vystavených společností F.C. plus ve zdaňovacích obdobích vybraných měsíců roku 2013 a 2014, a nároky na odpočet daně v souhrnné výši 454 264 Kč, které žalobkyně uplatnila na základě faktur vystavených společností Janisimo ve zdaňovacích obdobích měsíců roku 2014 a 2015, nelze považovat za oprávněně uplatněné, neboť je zřejmé, že žalobkyně přijala tato zdanitelná plnění jako součást řetězce společností, v rámci kterého došlo k zatížení těchto zdanitelných plnění daňovým podvodem. Daň, kterou si nárokovala žalobkyně na vstupu, tak nebyla odvedena do státního rozpočtu, čímž došlo k porušení principu neutrality DPH, přičemž správce daně zjistil skutečnosti svědčící o tom, že žalobkyně, kdyby přijala nějaká opatření, musela by vědět, že je účastna daňového podvodu. Nadto žalobkyně ani neprokázala, že jednala v dobré víře a že přijala veškerá opatření, jež je po ní možno rozumně požadovat, aby předešla tomu, že se stane součástí daňového podvodu s cílem vylákat odpočet daně ze státního rozpočtu, o kterém žalobkyně musela vědět.
4. Konkrétně správce daně nejprve sdělil svoje zjištění týkající se společnosti F.C. plus. K nákupu rotační kovačky typu L 500 a drobného majetku (1 ks tvářecí nástroj – U fix ohyb pásovnice, 1 ks tvářecí nástroj – U fix protlačování dř, 1 ks lisovací nástroj – U fix lisování dř) od společnosti F.C. plus správce daně uvedl, že zde došlo ke ztrátě daně, neboť pokud společnost F.C. plus pořídila stroj i nástroje ze Slovenska, měly by být tyto obchody takto vykázány i v daňových přiznáních; vzhledem k tomu, že lze předpokládat, že společnost F.C. plus měla přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu EU, což však dle daňových přiznání neučinila, měla jí vzniknout vysoká daňová povinnost. Společnost F.C. plus takto nepostupovala, a tedy došlo ke krácení DPH, kterou si ve formě nároku na odpočet daně následně uplatnila žalobkyně. U nákupu a následného prodeje zboží (AL čelist – 68 000 Kč) došlo ke ztrátě daně, neboť společnost Briga Neuva, s.r.o. (dále též „Briga“; tato společnost zboží prodala společnosti F.C. plus a ta toto zboží poté prodala žalobkyni) nepřiznala daň při prodeji tohoto zboží v daňovém přiznání, a tak došlo ke krácení daně z přidané hodnoty, kterou si ve formě nároku na odpočet daně následně uplatnila žalobkyně. I nákup služeb – balení zemních vrutů – byl podle správce daně zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty. Tomu svědčí skutečnost, že společnost F.C. plus v souvislosti s poskytnutím této služby pro žalobkyni vykazovala v daňových přiznáních k DPH uskutečněná zdanitelná plnění a přiznala daň na výstupu, avšak s poskytnutím této služby, která nebyla zajištěna dodavatelsky, ale vlastní činností, si nemohla uplatnit žádný významný nárok na odpočet daně, snad jen s výjimkou nákladů na

pohonné hmoty, protože vlastní mzdové náklady nejsou zatíženy DPH. Přesto společnost F.C. plus vykazovala v přiznáních k DPH v těchto obdobích nízkou daňovou povinnost v řádech stovek či tisíců Kč, tj. vykazovala i přijatá plnění v téměř stejné výši, jako byla její uskutečněná plnění, ačkoli šlo o poskytnutí služby vzniklé vlastní činností, která není přijatým plněním a nelze z ní uplatnit nárok na odpočet daně. Došlo tedy ke ztrátě daně, neboť společnost F.C. plus evidentně krátila daň z přidané hodnoty z uskutečnění předmětné služby, kterou si ve formě nároku na odpočet daně následně uplatnila žalobkyně, čímž došlo k porušení neutrality DPH.

5. Dále správce daně popsal svoje zjištění týkající se společnosti Janisimo. Ve vztahu k nákupu zboží – AL čelistí (8 000 ks – datum uskutečnění zdanitelného plnění 14. 10. 2014 a 44 000 ks – datum uskutečnění zdanitelného plnění 18. 6. 2015) – došlo ke ztrátě daně, neboť společnost Briga (od níž společnost Janisimo pořídila toto zboží a následně je prodala žalobkyni) nepřiznala daň při prodeji tohoto zboží v daňovém přiznání a tak došlo ke krácení DPH, kterou si ve formě nároku na odpočet daně následně uplatnila žalobkyně, čímž došlo k porušení neutrality DPH. Nákup služeb – balení a kontrola zemních vrutů – byl dle správce daně zatížen podvodem na DPH. Tomu svědčí skutečnost, že společnost Janisimo v souvislosti s poskytnutím této služby pro žalobkyni vykazovala v daňových přiznáních k DPH uskutečněná zdanitelná plnění a přiznala daň na výstupu, avšak s poskytnutím této služby, která nebyla zajištěna dodavatelsky, ale vlastní činností, si nemohla společnost Janisimo uplatnit žádný významný nárok na odpočet daně, snad jen s výjimkou nákladů na pohonné hmoty, protože vlastní mzdové náklady nejsou zatíženy DPH. Přesto společnost Janisimo vykazovala v přiznáních k DPH v těchto obdobích nízkou daňovou povinnost v řádech stovek či tisíců Kč, tj. vykazovala i přijatá plnění v téměř stejné výši, jako byla její uskutečněná plnění, ačkoli šlo o poskytnutí služby vzniklé vlastní činností, která není přijatým plněním a nelze z ní uplatnit nárok na odpočet daně. Došlo tedy ke ztrátě daně, neboť společnost Janisimo evidentně krátila daň z přidané hodnoty z uskutečnění předmětné služby, kterou si ve formě nároku na odpočet daně následně uplatnila žalobkyně, čímž došlo k porušení neutrality DPH.
6. Správce daně ve vztahu ke společností F.C. plus a Janisimo vymezil několik objektivních okolností, které dle jeho názoru spolehlivě prokazují, že žalobkyně přinejmenším vědět měla a mohla, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem na DPH. Správce daně poukázal na virtuální sídla těchto společností, absenci webových stránek společnosti F.C. plus, nezveřejňování účetních závěrek obou společností ve sbírce listin, na to, že žalobkyně nechává provádět kontrolu zemních vrutů vyrobených výhradně společností FILÁK, s.r.o., IČO 47674199 (dále též „FILÁK“), přestože žalobkyně zemní vruty odebírá také od společnosti DELTA PLUS – rybářské potřeby, s.r.o., nyní DELTA METAL s.r.o., IČO 25348892 (dále též „DELTA PLUS“), kde výroba probíhá na nižší technologické úrovni a s menší mírou automatizace. Společnosti F.C. plus ani Janisimo žalobkyni ze své činnosti, tedy z balení a kontroly zemních vrutů, nesestavovaly a nepředávaly žádné výkazy práce ani záznamy z provedené kontroly, které by například mohly obsahovat soupis nalezených závad, množství zemních vrutů vyřazených z expedice apod. Žalobkyně tedy neměla žádnou možnost ověřit, zda byla služba, za niž následně platila, skutečně poskytnuta a zda byla poskytnuta ve fakturovaném rozsahu. Dále správce daně poukázal na to, že žalobkyně disponuje mnoha lety zkušeností a praxe v oboru kovovýroby a jsou jí jistě dobře známy výrobní postupy a technologie výroby zemních vrutů, tedy je zcela jistě kvalifikovanější k tomu, aby poptávala tak specializované výrobní zařízení jako rotační

kovačku typu L500 nebo tvářecí nástroje; přesto žalobkyně svěřila tuto zakázku společnosti F.C. plus a panu F., přestože si musela být vědoma, že tato společnost ani pan F. nemají žádné předpoklady pro kvalifikované poptávání tohoto zboží, neboť nemají žádné zkušenosti ve strojírenství ani s kovovýrobou. Správce daně rovněž zmínil blízkou vazbu osob stojících za společnostmi F.C. plus a Janisimo na osobu V. P., bývalého jednatele a jediného společníka společnosti Black Service, s.r.o., IČO 24821811 (dále též „Black Service“) – správce daně připustil, že ne všechny tyto skutečnosti mohly být žalobkyni známy, uvedl však výčet skutečností, které jí známy byly nebo mohly a měly být. Správce daně rovněž sdělil, že na předmětných daňových dokladech chybí podrobnější specifikace předmětu plnění, není uveden výrobce – doklad s takovou specifikací nelze označit za běžný, s nímž by standardně obchodoval obezřetný a pečlivý ekonomický subjekt. Žalobkyně pak nepředložila správci daně žádné další doklady obsahující jakoukoliv specifikaci či původ předmětného zboží. Žalobkyni dále nebyly předloženy žádné doklady týkající se přepravy předmětného zboží, pojištění či sjednání záruk a odpovědnosti za správnost předmětu dodání, jeho skladování ani kupní smlouvy či rámcové smlouvy a objednávky k předmětnému zboží.

7. Správce daně rovněž uvedl, že z jeho zjištění nevyplývá, že by žalobkyně činila v rámci obchodního vztahu se společnostmi F.C. plus a Janisimo jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH. Žalobkyně mohla a měla provést důkladnější ověření svých dodavatelů z veřejně dostupných zdrojů – obchodního rejstříku nebo internetového vyhledávače. Dále žalobkyně mohla a měla uzavřít se svými dodavateli písemné smlouvy či požadovat po nich, aby sestavovali výkazy práce a záznamy z provedené kontroly zemních vrutů, které by například mohly obsahovat soupis nalezených závad, množství zemních vrutů vyřazených z expedice apod. Správce daně podotkl, že pokud daňový subjekt nepřijme vůbec žádná opatření nebo přijme pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, o němž s ohledem na objektivní okolnosti daného případu věděl či vědět měl a mohl, popřípadě tato opatření nejsou ze strany daňového subjektu bezvýhradně a prokazatelně dodržována, musí být daňový subjekt považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoliv. V daném případě totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Za takových okolností jsou daňové orgány oprávněny nárok na odpočet daně nepřiznat. Správce daně v posuzovaném případě identifikoval jednak podvodný řetězec s chybějící daní, jednak objektivní okolnosti, na základě nichž žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, že se svými obchodními transakcemi účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Ze zjištění správce daně rovněž nevyplývá, že by žalobkyně přijala v rámci obchodování s předmětným zbožím jakákoliv opatření k zamezení její možné účasti na identifikovaném podvodu na DPH.
8. Na základě závěrů obsažených ve zprávě o daňové kontrole správce daně vydal následující dodatečné platební výměry na DPH (ze dne 31. 10. 2018 a ze dne 1. 11. 2018):
 - i) č. j. 1692180/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období říjen 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 30 487 Kč a stanoveno penále ve výši 6 097 Kč,
 - ii) č. j. 1692242/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období listopad 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 35 847 Kč a stanoveno penále ve výši 7 169 Kč,

- iii) č. j. 1692248/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období prosinec 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 16 447 Kč a stanoveno penále ve výši 3 289 Kč,
 - iv) č. j. 1692343/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období leden 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 28 109 Kč a stanoveno penále ve výši 5 621 Kč,
 - v) č. j. 1692355/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období únor 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 57 561 Kč a stanoveno penále ve výši 11 512 Kč,
 - vi) č. j. 1692361/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období březen 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 46 668 Kč a stanoveno penále ve výši 9 333 Kč,
 - vii) č. j. 1692420/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období duben 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 41 951 Kč a stanoveno penále ve výši 8 390 Kč,
 - viii) č. j. 1692450/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období červen 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 51 408 Kč a stanoveno penále ve výši 10 281 Kč,
 - ix) č. j. 1692470/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období červenec 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 65 352 Kč a stanoveno penále ve výši 13 070 Kč,
 - x) č. j. 1692529/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období září 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 146 568 Kč a stanoveno penále ve výši 29 313 Kč,
 - xi) č. j. 1692542/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období říjen 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 82 360 Kč a stanoveno penále ve výši 16 472 Kč,
 - xii) č. j. 1692546/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období listopad 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 55 814 Kč a stanoveno penále ve výši 11 162 Kč,
 - xiii) č. j. 1692557/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období prosinec 2014, kterým byla doměřena daň ve výši 71 145 Kč a stanoveno penále ve výši 14 229 Kč,
 - xiv) č. j. 1692567/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období leden 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 21 437 Kč a stanoveno penále ve výši 4 287 Kč,
 - xv) č. j. 1692576/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období únor 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 36 024 Kč a stanoveno penále ve výši 7 204 Kč,
 - xvi) č. j. 1692581/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období březen 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 25 758 Kč a stanoveno penále ve výši 5 151 Kč,
 - xvii) č. j. 1692587/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období duben 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 9 247 Kč a stanoveno penále ve výši 1 849 Kč,
 - xviii) č. j. 1692597/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období květen 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 37 248 Kč a stanoveno penále ve výši 7 449 Kč, a
 - xix) č. j. 1692612/18/2809-50523-601053 za zdaňovací období červen 2015, kterým byla doměřena daň ve výši 64 562 Kč a stanoveno penále ve výši 12 912 Kč.
9. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta a tato rozhodnutí byla potvrzena rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 4. 2020, č. j. 15594/20/5300-21442-712243, proti němuž podala žalobkyně žalobu dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).

Žaloba, vyjádření žalovaného, replika žalobkyně

10. Žalobkyně namítala, že správce daně se nesprávně odvolával na porušení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“). Žalovaný se pak s obdobnou odvolací námitkou nevypořádal, protože je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný se pak nevypořádal ani s tvrzeními žalobkyně ohledně dodavatele Briga, který byl dodavatelem jejích dodavatelů.

11. Žalovaný se dle žalobkyně vůbec nezabýval důvody, pro které nepovažovala v odvolání daňový podvod za prokázaný, a v napadeném rozhodnutí pouze zopakoval argumentaci prvostupňového správce daně; i proto má být napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nekonтактnost nelze považovat za prokázání existence podvodu na dani. Žalovaný rovněž žádným způsobem neprokázal, že účelem celé obchodní transakce bylo získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, resp. neuhrazení daně. Dále se žalovaný nevypořádal s odvolací argumentací, jež zpochybňovala správcem daně označené objektivní okolnosti podvodu na DPH. Pokud správce daně registroval jakýkoliv subjekt k DPH, měl zkoumat skutečné sídlo plátce daně a zcela jistě to i učinil, jinak by společností Janisimo a F.C. plus registraci k DPH nevydal. Více než polovina normálně fungujících společností nemá webové stránky – k ničemu je nepotřebuje. Platby v hotovosti zcela jistě neprobíhaly mezi žalobkyní a jejími dodavateli, takže tato věc není v dané situaci relevantní. Přiznání k DPH oba dodavatelé v době obchodování s žalobkyní řádně podávali a své daňové povinnosti si plnili. Skutečnost, že kdokoliv koupil *ready made* společnost, nemá žádné souvislosti se způsobem podnikání. Pokud jde o pojištění zboží, to dnes nedělá z důvodů neadekvátních finančních nákladů nikdo. Žalovaný nevysvětlil, k čemu dodavatel žalobkyně potřeboval dostatečnou odbornost pro obchodování s danými komoditami, jaká tato odbornost měla být, resp. v čem měla spočívat a jak měla tato odbornost ovlivnit jednotlivé obchody. Existenci stejného software pro více firem pak řádně žalobkyně vysvětlila již ve svém odvolání – stejně jako smluvní dokumentaci, popis zboží ze strany jednatele dodavatele, kdy tyto věci souvisí pouze s prokazováním hmotně právních podmínek. Pokud pak žalovaný uvádí, že společnost Janisimo si uplatňovala nároky na odpočet od společnosti Blue Forest s.r.o., IČO 24227323 (dále též „Blue Forest“), za služby, které neměly nic společného se službami, jež fakturovala společnost Janisimo žalobkyni, žalobkyně namítala, že pro odmítnutí nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu by musela být přímo zasažena případným podvodem ta která konkrétní plnění dodaná žalobkyni; práce pro žalobkyni provedla přímo společnost Janisimo, takže tato plnění ve prospěch žalobkyně případným podvodem vůbec nemohla být zasažena.
12. V celé žalobě žalobkyně obsáhle citovala z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná z: <http://www.nssoud.cz>).
13. K objektivním okolnostem (týkajícím se podvodu na DPH) uvedeným ve zprávě o daňové kontrole žalobkyně uvedla, že jednotlivé okolnosti vyvrátila již v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, žalovaný se s její argumentací nevypořádal. Okolnosti uvedené žalovaným nepřesahovaly žádným způsobem rámec běžného podnikání tak, aby mohly žalobkyni na cokoli upozornit, neboť se jedná o skutečnosti, které se v celém souhrnu vyskytují při naprosto obvyklých obchodních transakcích a rovněž i u naprosto běžných a bezproblémových podnikatelských subjektů. Všechny dodávky byly realizovány prostřednictvím společností pana F., se kterým žalobkyně dlouhodobě obchodovala, takže jí není jasné, proč by si jeho společnost měla najednou velmi důsledně kontrolovat, když s ním žalobkyně neměla historicky žádné problémy, a to ani s termíny a kvalitou dodávek. Žádná z žalovaným uvedených skutečností není sama o sobě ani ve vzájemné souvislosti schopna prokázat, že plnění byla zasažena podvodem na dani, tak, aby o tomto tvrzení žalovaného neexistovaly žádné pochybnosti, resp. že by v řízení bylo postaveno najisto, že skutkový stav byl přesně takový, jak žalovaný tvrdí. Žalovaný musí přesně popsat, v čem podvod spočíval a že hlavním smyslem a účelem celé transakce bylo

čerpat daňovou výhodu na DPH. V dané věci jediným a hlavním účelem celé transakce bylo pořídit od dodavatele stroje, zboží a služby, nikoliv získat výhodu na dani.

14. Dále žalobkyně namítala, že byla ve věci dodávek výrobků, stroje a služeb od svých dodavatelů v dobré víře, neboť dodávky z obchodního hlediska probíhaly naprosto standardním způsobem, byly plněny včas, v požadované kvalitě a množství, byly dodávány až k žalobkyni do její provozovny a byly dodávány za cenu obvyklou. Stejným způsobem obchodovala i s ostatními dodavateli. Žalobkyně učinila všechna opatření, jež po ní bylo možno rozumně vyžadovat, neboť si ověřila existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku, to, že dodavatelé nejsou v insolvenci, že jsou plátcí DPH a že nejsou nespolehlivými plátcí. Žalobkyně přirovnala důkazní řízení ve věci prokázání vědomé účasti na podvodu na dani k řízení trestnímu a přestupkovému a zdůraznila zásadu *in dubio pro reo*.
15. Závěrem žalobkyně navrhla zrušit napadené rozhodnutí a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.
16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, argumentaci v něm obsaženou zrekapituloval a navrhl žalobu zamítnout.
17. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že daná věc se skutkově odlišuje od případu řešeného zdejším soudem pod sp. zn. 52 Af 18/2019 a NSS pod sp. zn. 7 Afs 428/2019, není zde popsáno, v čem podvod na dani spočíval, a rovněž není identifikována a popsána chybějící daň. Žalovaný se pouze spokojil s konstatováním, že nebylo možno skutečnosti ověřit u dodavatelů. Konstatování, že společnost F.C. plus vykazovala přijatá a uskutečněná plnění téměř ve stejné výši, neprokazuje ani existenci podvodu na dani, ani neidentifikuje ztrátu daně. Dále žalobkyně zopakovala argumentaci obsaženou v žalobě a setrvala na svém žalobním návrhu.

Posouzení věci krajským soudem

18. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud o věci samé rozhodl po veřejném projednání věci.
19. Soud předně uvádí, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ostatně i Ústavní soud (nálezy a usnesení ÚS jsou dostupné z: <http://nalus.usoud.cz>) v případech, že námitky stěžovatelů nejsou způsobitelné změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být

přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně plnit zákonem jim uložené úkoly. Implicitně lze vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62). Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění. Tuto praxi aproboval i ESLP ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, usnesení ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12, atd.).

Obecně k podvodům na DPH

20. Soudní dvůr Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“) v rámci ustálené judikatury týkající se nároku na odpočet DPH opakovaně dovodil, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Uvedený závěr platí nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i když osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce (dodavatelem nebo jiným hospodářským subjektem nacházejícím se výše nebo níže v dodavatelském řetězci). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále též „směrnice 2006/112/ES“), považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech Mahagében a Petér Dávid). Na druhou stranu 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 ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz výše uvedený rozsudek ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, bod 51).
21. Je-li identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs

74/2020-32). Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Jak vystihl NSS v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343: *„Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“*

22. K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasazeno. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko- odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).
23. Při hodnocení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Nutno pak poznamenat i to, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno komplexně a důkladně posoudit a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS, či ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29).

Existence podvodu na DPH

24. Pokud jde o okolnosti týkající se chybějící daně, tj. zjištění, že v řetězci dodavatelů došlo k úniku na DPH, viz rekapitulaci zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole (srov. zejména body 3 – 5 tohoto rozsudku) či body 58 až 62 napadeného rozhodnutí, kde jsou tyto okolnosti srozumitelně, přehledně a dostatečně popsány. Krajský soud se s těmito závěry správce daně a žalovaného, které žádnou relevantní argumentací ostatně nezpochybnila ani sama žalobkyně, plně ztotožňuje. K získání neoprávněné výhody (podvodu) došlo tím, že v rámci obchodního řetězce vždy jeden z dodavatelů v řetězci plátců neodvedl státní pokladně daň, resp. byl vůči svému místně příslušnému správci daně nekontaktní a nebylo možné ověřit jim vykázanou daň ani to, zda tato obsahuje daň z plnění uskutečněného vůči žalobkyni, resp. jinému odběrateli. Následně žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění ze strany dodavatelů F.C. plus a Janisimo. Nemůže proto obstát odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 41/2018-50 ze dne 12. 3. 2020 (kasační stížnost proti němu byla zamítnuta rozsudkem NSS č. j. 6 Afs 83/2020-32 ze dne 24. 8. 2020) ani na rozsudky NSS ve věci FILÁK (ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48), kde důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného byla nedostatečná identifikace neodvedené daně. Ostatně v kauze FILÁK (zejména rozsudek NSS č. j. 1 Afs 427/2017-48) šlo o úplně jinou otázku, a to, že rozhodnutí žalovaného bylo vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu vytýkalo tehdejšímu stěžovateli, že neunesl důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoli to, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak tvrdil stěžovatel, žalovaný ve svém rozhodnutí nezpochybňoval (srov. též bod 30 rozsudku NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).
25. Okolnosti, z nichž plyne, že obchodní transakce, jichž se žalobkyně v předmětných daňových obdobích účastnila, byly zasaženy podvodným jednáním, jsou podrobně a srozumitelně popsány v bodech 43 – 56 žalobou napadeného rozhodnutí. Jednou z nestandardností svědčících o existenci podvodu na DPH v transakcích s předmětným plněním je nekontaktnost společností účastnících se transakcí s předmětným plněním po jejich skončení. Společnost F.C. plus se stala nekontaktní pro správce daně a od období srpna 2015 nepodává přiznání k DPH. K tomu krajský soud konstatuje, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ i v době následující po uzavření obchodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti či následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (viz rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27, či ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod 28). Nekontaktnost jednotlivých článků řetězce, ke které došlo až po uzavření obchodů, nelze klást žalobkyni k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání, pokud není prokázáno, že o ní věděla. Ve vztahu k objektivní existenci podvodného řetězce však platí, že nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti a počal být nekontaktním v bezprostřední časové návaznosti na obchodní transakce, které byly porušením povinností zasaženy, může být okolností svědčící o existenci podvodu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39).
26. Mezi další okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu patří virtuální sídla dodavatelů žalobkyně. V sídle společnosti F.C. plus sídlí více než 100 právnických osob a v sídle společnosti Janisimo má své sídlo více než 2 100 právnických osob. Dále lze poukázat na absenci webových stránek společnosti F.C. plus.

27. Na bankovní účet společnosti F.C. plus a Janisimo byly žalobkyní zasílány platby za předmětná plnění. Z výpisů z bankovního účtu společnosti F.C. plus je zřejmé, že tato společnost nepoukazovala platby ve prospěch bankovních účtů jiných společností, a to prakticky bez výjimek. Téměř všechny významnější částky, které byly na účet společností F.C. plus a Janisimo připsány, byly poté v rychlém sledu vybírány v hotovosti (J. F. – osoba s dispozičním právem). Z bankovních výpisů společnosti F.C. plus vyplynulo, že tato společnost přijímala finanční prostředky pouze od žalobkyně, která zjevně byla jejím jediným zákazníkem. Dále nebyly identifikovány žádné platby, kterými by společnost F.C. plus hradila svým dodavatelům za předmětné plnění, které následně dodala žalobkyni. Že společnosti F.C. plus a Janisimo svým dodavatelům platily v hotovosti, plyne ze svědecké výpovědi pana F., jednatele společnosti Janisimo a bývalého jednatele společnosti F.C. plus (viz např. str. 10, 13, 15, 32 zprávy o daňové kontrole). I za rotační kovačku poskytl pan F. platbu v hotovosti, což však s velkou pravděpodobností znamenalo porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (blíže viz bod 50 napadeného rozhodnutí).
28. O nestandardnosti obchodních případů svědčí i fakt, že žalobkyně uvedla, že poptávala předmětný stroj a tvářecí nástroje od pana F. Ten přitom s obchodováním se stroji, tvářecími a lisovacími nástroji neměl žádné znalosti ani zkušenosti – stejně jako společnosti F.C. plus, Janisimo (ta se dle webových stránek zabývá dodáním ledu a ledové tříště) či Briga (ta se zabývala obchodem s vínem).
29. Krajský soud ve shodě s žalovaným poukazuje na další nestandardnost svědčící o existenci podvodu na dani v předmětných transakcích, a to personální propojenost společností účastnících se transakcí s AL čelistmi. Dodavatelem společnosti Janisimo byla společnost Briga (jednatelem pan V. P. a zaměstnancem-účetní paní J. F., manželka jednatele společnosti Janisimo, pana J. F.). Pan F. (který při své svědecké výpovědi nedokázal popsat, jak vypadalo předmětné plnění, které měl dodávat žalobkyni jako jednatel společností F.C. plus a Janisimo) byl v předmětných zdaňovacích obdobích i jednatelem společnosti F.C. plus. Zmíněná personální propojenost subjektů zapojených do podvodných transakcí se váže i k předchozím zdaňovacím obdobím, ve kterých byl prokázán podvod na DPH, kdy žalobkyně odebírala stejná nebo obdobná plnění (nákup strojů, balení a kontrola zemních vrutů) ve zdaňovacích obdobích roku 2012 až do srpna 2013 od společnosti Black Service, jejímž jednatelem byl pan V. P. a která sídlila na stejné adrese jako společnost F.C. plus. Společnosti Janisimo a F.C. plus se tak staly fakticky nástupnickými společnostmi poté, co správce daně začal prověřovat transakce žalobkyně se společností Black Service za předcházející období, kdy byla zjištěna existence podvodu na DPH. K tomu krajský soud podotýká, že za zdaňovací období měsíců března, dubna a června roku 2012 a měsíců března, dubna, května a srpna roku 2013 byla žalobkyni doměřena DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce na této dani v souvislosti s obchodováním se společností Black Service. Postup správce daně a žalovaného pak byl aprobován jak ze strany zdejšího soudu (viz rozsudek ze dne 27. 11. 2019, č. j. 52 Af 18/2019-76), tak i ze strany NSS (srov. rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39) a Ústavního soudu (srov. jeho usnesení ze dne 26. 1. 2021, sp. zn. IV. ÚS 2918/20).
30. Další nestandardnost svědčící o podvodu na DPH plyne i z odpovědi výrobce účetního systému, v němž vystavovala společnost Briga daňové doklady. Tyto doklady na prodej zboží – AL čelistí pro společnosti F.C. plus a Janisimo (č. 20140053 ze dne 10. 10. 2014 a č.

20150063 ze dne 15. 6. 2015) byly vydány až v roce 2016, kdy se správce daně začal předmětnými transakcemi zabývat. Dále lze poukázat na absenci písemné smluvní dokumentace a fakt, že společnosti účastníci se transakcí neměly předmětné plnění nijak pojištěné.

31. Všechny shora uvedené nestandardnosti ve svém souhrnu (ve spojení s faktem chybějící daně) mají i dle krajského soudu logicky za následek jednoznačný závěr o existenci daňového podvodu, byť každá tato okolnost, pokud by existovala samostatně, by k takovému závěru nutně vést nemusela. Přiměřeně lze odkázat na východiska obsažená v rozsudku NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, bodu 31: *„Se stěžovatelkou přitom nelze souhlasit ani v tom, že závěr o spáchání daňového podvodu je opřen pouze o argument, že některé daňové subjekty účastníci se řetězce přestaly komunikovat se správcem daně. Žalovaný totiž tento závěr opřel i o mnohá další zjištění. Kromě toho, že některé daňové subjekty byly pro správce daně nekontaktní, zohlednil i to, že některé články řetězce měly sídla na virtuálních adresách a měly registrován úplně jiný předmět činnosti; (...) platby za uskutečněné obchody byly z bankovních účtů obratem vybírány v hotovosti; (...) některé články řetězce byly vzájemně propojeny osobami jednatelů či vlastníků. Tato zjištění přitom stěžovatelka věcně nezpochybňovala.“* V nyní posuzovaném případě o existenci daňového podvodu svědčí mnoho okolností, jež se obvykle vyskytují u daňových podvodů na DPH – stejně jako v případě odkazovaného rozsudku NSS č. j. 4 Afs 10/2020-58. Všechny tyto okolnosti ve své vzájemné souvislosti svědčí o existenci daňového podvodu. Nemohou proto obstát obecné námitky, že žádná z žalovaným uvedených skutečností není schopna prokázat, že plnění byla zasažena podvodem na dani a že hlavním účelem a smyslem celé transakce bylo čerpat daňovou výhodu na DPH. Rovněž je nedůvodná argumentace žalobkyně, která rozporovala existenci daňového podvodu zpochybňováním hodnocení každé jednotlivé okolnosti (nestandardnosti); je třeba podotknout, že tato zjištění žalobkyně věcně nezpochybňovala. Namítala totiž zejména to, že se nejedná o nestandardnosti, nýbrž o běžný postup, s čímž se však krajský soud ze shora vyložených důvodů neztotožňuje.
32. Námitka žalobkyně, že žalovaný se řádně nevypořádal s její námitkou nesprávného odkazu na § 72 a § 73 zákona o DPH, který v případě řešení podvodu na DPH není možný, což má způsobovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, dle krajského soudu není důvodná. Z napadeného rozhodnutí (viz např. bod 80) se jednoznačně podává, že správce daně i žalovaný uzavřeli, že žalobkyně prokázala naplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH – nárok na odpočet daně jí nebyl uznán pouze a jedině na základě toho, že transakce s předmětným plněním byly zasaženy podvodem na dani, přičemž žalobkyně o této skutečnosti mohla a měla vědět.
33. Žalobkyně dále namítala, že ve svém odvolání zcela vyčerpávajícím způsobem vyvrátila všechna tvrzení správce daně ohledně společnosti Briga, jež byla dodavatelem jejích dodavatelů, avšak žalovaný se těmito argumenty žalobkyně vůbec nezabýval, když pouze zopakoval tvrzení správce daně. V tom žalobkyně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. K tomu krajský soud nejprve konstatuje, že pokud žalobkyně *„odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či*

okolností považuje [...] za základ jím tvrzené nezákonnosti“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Obecný odkaz na argumentaci v předchozím podání nesplňuje zákonné požadavky na žalobu, resp. žalobní bod. Je na žalobkyni, aby upřesnila každý důvod, o který svou žalobu opírá, a to po stránce právní i skutkové. Povinností soudu není za žalobce dovozovat či dohledávat tvrzení, která uváděl v dřívějších řízeních či podáních. Tímto postupem by totiž porušil zásadu rovnosti stran a do jisté míry nahrazoval činnost žalobce při formulaci námitek. Taková úloha mu však nepřísluší (srov. např. rozsudky NSS ze dne 16. 2. 2012, č. j. 9 As 65/2011-104, ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 4/2010-94, ze dne 21. 11. 2003, č. j. 7 Azs 20/2003-44, ze dne 17. 3. 2005, č. j. 7 Azs 211/2004-86, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 5 As 7/2011-48, ze dne 20. 2. 2014, č. j. 6 As 119/2013-70, ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 251/2020-29, atd.). Žalobkyně v žalobě nevymezila, se kterou konkrétní odvolací námitkou se žalovaný zapomněl vypořádat. Soud proto alespoň obecně uvádí, že žalovaný se dle jeho závěru řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami.

34. Krajský soud přesto nad rámec shora uvedeného doplňuje, že ze svědecké výpovědi pana F. vyplývá, že dodavatelem AL čelistí pro společnost F.C. plus byla právě společnost Briga, kde v té době pracovala jeho manželka (viz str. 14 – 15 zprávy o daňové kontrole a protokol správce daně o výsledku svědka ze dne 13. 1. 2017). Žalovaný nepochybil, jestliže tyto závěry správce daně aproboval. Žalobou napadené rozhodnutí pak není nepřezkoumatelné, jak s nekonkrétním odkazem na obsah odvolání namítala žalobkyně. Jestliže tedy žalobkyně v žalobě odkazovala na svá obecná tvrzení (obsažená v odvolání) o tom, že nebylo prokázáno, že by společnost Briga byla dodavatelem předmětného zboží, pak je třeba uvést, že ze svědecké výpovědi pana F. se jednoznačně podává, že společnost Briga byla dodavatelem předmětného zboží.
35. Pokud jde o námitku, že žalovaný se vůbec nezabýval důvody, pro něž žalobkyně v odvolání nepovažovala daňový podvod za prokázaný, krajský soud i zde konstatuje, že žalobkyně nespecifikovala, kterou konkrétní námitkou se měl žalovaný opomenout zabývat; nejedná se tudíž o žalobní bod (srov. shora odkazovanou judikaturu). Dle závěru soudu naopak žalovaný řádně vypořádal odvolací argumentaci žalobkyně a dospěl k přesvědčivým a srozumitelným závěrům. Nestandardnostmi týkajícími se předmětných transakcí se podrobně a obsáhle zabýval zejména v bodech 43 – 62 žalobou napadeného rozhodnutí. Je pravdou, že žalovaný se (podobně jako krajský soud) výslovně nevyjádřil k hodnocení každé jednotlivé okolnosti provedenému žalobkyní. To však nebylo nezbytně nutné, jelikož žalovaný opakovaně zdůraznil, že nestandardnosti ve svém konečném souhrnu svědčí o tom, že chybějící daň v řetězci není výsledkem podnikatelského selhání jedné společnosti v řetězci, ale nebyla úmyslně správci daně uhrazena z důvodu realizace podvodu na dani. Proto námitky žalobkyně nemohou obstát, jakkoliv lze připustit, že u některých jednotlivých nestandardností, byly-li by posuzovány samostatně, by bylo možno dojít k závěru, že taková okolnost sama o sobě k závěru o existenci daňového podvodu nepostačuje. Zásadní však je, že tyto nestandardnosti zdaleka nebyly ojedinělé – značné množství těchto nestandardností ve svém souhrnu jednoznačně vypovídá o existenci daňového podvodu.
36. Pokud žalobkyně namítala, že případným podvodem musejí být zasažena ta která konkrétní plnění, krajský soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil (viz bod 60), že společnost Janisimo uplatňovala neoprávněné nároky na odpočet

daně, čímž uměle snižovala daňové povinnosti, které jí měly vznikat z poskytování balicích služeb žalobkyni. Tímto způsobem došlo k porušení neutrality DPH a souvislost chybějící daně a předmětných obchodních transakcí je tedy dána. Odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, není případný. Ve věci sp. zn. 7 Afs 321/2018 finanční orgány odepřely stěžovateli nárok na odpočet daně, který stěžovatelka uplatnila v souvislosti s přijetím plnění v podobě reklamních spotů od svého dodavatele – společnosti Dynavision. Finanční orgány dospěly k závěru, že uvedené plnění bylo zasaženo podvodem na dani, neboť transakce uskutečněné mezi společností Dynavision a jejími dodavateli se vyznačovaly mnoha nestandardnostmi. Tyto společnosti však pro korporaci Dynavision vykonávaly činnosti spočívající v poskytování obchodního zastoupení a vyhledávání nových klientů, tedy obchodní činnosti nesouvisějící s pořizováním reklamních služeb. Za těchto okolností NSS finančním orgánům vytkl, že v dané věci neprokázaly souvislost mezi odepřením nároku stěžovatele a neodvedením daně, tedy že transakce mezi stěžovatelkou a Dynavision byla součástí podvodného řetězce (srov. též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2020, č. j. 14 Af 58/2019-83, bod 36). V nyní posuzovaném případě se však mnoho nestandardností (jejich výčet viz výše) týkalo již plnění mezi žalobkyní a jejími dodavateli, včetně dodavatele Janisimo. Společnost Janisimo pak uplatňovala neoprávněné nároky na odpočet daně, aby jí nevznikaly vysoké daňové povinnosti, v čemž lze rovněž spatřovat podvodné jednání. Nadto z judikatury plyne, že daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).

37. Obecně lze přisvědčit žalobkyni, jež s odkazem na konstantní judikaturu uvedla, že ne každá transakce, kde někdo neodvede daň nebo je nekontaktní, je automaticky podvodem na dani. V projednávané věci ovšem soud ze shora vyložených důvodů uzavřel, že předmětné transakce byly zasaženy podvodem na DPH.

Objektivní okolnosti

38. Jak plyne z ustálené judikatury NSS, v reálném životě se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH (1. podmínka pro odepření nároku na odpočet, viz bod 23 shora), a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (2. podmínka). Zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, a proto nemá v každém případě cenu dogmaticky odlišovat tyto kroky, které – jsou-li prokázány – mohou vést k neuznání nároku na odpočet DPH (srov. podobně rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 43, či ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, bod 33).
39. Podobně i v nyní posuzovaném případě mnoho okolností svědčících o existenci daňového podvodu (a tedy o naplnění 1. podmínky) představuje současně objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti žalobkyně na podvodných transakcích (2. podmínka). Pochopitelně nelze žalobkyni v rámci posuzování naplnění 2. podmínky vytýkat kupříkladu pozdější nekontaktnost jejích obchodních partnerů, mnohé jiné okolnosti (viz níže) však existovaly již v předmětných zdaňovacích obdobích a současně měly a mohly být již v té době známy žalobkyni. Již z tohoto důvodu není příléhavý odkaz žalobkyně na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 252/2017-31 ze dne 31. 7. 2018 (zejm. bod 34), z něhož plyne

logický závěr, že skutečnosti, které nastanou *ex post*, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži. Veškeré žalovaným uvedené skutečnosti svědčící o naplnění 2. podmínky totiž žalobkyni byly, popř. měly a mohly být známy již v době uzavírání předmětných obchodů. V odkazovaném rozsudku č. j. 5 Afs 252/2017-31 se navíc jednalo o situaci, kdy dodavatel stěžovatele i jeho dodavatelé byli poté, co dle žalovaného byli nekontaktní a již několik let nepodávali daňová přiznání a neodváděli daně, v době prováděné kontroly ještě uvedeni ve veřejných seznamech na webu finanční správy jakožto řádní plátcí DPH, resp. nebyli vedeni jako nespolehliví plátcí. V nyní projednávaném případě však k nekontaktnosti některých článků řetězce došlo až po uskutečnění předmětných transakcí, pročež nelze vytýkat finanční správě, že v rozhodném období tyto společnosti nebyly vedeny v seznamu nespolehlivých plátců. Žalobkyni však naopak měla a mohla být známa řada níže zrekapitulovaných objektivních okolností svědčících o tom, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem na DPH.

40. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 63 – 73) provedl podrobný výčet objektivních okolností, na jejichž základě dospěl k závěru, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, že se svým jednáním účastní plnění, jež je součástí podvodu na DPH.
41. Jedná se o následující skutečnosti: virtuální sídla dodavatelů žalobkyně, neexistence webových stránek dodavatele F.C. plus, skutečnost, že společnost Janisimo se dle svých internetových stránek zabývá dodáním ledu a ledové tříště. Dále žalovaný uvedl, že společnosti F.C. plus ani Janisimo žalobkyni ze své činnosti, tedy z balení a kontroly zemních vrutů, nesestavovaly a nepředávaly žádné výkazy práce ani záznamy z provedené kontroly, které by například mohly obsahovat soupis nalezených závad, množství zemních vrutů vyřazených z expedice apod. Žalobkyně tak neměla žádnou možnost ověřit, zda byla služba, za kterou následně platila, skutečně poskytnuta a zda byla poskytnuta ve fakturovaném rozsahu, navíc za situace, kdy žalobkyně uvedla, že úhrada byla sjednána podle počtu zkontrolovaných vrutů. Žalovaný dále připomněl, že společnost F.C. plus ani J. F. neměli žádné zkušenosti ve strojírenství nebo s kovovýrobou. Podle žalovaného žádný podnikatelský subjekt, postupující s péčí řádného hospodáře a s příslušnou obezřetností, by se nevystavoval riziku, které dobrovolně podstupovala žalobkyně, když nakupovala předmětné zboží od společnosti F.C. plus, přičemž se ani nedostavila na místo předávky zboží, aby provedla jeho kontrolu a ověřila, že vyhovuje jejím požadavkům, je funkční a bez závad. Stejně tak se žalobkyně nezajímala o původ zboží a nakoupila ho bez dalších průvodních dokladů či jakékoliv dokumentace. Obdobně přitom žalobkyně postupovala i v předchozích zdaňovacích obdobích roku 2012 a 2013, kdy jejím dodavatelem byla společnost Black Service – v těchto transakcích byl zjištěn podvod na dani (viz rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, pozn. krajského soudu). Podle žalovaného je vysoce podezřelou skutečností, že žalobkyně náhle vystřídala dodavatele Black Service (poslední plnění v srpnu 2013) a od října 2013 jej nahradila společnostmi F.C. plus a následně Janisimo, které vystavovaly faktury stejného vzhledu jako společnost Black Service. Společnost F.C. plus pak měla stejné sídlo jako společnost Black Service. Podle žalovaného tento opakovaný model obchodování, kdy daňový subjekt postupně vystřídá několik dodavatelů, kteří jsou navíc přes různé osoby personálně propojeni a u kterých vždy dojde k daňovému úniku, nelze považovat za náhodu. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobkyně nakupovala předmětné plnění, aniž by měla se svými dodavateli uzavřenou kupní smlouvu a aniž by měla předmětné plnění pojištěné; přitom tyto společnosti nebyly v daném oboru podnikání zkušené a neměly žádné

internetové stránky ani skutečné sídlo. Žalobkyně odebírá zemní vruty nejen od společnosti FILÁK, ale též od společnosti DELTA PLUS, kde výroba zemních vrutů probíhá na nižší technologické úrovni a s menší mírou automatizace než ve společnosti FILÁK. Přesto žalobkyně kontrolu zemních vrutů nechávala provádět výhradně u zemních vrutů vyrobených společností FILÁK, ale produkci společnosti DELTA PLUS bez dalšího expedovala svému německému odběrateli. To svědčí o účelovosti služeb poskytovaných společnostmi F.C. plus a Janisimo žalobkyni, jejichž jediným smyslem bylo nárokování si odpočtu na dani, nikoliv proto, že žalobkyně potřebovala provádět kontrolu zemních vrutů. Navíc pokud odběratel žalobkyni reklamoval vadné zemní vruty, pak je žalobkyně reklamovala pouze u společnosti FILÁK, ale přitom nevyvodila žádné důsledky pro společnosti F.C. plus a Janisimo, které tyto zemní vruty nedbale zkontrolovaly. Žalobkyně po svých dodavatelích ve věci kontroly vrutů nepožadovala žádné výstupy, z nichž by mohla seznat, kolik vrutů bylo vadných. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že společnosti F.C. plus ani Janisimo nezveřejňovaly své účetní závěrky.

42. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které měly být žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Nelze přitakat námitkám žalobkyně, že byla v dobré víře ohledně dodávek výrobků, stroje a služeb od svých dodavatelů, neboť dodávky probíhaly naprosto standardním způsobem. Ze shora uvedeného se podává pravý opak. Stejně tak nemůže obstát argumentace, že hlavním účelem celé transakce bylo pořídit stroje, zboží a služby, nikoliv získat výhodu na dani z přidané hodnoty. Z objektivních okolností věci je zřejmé, že žalobkyně si měla a mohla být vědoma, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem na dani.
43. Jestliže žalobkyně namítala, že ve svém odvolání vyvrátila zjištění správce daně ve věci objektivních okolností, přičemž žalovaný se s argumentací žalobkyně opomněl vypořádat, krajský soud konstatuje, že odkaz žalobkyně na její odvolání (proti dodatečným platebním výměrům) je natolik obecný, že se nemůže jednat o žalobní bod (srov. shora odkazovanou judikaturu). Žalovaný se pak dle závěru krajského soudu dostatečně vypořádal s veškerými odvolacími námitkami žalobkyně a svoje rozhodnutí podrobně, logicky a srozumitelně odůvodnil.
44. Nelze pak přisvědčit žalobkyni, že okolnosti uvedené žalovaným nepřesahovaly žádným způsobem rámec běžného podnikání. Shora uvedené okolnosti ve svém souhrnu vedou k jednoznačnému závěru, že žalobkyně věděla, popř. vědět měla a mohla, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem. Na shora vyslovených závěrech nic nemění ani námitka žalobkyně, že všechny dodávky byly realizovány prostřednictvím společností pana F., se kterým žalobkyně dlouhodobě obchodovala. Z argumentace žalobkyně se nepodává, jak dlouho a jak konkrétně žalobkyně se společnostmi pana F. (který nedokázal popsat zboží, jež jeho společnosti dodávaly žalobkyni, viz protokol správce daně o výsledku J. F. ze dne 13. 1. 2017) spolupracovala. I kdyby se však jednalo o spolupráci dlouhodobou, na shora uvedeném to nic nemění.
45. Pouhá skutečnost, že osoba povinná k dani poříдила zboží nebo služby, i když nějakým způsobem věděla, že se tímto pořízením účastní plnění, které je součástí úniku na DPH

spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží nebo poskytnutí služeb, je pro účely směrnice 2006/112/ES považována za účast na tomto úniku. Jediným pozitivním jednáním, které je rozhodující pro odůvodnění odepření nároku na odpočet v takové situaci, je pořízení tohoto zboží nebo těchto služeb. K odůvodnění takového odepření není nutné prokázat, že se tato osoba povinná k dani nějakým způsobem aktivně podílela na daňovém úniku, i když jen aktivním nebádáním k jeho spáchání nebo jeho usnadňováním. Rovněž je zcela irrelevantní, že nezatajovala své dodavatelské vztahy ani dodavatele (srov. aktuální usnesení Soudního dvora ze dne 14. 4. 2021, C-108/20, bod 26). V případě žalobkyně tyto podmínky zjevně byly naplněny, proto není porušením evropského práva, jestliže jí byl odepřen nárok na odpočet daně.

Přijetí rozumných opatření

46. Žalobkyně v žalobě namítala, že učinila všechna opatření, jež po ní bylo možno rozumně vyžadovat, neboť si ověřila existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku, ověřila si, že dodavatelé nejsou v insolvenci, ověřila si, že dodavatelé jsou plátcí DPH a nejsou nespolehlivými plátcí.
47. Krajský soud k tomu uvádí, že čím výraznější existují náznaky nestandardností vzbuzující podezření, že došlo (nebo může dojít) k podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti lze na daňovém subjektu vyžadovat. Nahlížení a ověřování informací z veřejných rejstříků, pokud jde o volbu nezbytných opatření, lze pokládat za minimum možného, nikoli však za opatření postačující (srov. rozsudky NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25, bod 26, či ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, bod 23). Ostatně i z žalobkyní odkazovaného usnesení Soudního dvora ze dne 14. 4. 2021, C-108/20 (viz bod 29 a tam odkazovanou další judikaturu), plyne, že jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalostem nebo úniku, lze 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 ujistění se o jeho věrohodnosti.
48. Nelze přitakat žalobkyni, že žalovaný neuvedl, jaká opatření měla žalobkyně přijmout k zabránění účasti na podvodu na DPH. V bodě 77 napadeného rozhodnutí totiž žalovaný přiléhavě poznamenal, že žalobkyně mohla a měla provést důkladnější ověření svých dodavatelů, společností F.C. plus a Janisimo, z veřejně dostupných zdrojů – v obchodním rejstříku či prostřednictvím internetového vyhledávače. Pokud by tak učinila, byly by jí známy výše uvedené objektivní okolnosti. Dále žalobkyně měla a mohla uzavřít se svým dodavatelem písemné smlouvy či požadovat po něm, aby sestavoval výkazy práce a záznamy z provedené kontroly zemních vrutů, které by například mohly obsahovat soupis nalezených závad, množství zemních vrutů vyřazených z expedice apod. Žalobkyně mohla rovněž vyžadovat, aby jí k dodanému stroji – rotační kovačce byly dodavatelem předány další doklady či záruky. Žalobkyně se však ani nedostavila na místo předávky zboží k provedení jeho kontroly a ověření, že vyhovuje jejím požadavkům, je funkční a bez závad. Stejně tak se žalobkyně nezajímala o původ zboží a nakoupila ho bez dalších průvodních dokladů či jakékoliv dokumentace.
49. Krajský soud se s hodnocením žalovaného plně ztotožňuje. Ačkoliv lze souhlasit s žalobkyní, že nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku není v českém právním prostředí ničím výjimečným a že virtuální sídlo (či absence webových

stránek) samo o sobě nesvědčí o podvodném charakteru transakcí, tyto okolnosti měly ve spojení s dalšími nestandardními prvky zkoumaných obchodních transakcí v žalobkyni vzbudit pochybnosti o legitimnosti jí realizovaných obchodů (srov. rozsudky NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25, nebo ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26). Žalobkyně přitom postupovala naprosto neobežřetně. Nesepisovala písemné kupní smlouvy, nezajímala se předem o specifikaci zboží ani o jeho technický stav, nepožadovala záruku či úplnou technickou dokumentaci (i kdyby takto žalobkyně postupovala běžně, nutno poukázat na to, že „[p]okud si plátce počiná běžně a obvykle neobežřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Právě naopak takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti“ – rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, a ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39). S ohledem na shora vymezené okolnosti je zřejmé, že nemůže obstát tvrzení žalobkyně o její dobré víře „ve věci dodávek výrobků, stroje a služeb od svých dodavatelů“.

50. Z výše uvedeného se podává, že žalobkyně nepřijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že plnění, jež provádí, ji nepovede k účasti na daňovém podvodu.
51. Krajský soud nemá pochyb o tom, že došlo k naplnění veškerých podmínek pro odepření uplatněného nároku žalobkyně na odpočet daně, tudíž nemohlo dojít k porušení principu neutrality daně, jak namítala žalobkyně. Jelikož o shora vymezených skutkových okolnostech věci nepanují žádné důvodné pochybnosti, je bezpředmětná argumentace žalobkyně o tom, že v pochybnostech mělo být postupováno v její prospěch.

Závěr a náklady řízení

52. Krajský soud z vyložených důvodů shledal žalobu proti napadenému rozhodnutí nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
53. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž procesně neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 12. května 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu