ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **PLP INVEST Moravia s.r.o.**, IČO 01785133
sídlem Zaoralova 1901/1, 628 00 Brno
zastoupený daňově poradenskou společností 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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2019, č. j. 43880/19/5300-22443-607102,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 2. 2019, č. j. 418496/19/3002-50521-711445 a č. j. 419264/19/3002-50521-711445 (dále jen „platební výměry“), na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil žalobci daň z z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 408 636 Kč a za zdaňovací období září 2016 ve výši 569 195 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 81 727 Kč a za zdaňovací období září 2016 ve výši 113 839 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatých žalobcem od společností Scoop, cz s.r.o. (dále jen „Scoop“) a Charts Ural s.r.o. (dále jen „Charts“) byl žalobcem uplatněn neoprávněně, neboť tato plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl či vědět měl a mohl, přičemž neučinil opatření, která lze po něm rozumně vyžadovat, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu. Proti platebním výměrům brojil žalobce odvoláním, které žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl, přičemž platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadené rozhodnutí dle jeho názoru trpí v částech vadami nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a v částech zároveň vadami nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost.

3. Namítá, že výklad podvodu na DPH provedený žalovaným je nesprávný. Chybějící daň byla uměle vytvořena, ve skutečnosti v daných dodavatelsko-odběratelských řetězcích byla daň přiznána i odvedena. Žalovaný se nevypořádal s protikladnou argumentací žalobce stran umělého stanovení chybějící daně. Jednotlivá zjištění žalovaného mezi danými subjekty jsou ve vzájemném rozporu. Identifikace chybějící daně je založena na nerespektování principu neutrality daně, je v rozporu s tvrzeným a zjištěným skutkovým stavem. Společnosti Scoop, Charts, BRAVA CZ s. r. o. (dále jen „BRAVA“) a SCANTO s. r. o. (dále jen „SCANTO“) podávaly daňová přiznání, kontrolní hlášení vykazovala vždy shodu a tvrzenou daňovou povinnost řádně odvedly. Nelze tvrdit neprokázání nároku na odpočet daně odběratelů a zároveň u těchto plnění uznávat u jednotlivých dodavatelů daň na výstupu s odůvodněním, že nedochází ke zpochybnění existence a uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch daných odběratelů. Skutečnost, že BERI COMPANY družstvo (dále jen „BERI“) nepodala daňové přiznání ani kontrolní hlášení, neznamená, že se jedná o chybějící daň. U společnosti BRAVA se správce daně i přes existenci daňových přiznání a kontrolních hlášení nepokusil zkoumat nároky na odpočet daně u identifikovaných dodavatelů. Jeho závěry jsou v rozporu se spisovým materiálem a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

4. Žalobce dále uvádí, že tvrzené nestandardní okolnosti svědčící o participaci žalobce na daňovém podvodu nemají vypovídací hodnotu, jsou hrubě zkreslené a v rozporu se spisem. Většina zjištění byla učiněna *ex post*, jejich existence je spekulativní a vychází pouze z domnělé chybějící daně. O existenci daňového podvodu nijak nevypovídá, že dodavatelé nebyli registrováni jako agentury práce. Skutečnosti, že dodavatelé sídlí na virtuální adrese, neukládají do sbírky listin účetní závěrky a svou činnost neprezentují na webu, nevypovídají o tom, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Daňové orgány ignorovaly dlouhodobost a soustavnost spolupráce mezi žalobcem a Scoop i to, že žalobci byly jednotlivé osoby známy. Navíc za zdaňovací období duben 2015

provedl správce daně na DPH daňovou kontrolu bez jakéhokoliv negativního nálezu stran spolupráce žalobce se Scoop. Ani forma plateb se nelišila od dříve prováděných plateb. Je projevem libovůle, když správce daně dovozuje daňový podvod pouze ve dvou měsících 2016, i když obchodní spolupráce mezi společnostmi pokračovala i v následujících měsících. Společnost Charts neměla v období obchodu povinnost uveřejnit účetní závěrku. Je nesrozumitelné a nepřezkoumatelné tvrzení žalovaného, že ani jedna z obchodních korporací neměla personální zabezpečení pro realizaci zdanitelného plnění, i když mezi stranami není sporu o tom, že k plnění došlo. Skutečnost, že ani jedna společnost nebyla registrována u Okresní správy sociálního zabezpečení, neznačí, že by společnost neměla zaměstnance – pracovněprávní poměr mohl vzniknout na základě dohod. Ačkoliv zaměstnanci byli identifikováni, daňové orgány jejich výslech neprovedli. Pokud mají daňové orgány pochybnosti o faktickém sídle společnosti, tuto skutečnost měly ověřit v době samotné registrace k DPH. Jestliže tyto společnosti k DPH registrovaly, nemohou se následně dovolávat nesprávného či dokonce rizikového zápisu. Daňové orgány nedefinovali skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním tohoto odpočtu, ani v čem shledávají získání daňového zvýhodnění. Daňové orgány neunesly své důkazní břemeno, nevysvětlili, jak jednotlivé skutečnosti svědčí o daňovém podvodu.

5. Žalovaným uvedené objektivní okolnosti nejsou s to založit pochybnosti stran neseriózností nebo neobvyklosti daných obchodních transakcí. Odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-329/18 *ALTIC* (dále jen „*rozsudek C-329/18*“), ze kterého vyvozuje, že daňové orgány mohou přičítat k tíži daňovým subjektům pouze ty skutečnosti, které jsou po nich zákonem požadovány, a které mají přímou souvislost s uplatněným nárokem na odpočet daně ve smyslu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Žalobci jsou však přičítány k tíži skutečnosti, které nejsou zákonnou povinností a navíc jsou tvořeny dezinterpretacemi daňovými orgány ve snaze navodit účast žalobce na domnělém daňovém podvodu, aniž by byly jakkoliv vypořádány konstantní námitky žalobce. To, že žalobce nebyl plně spokojen s dodáváním pracovníků společností Scoop, nijak nevypovídá o existenci daňového podvodu. Žalovaný opomíjí, že platby probíhaly pouze za faktické uskutečnění zdanitelných plnění. Ke spolupráci s Charts dodává, že s jednatelem společnosti jednal žalobce osobně, vždy byla vystavena objednávka a vždy bylo placeno na bankovní účet až po přejímce plnění. Žalovaný přehlíží existenci objednávky, která dokáže suplovat písemnou formu smlouvy. Odpovědnost za vady je upravena v občanském zákoníku. Navíc pracovníci dodavatelů byli využiti k třízení odpadu na pásech, nejednalo se o pracovníky, kteří by manipulovali se stroji nebo technikou na středisku. Žalovaný nevysvětlil, jak absence písemné formy smlouvy vypovídá o existenci podvodu. Bylo sice placeno na nezveřejněný bankovní účet, ale obě strany obchodního vztahu předmětná plnění vykázaly a před daňovými orgány jejich rozsah a existenci nijak nezamlčely. Jedná se navíc o pochybení správce daně, který měl jednoznačně identifikovaný bankovní účet, tento účet však neuvedl do veřejného rejstříku. Cenu služeb nelze srovnávat s prodejní cenou vytřízeného odpadu, argumentace žalobce zůstala žalovaným opomenuta. Žalobce nenakládal s odpady jako vlastník. Žalovaný nevypořádal argumentaci žalobce uvedenou v odvolání stran otázky mzdových nákladů. Zatímco u žalobce byla správcem daně porovnávána reálná mzda zaměstnanců, očištěná o marži, správce daně vypočítal mzdu pracovníkům dodavatelů z celkové ceny, aniž by však kalkuloval marži dodavatelů a jejich náklady. Tímto byli dodavatelé

prakticky zbaveni jakéhokoliv zisku. Takový závěr je však nesrozumitelný a nepřezkoumatelný. Žalovaný se nevypořádal s námitkou žalobce, že cena za přijaté plnění se odvíjela od ceny stanovené společností SUEZ Využití zdrojů a.s. (dále jen „SUEZ“) – jediným odběratelem žalobce. Opět odkazuje na výsledky kontroly provedené v roce 2015. Poukazuje na nepoměr výkonnosti zaměstnanců, kdy zaměstnanci žalobce vytřídili z důvodu nedokonalé pracovní výbavy cca 13 tun odpadu, zatímco zaměstnanci dodavatelů cca 20 tun odpadu. Navíc pracovníci dodavatelů jen třídili odpad, zaměstnanci žalobce byli rozděleni do jednotlivých skupin pro třízení odpadu, obsluhu strojů či jinou manipulační práci. Žalovaný se s námitkou žalobkyně nevypořádal, jeho závěr je nepřezkoumatelný. Závěr žalovaného o nereálnosti výkonů v jiných střediscích je nepřezkoumatelný. Žalobce uváděl, že na těchto střediscích dodavatelé nebyli potřební, ale žalovaný se s jeho námitkou nevypořádal. Účelem nalézacího řízení zjevně nebylo řádně zjistit skutkový stav, když žalovaný vynechává podstatu celé námitky, a to nemožnost a zmatečnost výpočtu, který kalkuluje se všemi pracovníky, ačkoliv prokazatelně část pracovníků odpad vůbec netřídila, neboť obsluhovala stroje a prováděla manipulační práce. Navíc otázka vytřízeného odpadu souvisí se splněním hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně, nikoliv s otázkou účasti na daňovém podvodu. Poukazuje na nízké marže, nicméně je věcí žalobce jakožto podnikatele, jak svoje příjmy hodlá načasovat. Žalovaný neuvádí, jak ze skutečnosti, že žalobce skončil ve ztrátě, dovozuje jeho účast na daňovém podvodu.

6. Žalobce má za to, že prokázal dostatečná opatření zamezující účasti na daňovém podvodu, byl tedy v dobré víře. Správce daně je bagatelizuje a požaduje po žalobci přijetí nemožných opatření. Po daňových subjektech nelze požadovat, aby si u Cizinecké policie ČR ověřovali zaměstnance svých dodavatelů a vyhledávali, zda předložené listiny nebyly padělány či pozměněny. Ze závěrů žalovaného nelze dovodit, co měl žalobce učinit. Žalobce postrádá logiku v tvrzení, že cena plnění se v průběhu obchodních případů neměnila. Žalobce poskytoval službu, nikoli prodej zboží, tudíž kolísání cen dle aktuálního trhu jej nijak netížilo, neboť se nejednalo o odpad v jeho vlastnictví a tento odpad neprodával jako zboží. Je nepochopitelné, že žalovaný požaduje úpravy cen za přijaté plnění, ačkoliv si je zároveň vědom toho, že SUEZ cenu za plnění pro žalobce neměnil. Touto opakovanou námitkou se žalovaný nezabýval. Tvrzení, že se jednalo o nevýhodné ceny, nemá oporu ve spisu. Tvrzení, že žalobce nevyužíval plně potenciálu jeho zaměstnanců, je v extrémním rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Pokud by žalobce hradil jinému dodavateli za shodnou práci nižší cenu, jednal by v rozporu se svou zavedenou obchodní praxí. Žalobce nebyl schopen si značnou část tvrzení žalovaného ani ověřit, nebyla mu předložena žádná listina týkající se stanovení daňové povinnosti SCANTO, absentovaly důkazní prostředky jako kontrolní hlášení subjektů s dodavatelsko-odběratelských vztazích, registrace Charts k DPH.

7. Žalovaný dle názoru žalobce porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobce neseznámil s nově zjištěnými skutečnostmi, i když doplnil napadené rozhodnutí o nová zjištění. Výzva byla nezákonná pro její vnitřní rozpornost. Žádá, aby zdejší soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku stran výkladu čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Poukazuje na nalézacímu řízení předcházející vydání zajišťovacích příkazů, které byly potvrzeny Krajským soudem v Brně i Nejvyšším správním soudem. Daňové orgány tedy doměřili žalobci DPH z identických důvodů, na základě kterých jimi byla shledána pravděpodobnost budoucího stanovení daně.

9. Jako chybějící daň nelze dle žalovaného chápat jen situaci, kdy je daň vyměřena a daňový subjekt ji neuhradí, ale i situaci, kdy je daňový subjekt nekontaktní, a tak správce daně nemá možnosti ověřit si výši daňové povinnosti, resp. jednotlivá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění. V rámci prvního řetězce byla společnost BERI i SCANTO nekontaktní, společnosti Charts uhradila svou daňovou povinnost za období srpen 2016 pouze částečně a za období září 2016 vůbec. V rámci daňového řetězce neposkytly společnosti BRAVA a Scoop správci daně požadované podklady (nekontaktnost) a neuhradily vlastní daňové povinnosti.

10. Žalovaný dále uvádí, že nestandardní okolnosti svědčící o participaci žalobce na daňovém podvodu jsou ve svém souhrnu zcela dostačující (např. jednatelé jsou příslušníci třetích zemí bez pobytu na území ČR, virtuální sídla, absence movitého i nemovitého majetku, absence zaměstnanců a registrace coby agentura práce, úhrady na nezveřejněné bankovní účty, následné výběry peněz v hotovosti, nezveřejňování účetních závěrek atp.). Cena, za kterou žalobce nakupoval službu třídění odpadu, byla sjednána v jeho neprospěch, bez reakce na trh. Neměl uzavřeny ani žádné písemné smlouvy pro ošetření rizikových situací. Cenu služeb lze srovnávat s cenou vytřízeného zboží, neboť pakliže je cena služby za vytřízení zboží srovnatelná či vyšší než cena zboží již vytřízeného, nemá tento vzorec chování ekonomické opodstatnění. Nedává smysl, že výkonnost pracovníků žalobce je skoro poloviční. Množství vytříděného materiálu v třídírnách v Hruškách, Otrokovicích u Brna a Brně, vzhledem k bezpečnostním předpisům, se jeví jako zcela nereálné. Navíc žádný ze zaměstnanců přímých dodavatelů žalobce nikdy neměl na území ČR ani jakýkoliv záznam o ubytování. Žalobce účelově směšuje dvě odpovědi uvedené v rozsudku *ALTIC* daném rozsudku na předběžné otázky v jednu. Z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES lze *a contrario* dovodit, že pouze nedodržení povinnosti sledující za cíl ochranu systému DPH může představovat jedinou objektivní okolnost, na základě níž lze dovozovat, že plátce DPH věděl či měl vědět, že se účastní daňového podvodu. Rozsudek je na nyní projednávanou věc nepřiléhavý, neboť žalovaný vycházel z několika rozličných objektivních okolností, nikoli jen z jediné. Pokud tedy žalobce neměl prověřeno, že zaměstnanci jeho přímých dodavatelů ne/mají na území ČR záznam o pobytu, jedná se o plnohodnotnou objektivní skutečnost, neboť není objektivní skutečností ojedinělou (osamocenou) – je doprovázená dalšími objektivními skutečnostmi.

11. Opatření přijatá žalobcem byla dle názoru žalovaného nulová – neprověřoval, zda jeho přímí dodavatelé zveřejňují účetní závěrky, hradil jim v hotovosti, absentovaly písemné smlouvy, ačkoliv se jednalo o obchody v milionech Kč atp. Požadavek prověřování zaměstnanců (ze třetích zemí) dodavatelů u Cizinecké policie sice nelze klást na bedra žalobce, nicméně pokud zkonstatoval, že legální možnost jejich práce byla zkontrolována v rámci BOZP proškolení, kdy předkládali pasy a potvrzení o trvalém pobytu, jeví se toto tvrzení jako nepravdivé.

12. Žalovaný tvrdí, že žalobce byl prokazatelně seznámen s nově zjištěnými skutečnostmi (č. j. 36917/19/5300-22443-607102), byla mu dána možnost na seznámení reagovat, čehož také využil v podání ze dne 26. 9. 2019, resp. v odvolacích námitkách (body 4 napadeného

rozhodnutí a bod 5 – č. 9 – 11). Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu nebylo žalovaným porušeno. Je diskreční pravomocí krajského soudu, zda předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie položí či nikoliv.

IV. Replika

13. V podané replice žalobce trvá na skutečnostech uvedených v žalobě. Žádá soud, aby žalobu posuzoval odděleně od řízení ve věci zajišťovacích příkazů, neboť daná řízení jsou založena na odlišných principech. V projednávané věci nese důkazní břemeno výlučně správní orgán. Tvrzením, že v případě nákupu v řetězci neprokázaly jednotlivé články nákup předmětných služeb na vstupu, na základě čehož došlo ke ztrátě daně, žalovaný tyto řetězce popírá a rozbíjí sám. Za těchto podmínek lze jen stěží hovořit o tom, že správce daně popsal, v čem podvod na dani spočíval, když v podstatě existenci těchto řetězců sám zpochybnil. Situace, kdy dojde k doměření daně až následným zásahem správce daně, nemůže být chápána jako ztráta ve smyslu judikatury SDEU. Z rozhodnutí žalovaného neplyne, jak došel k závěru, že právě plnění dodaná žalobci byla zasažena podvodem na dani. Žalovaný nevysvětlil, proč nárok na odpočet odmítl žalobci, když tvrzenou výhodu měla čerpat společnost SUEZ coby *profit taker* (*broker*). Žalobci nelze klást k tíži, že se v rámci dlouholeté spolupráce najednou změní způsob platby, což lze přičíst i skutečnosti, že se v témže okamžiku změnil jednatel, přičemž tento dodavatele dlouhodobě zastupoval, takže nebyl pro žalobce neznámou osobou, což žalovaný ignoruje.

14. Žalobce opakovaně zdůrazňuje, že daňové orgány mohou přičítat k tíži daňovým subjektům pouze ty skutečnosti, které jsou po nich zákonem požadovány, a které mají přímou souvislost s uplatněným nárokem na odpočet daně ve smyslu směrnice 2006/112/ES. Objektivní okolnost je taková okolnost, která okamžitě upozorní, že může docházet k nějakému podezřelému obchodování již v samotné době obchodního vztahu a má souvislost s právní úpravou obsaženou ve směrnici 2006/112/ES. Nikoliv okolnost, která vyplyne o více než dva roky později od obchodní spolupráce, nebo okolnost, kterou se daňový subjekt ani dozvědět nemůže. Žalovaný nemůže na základě svých vnitřních pokynů chtít po podnikatelích, aby ještě vyšetřovali své dodavatele namísto žalovaného.

V. Ústní jednání před soudem

15. Při ústním jednání před soudem konaném dne 20. 7. 2021 účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce nad rámec žaloby odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-189/18 *Glencore*, a navrhl provedení důkazu zprávami likvidátorů BRAVA a Charts, a daňovými doklady týkajícími se Charts za rok 2017.

VI. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

17. Soud neprováděl žalobcem navržené dokazování přehledem přijatých faktur a plateb ve prospěch společností Scoop a Charts Ural, zprávou o daňové kontrole za zdaňovací období dubna roku 2015 ani daňovými doklady za rok 2017, neboť nemohly přispět k

dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Co se týče žalobcem předložených přehledů přijatých faktur a proběhnuvších plateb vůči jeho dodavatelům, ty jsou v daňovém spise dostatečně zdokumentovány a zdejší soud ani daňové orgány nezpochybňují, že tyto byly uskutečněny. Ze závěrů daňové kontroly za zdaňovací období duben 2015 nelze vycházet při zjišťování a posouzení skutkového stavu věci ve vztahu ke zdaňovacím obdobím srpen a září 2016. Daňové orgány nejsou při posuzování jiných zdaňovacích období vázány závěry daňové kontroly za předcházející zdaňovací období. Vždy je nutno posuzovat konkrétní skutkové okolnosti vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období. Podobně ani daňové doklady týkající se roku 2017 nejsou pro danou věc podstatné, neboť se týkají jiného zdaňovacího období. Skutečnost, že žalobce postupoval shodně po delší dobu, nemůže z povahy věci vyvrátit zjištění správce daně, že se přinejmenším v posuzovaném období podílel na daňovém podvodu, o kterém vědět měl a mohl.

VI. A K procesním námitkám

18. Zdejší soud se v prvé řadě zaměřil na žalobcem uplatněné procesní námitky, jejichž důvodnost by bez ohledu na věcné posouzení věci žalovaným mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

19. Námitka žalobce o absenci jeho seznámení se skutečnostmi zjištěnými žalovaným v odvolacím řízení, a tudíž o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, je nedůvodná.

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

21. Dle důvodové zprávy k ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je jeho cílem „*poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním*“ K tomu důvodová zpráva dodává, že daňový subjekt je při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum. Dialog přitom bude plnit svůj účel, pouze pokud bude daňový subjekt vědět jak o shromážděných podkladech, tak o jejich hodnocení odvolacím orgánem a skutečností, které z nich dovozuje.

22. Lze tedy shrnout, že smyslem povinnosti správce daně dle § 115 odst. 2 daňového řádu je zamezit tomu, aby rozhodnutí odvolacího orgánu bylo pro daňový subjekt překvapivé, neboť odvolací orgán může přijít s novými, ať již skutkovými nebo právními závěry. Jelikož proti jeho rozhodnutí již není možné podat odvolání, ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu stanoví daňovému subjektu možnost se k těmto novým úvahám vyjádřit a případně k nim zaujmout procesní postoj. Tímto postupem je dbáno na dodržení zásady dvojinstančnosti, dle které je nutné, aby daňový subjekt během daňového řízení měl možnost proti závěrům, na kterých daňové orgány vystaví své konečné rozhodnutí, ještě v rámci daňového řízení uplatnit námitky. Jako „překvapivý“ by bylo možno považovat např. nový podklad v daňovém spise, o kterém daňový subjekt neví, či nové hodnocení již správním orgánem prvního stupně shromážděných podkladů. Obdobně by bylo možné si jako překvapivou představit i situaci, kdy odvolací daňový orgán v daňovém spisu doplní

obrovské množství podkladů a následně pouze daňovému subjektu sdělí, že k tomuto doplnění daňového spisu došlo.

23. Žalovaný v rámci přezkumu závěrů platebních výměrů dospěl k závěru, že správce daně směšoval nestandardní okolnosti svědčící o daňovém podvodu s objektivními okolnostmi, a nahradil tak odůvodnění správce daně vlastním posouzením. V důsledku toho byl vázán povinností stanovenou § 115 odst. 2 daňového řádu, již splnil vydáním dokumentu zvaného „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a právním názorem a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 9. 9. 2019, č. j. 36917/19/5300-22443-607102, kterou prokazatelně seznámil žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem žalovaného a umožnil mu se k nim vyjádřit. Svého práva žalobce využil, když podáním ze dne 26. 9. 2019, evidovaným pod č. j. 40429/19, reagoval na předmětnou výzvu přípisem „vyjádření se v rámci odvolacího řízení“. S návrhy a námitkami žalobce uvedenými ve vyjádření se pak žalovaný zcela legitimně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Zdejší soud proto uzavírá, že procesní postup zvolený žalovaným je zcela v souladu s dikcí, smyslem a účelem ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu.

24. Žalobci tedy nelze přisvědčit ani v tom, že by v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu vůbec nebyl seznámen se skutečnostmi a právním názorem žalovaného přijatým v odvolacím řízení, ani v tom, že předmětná výzva byla vnitřně rozporná. Zdejší soud má ve shodě se žalovaným za to, že ze znění výzvy zcela jednoznačně vyplývají skutečnosti, které byly žalovaným posuzovány, jakož i závěry z provedeného posouzení přijaté, to vše v posloupných, logických souvislostech. Ostatně jak na zjištěné skutečnosti, tak na přijatý právní názor žalovaného žalobce reagoval následným podáním, ze kterého je zřejmé jak jeho seznámení se s nimi, tak i pochopení stěžejních východisek i závěrů.

25. Žalobce spatřuje pochybení daňových orgánů mimo jiné v tom, že při nahlížení do spisu nepředložily žalobci důkazní prostředky ve vztahu ke stanovení daňové povinnosti SCANTO. K tomu zdejší soud uvádí, že společnost SCANTO nebyla daňovými orgány identifikována jako článek řetězce, u kterého by byla zjištěna chybějící daň – takovými články (označovanými jako tzv. *missing trader*) byly v jednotlivých řetězcích společnosti BERI a BRAVA. Společnost SCANTO měla dle zjištění daňových orgánů působit v řetězci jako tzv. *buffer*, tj. článek, jehož role je „toliko“ pomocná a zastírací. Takový článek je pro správce daně nekontaktní, nereaguje na zaslané výzvy, a neumožní tak správci daně ověřit deklarovaná plnění ani zahájit daňovou kontrolu. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že důkazní prostředky, jichž se žalobce dovolává, by nemohly nic změnit na závěrech daňových orgánů o chybějící dani, objektivních okolnostech nasvědčujících vědomosti žalobce o podvodném jednání, ani žalobcem přijatých preventivních opatřeních. Námitka žalobce je tedy nedůvodná.

26. V této souvislosti soud poznamenává, že již v důsledku zapojení více subjektů do podvodného daňového řetězce může dojít k tomu, že daňová výhoda bude odepřena i více článkům téhož řetězce (stejně tak může dojít k odepření nároku na odpočet DPH u některého článku z jiného důvodu). V takovém případě může dojít fakticky k narušení neutrality daně, bude-li stanovena a vybrána od více subjektů a v konečném důsledku ve vyšší částce než daň chybějící. Tento důsledek je nicméně s neuznáváním daňových výhod z důvodu účasti na daňovém podvodu nevyhnutelně spjat. Princip neutrality daně není všeobjímajícím principem, který by nutně vždy převážil nad všemi ostatními principy a hodnotami, jako je například také boj proti daňovým únikům. Neuznání nároku na odpočet DPH zde není nástrojem „výběru“ chybějící daně, nýbrž obecnou sankcí (nikoliv

však sankcí „trestní“ v širším slova smyslu), která je důsledkem vědomého zapojení do daňového podvodu. Chybějící daň zde figuruje pouze jako podmínka odepření nároku na odpočet DPH, nikoliv jako finanční limit výše nároku na odpočet DPH, který by bylo možné odepřít. Proto také Soudní dvůr Evropské unie (viz např. rozsudek ve věci C-21/16 *Euro Tyre*, nebo body 56 a 60 rozsudku ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda*; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná na curia.europa.eu) opakovaně konstatoval, že se daňový subjekt v případě, že se účastnil daňového podvodu, o němž vědět měl a mohl, nemůže dovolávat porušení zásady neutrality. Proto není ani podstatné to, zda byla jiným článkům na pozici tzv. bufferů taktéž doměřena daň a v jaké výši. Nebyl-li jim uznán nárok na odpočet DPH z důvodu jejich vědomé účasti na daňovém podvodu, nelze postup správců daně označovat za nezákonný z důvodu porušení neutrality daně, neboť takový postup (uznání výstupů a zpochybnění uplatněné daně na vstupu) je přípustný, za dané situace předvídaný a osoby účastnící se daňového podvodu se nemohou dovolávat porušení uvedené zásady. Podobně není podstatné ani to, že likvidátor Charts ve své zprávě neidentifikoval pohledávku správce daně, neboť se u tohoto článku nejednalo o onu chybějící daň, jejíž neodvedení bylo předmětem daňového podvodu (navíc likvidátor takovou pohledávku vůbec nemusel zjišťovat, konstatoval-li předlužení Charts v takovém rozsahu, že by nebylo možné ani uhrazení minimálních nákladů insolvenčního řízení).

27. Povinností daňových orgánů bylo tudíž seznámit žalobce toliko se skutkovými zjištěními, které podporují závěr o existenci chybějící daně na straně tzv. *missing traderů*. Této povinnosti (plně v souladu s rozsudkem Soudního dvora ve věci C-189/18 *Glencore* (na který žalobce odkazoval) daňové orgány dostály. Žalobce byl totiž seznámen s platebními výměry, kterými byla BERI a BRAVA doměřena DPH za předmětná zdaňovací období. Tyto platební výměry obsahují také zdůvodnění doměření daně. Ačkoliv byly původně tyto podklady zařazeny do vyhledávací části spisu, v řízení před žalovaným byly přeřazeny do veřejné části spisu, žalobce byl o této skutečnosti informován a s těmito listinami se také seznámil. Nelze proto přisvědčit námitce žalobce, že by mu daňové orgány neumožnily seznámit se se zjištěními, které vedly k závěru o chybějící dani v posuzovaných řetězcích.

VI. B K rozložení důkazního břemene a zjišťování rozhodných skutečností

28. K tomu, aby mohlo dojít ke vzniku a následnému uplatnění nároku na odpočet DPH, je v prvé řadě nutno vždy ověřit, zda vůbec byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik takového nároku vyplývající z § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“); k tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015-50, a ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016-57 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

29. Mezi účastníky řízení není sporné, že ve vztahu k plněním uplatňovaným žalobcem ve zdaňovacích obdobích srpen 2016 a září 2016 mezi společností Charts a Scoop, jakožto dodavateli, a žalobcem, jakožto odběratelem byly splněny formální i hmotněprávní podmínky vyplývající z § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný uznal, že bylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění, i to, že předmětné služby dodaly žalobci společnosti Charts a Scoop, které byly plátcem DPH, a které vystavily k předmětným dodávkám daňové doklady. Jinými slovy žalobce unesl své důkazní břemeno, že plnění

uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.

30. Nárok na odpočet DPH však lze osobě povinné k dani i přes naplnění výše uvedených hmotněprávních a formálních podmínek odepřít, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu [srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr") ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*; či jemu předcházející rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*; či ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu* a *Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*].

31. A právě tento důvod, tj. vědomá účast žalobce na podvodu na DPH, byl důvodem odepření nároku na odpočet žalobce v právě posuzované věci.

32. Jádrem sporu v posuzované věci je tedy otázka, zda byly dány důvody pro odepření nároku žalobce na odpočet DPH z plnění přijatého žalobcem od dodavatele z důvodu, že žalobce věděl, resp. vědět měl a mohl, že předmětné obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním, přičemž nepřijal taková opatření, která by jeho účasti na daňovém podvodu zamezila.

33. Správní soudy pravidelně vycházejí při posouzení existence podvodu na DPH v souvislosti s nárokem na odpočet z judikatury Soudního dvora. Základní a opakovaně zdůrazňovanou premisou je skutečnost, že nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH a v zásadě nemůže být omezen. Jeho cílem je sejmout z příjemce zdanitelného plnění, které bylo použito za účelem zdanitelných plnění na výstupu, břemeno daně, která byla uhrazena nebo je splatná. Takto nastavený systém DPH zaručuje úplnou neutralitu daňového zatížení všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že v zásadě samy o sobě podléhají DPH (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 9. 1988, C-50/87 *Komise proti Francii*, bod 15; ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Dávid*, body 37 až 39; ze dne 6. 12. 2012, C-285/11 *Bonik*, body 25 až 27, ze dne 19. 10. 2017, C-101/16 *SC Paper Consult*, body 35 až 37, nebo výše citovaný rozsudek *Kittel a Recolta*, bod 47).

34. Ze znění čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2010/88/EU (dále jen „směrnice o DPH") vyplývá, že pro to, aby nárok na odpočet mohl být přiznán, je třeba, aby dotyčná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a aby na výstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani. Pokud jsou tyto podmínky splněny, nárok na odpočet daně v zásadě nemůže být nepřiznán (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 2. 2014, C-18/13 *Maks Pen*, bod 25).

35. Zároveň ovšem Soudní dvůr pravidelně připomíná, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že

k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudky Soudního dvora *Maks Pen*, bod 26, nebo *Bonik*, body 35 až 37).

36. To platí nejen pro situaci, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz např. rozsudek Soudního dvora *Maks Pen*, bod 27). Jinými slovy, osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz např. rozsudky Soudního dvora *Bonik*, bod 39, *Kittel a Recolta*, bod 56, nebo *Mahagében a Dávid*, bod 46).

37. Z citované judikatury zároveň plyne, že pro posouzení, zda se osoba povinná k dani účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 37).

38. Klíčovým prvkem pro odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu je tedy existence podvodu na DPH. Směrnice o DPH ani judikatura Soudního dvora či Nejvyššího správního soudu neobsahují definici pojmu podvod na DPH, lze však vysledovat určité společné znaky situací, které byly jako podvod na DPH označeny.

39. Judikatura Soudního dvora (viz např. již výše citované rozsudky) pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Typicky se bude jednat o situaci, kdy sporný obchod je součástí rozsáhlejší řady obchodů uskutečněných s úmyslem vyhnout se placení DPH do státní pokladny. Např. v rozsudku *Optigen* byly skutkové okolnosti popsány tak, že daná plnění byla uskutečněna v řetězci dodávek, jehož součástí byl chybějící subjekt, tedy subjekt, který „zmizel“, aniž by zaplatil DPH daňovým orgánům, nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, bod 12).

40. Obdobně charakterizuje podvody na DPH také Nejvyšší správní soud. Například v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2016-55 (bod 38) označil za jednu z typických forem podvodu na DPH situaci, „*kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel ‚zmizí ze scény‘. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod.*“ V rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 35, Nejvyšší správní soud uvedl, že mezi typické rysy podvodu na DPH se řadí např. tyto: „*jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po*

uskutečněné transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty."

41. Lze si představit nejrůznější varianty řetězových obchodů, které mohou být zasaženy podvody na DPH, různost skutkových okolností proto brání vymezení konkrétní a vyčerpávající definice. Jak výstižně poznamenal generální advokát Colomer ve věci *Kittel a Recolta*: „*Ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují.* [...] *ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH*" (stanovisko generálního advokáta ze dne 14. 3. 2006, ve věci *Kittel a Recolta*, bod 35).

42. Je rovněž na správci daně, aby prokázal, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se přijetím sporného plnění účastní podvodu na DPH.

43. V souvislosti s prokazováním subjektivní stránky jednání, tedy vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu, je prováděn tzv. vědomostní test. I k tomuto posouzení dochází na základě objektivních skutkových okolností případu. Nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět (srov. rozsudek Soudního dvora *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*). Každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*). Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.

44. V rozsudku *Mahagében a Dávid* (bod 49) Soudní dvůr zdůraznil, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, a proto „*je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*" (shodně např. rozsudek *Bonik*, bod 43). Soudní dvůr v citovaném rozsudku uzavřel, že „[j]*estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti*". Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „*vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je*

v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady". Lze přitom poukázat na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47: *„Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevyžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost)."*

45. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem těmto plátcům i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, 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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).

46. Vědomostní test tedy sestává ze dvou kroků: 1) zjištění objektivních okolností nasvědčujících vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání; 2) zkoumání, zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.

47. K tomu je však nutno zdůraznit, že základní penzum úkonů daňového subjektu je zcela minimální - patří do něj pouze povinnost ověřit, zda dodavatel není veden na seznamu nespolehlivých plátců (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 10. 2017, C-101/16 *Paper Consult*, body 54 a 55), a formální povinnosti související s oběhem daňových dokladů. Nic dalšího do základního penza úkonů nepatří. Daňový subjekt tedy nemusí aktivně ověřovat další skutečnosti (mimo jiné ani skutečnost, zda je jeho obchodní partner plátcem DPH, jak uvedl Soudní dvůr v bodech 61 až 63 rozsudku *Mahagében a Dávid*), musí však „mít otevřené oči" a vyhodnocovat všechny okolnosti, s nimiž byl konfrontován.

48. Vše ostatní je již pouze důsledkem povinnosti daňového subjektu „mít otevřené oči", jež je však s výjimkou aktivních úkonů, zmíněných v předchozí větě, spjata jen s informacemi, které se daňový subjekt (samovolně) dozvěděl, aniž by bylo ale možné po něm požadovat, aby takové informace sám aktivně vyhledával. Teprve pokud je správcem daně prokázáno, že se informace, jež vzbuzují podezření, že by mohlo dojít k nesrovnalosti nebo podvodu, dostaly do dispozice daňového subjektu, lze aplikovat dodatečné požadavky na to, aby daňový subjekt blíže svého obchodního partnera a povahu obchodní transakce, již hodlá podstoupit, předem prověřoval, a to i prostřednictvím aktivního šetření (právě o takové situaci se hovoří v bodech 59 a 60 rozsudku *Mahagében a Dávid*). Nadto i toto aktivní šetření (jež má povahu výjimky z pravidla), byla-li jeho potřeba aktivována, nemůže být neomezené, ale vždy záleží na možnostech prověřování, jimiž daňový subjekt disponuje (teoretická dostupnost informací), a na okolnostech případu, především na povaze

informace naznačující riziko podvodu (požadavek proporcionality prověřování k míře zjištěných pochybností).

49. Zdejší soud dává za pravdu žalobci v tom, že je vyloučeno, aby správce daně kladl na daňový subjekt nesplnitelné požadavky a pro jejich nesplnění mu odpíral nárok na odpočet. Proto vždy musí správce daně prokázat, že bylo v možnostech daňového subjektu šetřením v době předcházející uzavření obchodu získat takové (dodatečné) informace, jež samy o sobě či ve svém souhrnu potvrzovaly podezření o možném podvodu na DPH jako důvodné. Pokud již daňový subjekt má určité indicie, lze též předpokládat, že v rozsahu přiměřeném jejich závažnosti a jeho „manévrovacímu prostoru“ případně pozdrží uzavření obchodu či jej podmíní určitou součinností obchodního partnera (např. předložením určitých potvrzení a dokladů) tak, aby před realizací transakce bylo podezření na možný daňový podvod pokud možno rozptýleno. Jestliže tak neučiní, vědomě podstoupí riziko účasti na podvodu, a pokud správce daně existenci podvodu i neuskutečnění adekvátních, daňovému subjektu dostupných šetření (byť i pod tlakem obchodního partnera, který, je-li jeho cílem krátit daň, přirozeně bude tlačit na rychlé uzavření obchodu) prokáže, bude moci daňový odpočet neuznat.

50. Zároveň však správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat i při prokázání znalosti určitých podezření realizaci preventivních šetření v rozsahu, který neodpovídá (omezené) závažnosti takových podezření. Jinými slovy nelze jen na základě skutečností, jež jen ve velmi málo pravděpodobné variantě naznačují, že by zdanitelné plnění snad mohlo být dotčeno podvodem na DPH, požadovat po daňovém subjektu zevrubné šetření, jež je v praxi spojeno s nemalými časovými a personálními (a tedy i finančními) náklady, zcela neúměrnými povaze takové pochybnosti. Požadavek důkladného prověřování přichází do úvahy jen tam, kde již prvotní informace naznačují vyšší pravděpodobnost (byť ne ještě důvodný závěr o existenci) podvodné transakce, popřípadě tam, kde postupným doplňováním informací na základě zběžného šetření je podezření zesilováno, namísto toho, aby se jej v rámci ověření podařilo rozptýlit.

51. Daňový subjekt přirozeně tíží důkazní břemeno k rozsahu a výsledku jím prováděných šetření jen v míře odpovídající podezřelým skutečnostem, jejichž znalost mu správce daně prokáže. Nebyl-li konfrontován s ničím podezřelým, nemusí daňový subjekt prokazovat prakticky žádnou aktivní snahu o předcházení účasti na daňovém podvodu (kromě ověření statusu nespolehlivého plátce a přijetí daňového dokladu). Byl-li s podezřelou informací seznámen, prokazuje provedení jen odpovídajících opatření (pokud by byla vůbec způsobilá dle informací správce daně podezření posílit) a eventuálně též může prokazovat, že tato opatření i přes očekávání správce daně případně kýžené informace nepřinesla, a to z příčin, jež nelze daňovému subjektu přičítat k tíži (zatímco vadně realizované prověřování je chybou daňového subjektu, za přesvědčivé zastření či důvěryhodné vysvětlení podezřelých okolností ze strany tvůrců podvodné transakce nebo za náhodu, která zabránila získání informace, daňový subjekt neodpovídá). Odpovědnost daňového subjektu se totiž týká pouze řádného prověřování tam, kde to situace žádala, nejedná se však o odpovědnost za výsledek.

52. Je také nezbytné rozlišovat mezi okolnostmi, jež samy o sobě vedou k důvodnému předpokladu podvodného jednání v řetězci dodavatelů (event. odběratelů), popř. k takovému závěru vedou v kombinaci s dalšími daňovému subjektu známými okolnosti, a mezi okolnostmi, které takovou informační hodnotu ani s ostatními známými údaji nemají, avšak jejich znalost by měla u daňového subjektu vyvolat snahu o bližší prověření

zamýšlených transakcí a obchodních partnerů. V prvním případě jejich znalost u daňového subjektu musí vést bez dalšího k rozhodnutí takový obchod neuzavřít, jinak mu totiž související odpočet (nebo např. osvobození apod.) nesmí být uznán. V druhém případě se jedná jen o pouhé iniciátory povinnosti prověřit další okolnosti zamýšlené transakce. Ovšem neprokáže-li daňový subjekt, že po obeznámení s takovými skutečnostmi provedl potřebná šetření a správce daně zároveň prokáže, že lze důvodně předpokládat, že by šetření k dosažení důvodného předpokladu podvodného jednání vedly, i takové okolnosti povedou k nepřiznání souvisejícího daňového nároku. Pokud ovšem daňový subjekt prokáže, že na jejich základě provedl dodatečné prověření, jež bez jeho viny podezření neposílilo (ani jej nemusí oslabit), nelze jej činit odpovědným za nezjištěnou účast na daňovém podvodu. To přitom platí řetězově i pro případné další stupně prověřování v případě dílčího posilování podezření, jestliže v konečném důsledku ani finální suma adekvátních úkonů nevedla ke kritické míře podezření v podobě objektivně důvodného přesvědčení o podvodnosti zamýšlené transakce.

53. Informační hodnotu té které informace a jejich souhrnu je třeba hodnotit hlediskem nezaujaté, rozumně uvažující a obezřetné osoby, která by stála v pozici daňového subjektu a měla v daném čase právě ty informace, kterými disponoval daňový subjekt, popř. kterými byl povinen disponovat.

VI. C Aplikace uvedených východisek na projednávanou věc

54. Z výše uvedených závěrů a citované judikatury lze tedy jednoznačně dospět k závěru, že zatímco prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH tíží daňový subjekt, důkazní povinnost ohledně účasti na daňovém podvodu tíží správce daně. Zdejší soud se proto v následujícím textu zaměří na posouzení, zda správce daně, potažmo žalovaný dostáli své povinnosti prokázat žalobci jeho vědomou účast na existujícím daňovém podvodu.

VI. C. 1 Postup daňových orgánů směřující k odhalování účasti žalobce na daňovém podvodu

55. Co se týče existence daňového podvodu, jakožto první podmínky pro to, aby mohl být odepřen nárok žalobce na odpočet DPH, v posuzované věci žalovaný dostatečně konkrétně v bodech 58 až 72 napadeného rozhodnutí popsal posloupnost řetězení společností a jejich úkonů vztahujících se k získání zdanitelného plnění, popsal jednotlivé články daného dodavatelsko-odběratelského řetězce a jejich činnost směřující k porušení daňové neutrality. Z jednotlivých skutkových okolností specifikovaných žalovaným je jasně seznatelné, v čem jím tvrzený podvod na DPH spočíval. Identifikoval dlužnou daň v řetězci společností, jednotlivé články řetězců a jejich role včetně role žalobce.

56. Následně se žalovaný zabýval existencí objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o tom, že je účasten podvodného jednání na DPH, přičemž dospěl k závěru, že zjištěné skutečnosti byly natolik zřejmé, že prokázaly, že si žalobce své účasti na podvodném jednání musel být vědom.

57. Vzhledem k tomu, že žalovaný považoval za unesené své důkazní břemeno stran prokázání objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o daňovém podvodu, vyzval jej k prokázání přijetí rozumných opatření, resp. kontrolních mechanismů, k zamezení jeho účasti na podvodném jednání. Po provedeném dokazování však dospěl k závěru, že žalobce přijetí takových opatření neprokázal, resp. že 1) nečinil žádné kroky vedoucí k ověření svých obchodních partnerů, nebo 2) tyto činil, avšak s ohledem na konkrétní

okolnosti, kterých si musel být vědom, v nedostatečné, čistě formální, rovině (typicky ověřením údajů v databázi nespolehlivých plátců a dlužníků). Z toho důvodu, tedy pro neunesení důkazního břemene stran přijetí rozumných opatření žalobcem, přistoupil k aplikaci institutu neuznání nároku na odpočet daně žalobci i přesto, že hmotněprávní i formální podmínky dané § 72 a § 73 zákona o DPH byly splněny.

58. Z výše uvedeného postupu dle zdejšího soudu jednoznačně vyplývá, že daňové orgány postupovaly v projednávané věci zcela v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou týkajících se postupu směřujícího k neuznání odpočtu na DPH pro vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Daňové orgány prokazovaly právě ty skutečnosti, které prokazovat měly a daly žalobci prostor k unesení jeho důkazního břemene právě k těm skutečnostem, u kterých to po něm lze požadovat. Zda provedeným dokazováním byly rozhodné skutečnosti v jednotlivých krocích vědomostního testu skutečně prokázány, posoudí soud níže. Nelze však obecně vyhodnotit koncepci dokazování zvolenou daňovými orgány za nesprávnou.

59. Výše provedeným posouzením dospěl soud k závěru, že daňové orgány zvolily k odhalování účasti žalobce na daňovém podvodu právě ty kroky, které jsou právním řádem a judikaturou pro tento postup stanovené. Provedená zjištění a hodnocení daňových orgánů je s nimi v obecné rovině v souladu. Správcem daně zjištěné a následně i žalovaným hodnocené podezřelé skutečnosti u jednotlivých dodavatelů nenasvědčují tomu, že by obchody neproběhly, ani daňové orgány takové závěry z těchto zjištění nevyvozovaly. Daňové orgány je vyhodnotily jako okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobce na podvodném řetězci, resp. jako skutečnosti pochybné do té míry, že měly v žalobci vzbudit obezřetnost a potřebu přijetí opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu. Zda zjištění daňových orgánů skutečně vzbuzovala pochybnost o solidnosti daných obchodních partnerů, která měla v žalobci vyvolat větší obezřetnost, posoudí soud níže.

VI. C. 2 Posouzení účasti žalobce na daňových podvodech

60. Před posouzením jednotlivých řetězců musí soud v obecné rovině uvést, že žádná jednotlivá skutečnost sama o sobě zpravidla nemůže prokázat vědomost žalobce o podvodu na DPH. Soud proto daňovými orgány zjištěné a uváděné skutečnosti hodnotí vždy komplexně ve vztahu ke každému jednotlivému řetězci. Soud může učinit závěr pouze o tom, zda zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu prokazují, že žalobce věděl (nebo při nejmenším vědět musel a měl) o tvrzených podvodných řetězcích. Soud nemůže posuzovat zcela izolovaně jednotlivá zjištění. Byť se v judikatuře soudů objevuje hodnocení některých na první pohled srovnatelných skutečností, tato hodnocení nelze vytrhávat z kontextu. Obdobná skutečnost, která nesvědčila v konkrétní věci o možnosti daňového subjektu vědět o účasti na daňovém podvodu, může v jiné věci podporovat další indicie nasvědčující takové vědomosti. Každý případ je zkrátka jedinečný a judikatura hodnotící jednotlivé skutkové okolnosti je prakticky irelevantní. Hodnocení vyslovené soudy v jiných věcech ostatně nelze z povahy věci považovat za „judikaturu“, tj. právní názor na interpretaci právního pravidla, neboť jde ve skutečnosti o hodnocení konkrétního skutkového stavu. Jakkoliv soudy běžně činí zobecňující teze, nelze s nimi nakládat jako s všeobecně platnými pravidly. Odkazy účastníků řízení na „judikaturu“ k hodnocení jednotlivých skutečností lze tedy odmítnout jako nepřípadné už proto, že pro

hodnocení konkrétní věci z povahy věci žádná judikatura (tj. soudy uplatňovaný právní názor) neexistuje.

61. Soud proto nebude ve vztahu k jednotlivým skutkovým okolnostem, které podle žalovaného podporují závěr o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu, poukazovat na hodnocení soudů v jiných věcech. Nemá ani žádný význam polemizovat s některými tezemi vyjádřenými v rozhodovací činnosti soudů či reagovat na to, co z toho kterého rozsudku účastníci řízení dovozují. Ostatně bylo by jistě možné nalézt soudní rozhodnutí, která přinášejí zdánlivě protichůdná hodnocení téže skutečnosti, a to proto, že tyto skutečnosti nebyly posuzovány izolovaně, nýbrž v rámci komplexu dalších skutkových okolností. Poukazují-li účastníci řízení na takovou „judikaturu“, musí soud konstatovat, že hodnocení skutkového stavu v jiné věci není pro nyní projednávanou věc podstatné. Podstatné je komplexní hodnocení konkrétních skutkových zjištění učiněných v této věci, která je, jako ostatně každá jiná věc, zcela jedinečná. Zdejší soud je s rozhodovací činností soudů v jiných věcech pochopitelně obeznámen, nicméně odkazování na ni při hodnocení konkrétního skutkového stavu považuje za zcela nadbytečné.

62. Stejně jako nelze zobecňovat hodnocení konkrétních skutečností, nelze ani obecně hodnotit možnosti daňových subjektů zjistit určité podezřelé skutečnosti či provádět určitá šetření za účelem vyhnutí se účasti na daňovém podvodu. Soud se proto nebude v obecné rovině zabývat například tím, zda je „přiměřené“ po daňových subjektech požadovat, aby prověřovaly existenci skutečného zázemí obchodních partnerů v místě jejich sídla, aby prověřovaly dostatečnost personálního a materiálního zabezpečení či splnění jejich registrační povinnosti. Pro účely posouzení projednávané věci nelze řešit, zda jsou vyjmenované požadavky obecně přiměřené, ale zda v konkrétních okolnostech daného obchodního vztahu bylo spravedlivé takové prověření po žalobci požadovat.

63. K nestandardnostem uváděným žalovaným je třeba uvést, že ač jsou některé skutečnosti označovány za nestandardní, nutně to neznamená, že se jedná o nestandardnost toliko na daném úzce vymezeném segmentu trhu. Jde-li o nestandardnosti obecně platné napříč jednotlivými oblastmi podnikání, tj. skutečnosti, které by měl považovat každý podnikatel za nestandardní, není na místě zjišťovat, zda se podobně nestandardně chovají i jiní podnikatelé, respektive, zda takové nestandardnosti bez přijetí náležitých opatření ignorují i jiní podnikatelé. Žalovaným zjištěné nestandardnosti přitom spadají právě do okruhu indicií, které by měly obecně vést každého podnikatele k vyšší ostražitosti a prověření svého obchodního partnera. Žalovaný žalobci nevytýkal toliko to, že by jednal nestandardně oproti jiným obchodníkům nabízejícím službu třídění odpadu, ale především to, že adekvátně nereagoval na skutečnosti týkající se jeho dodavatelů a posuzovaných transakcí, které jsou obecně nestandardní, tj. do určité míry podezřelé.

64. Před tím, než soud přistoupí k hodnocení jednotlivých řetězců, se vyjádří také k některým námitkám, které směřují obecně proti postupu správce daně a žalovaného při posuzování skutkového stavu.

65. Žalobce považuje objektivní okolnosti uváděné správcem daně a jejich spojení v neprospěch žalobce za vzniklé teprve *ex post*, či za uměle *ex post* vytvořené daňovými orgány z jejich úhlu pohledu, navíc zasažené předsudkem zpětného hodnocení, resp. cílené dezinterpretace. Jejich postup tak byl dle žalobce vůči němu neobjektivní a nesprávný. Posouzení uvedené žalobní námitky soudem je závislé na celkovém posouzení věci samé.

Soud nepovažuje za rozhodující, jaké byly pohnutky správce daně, potažmo žalovaného při posuzování skutkového stavu dané věci. Podstatné pro rozhodnutí soudu je, zda jsou skutková zjištění, právní posouzení a závěry z nich učiněné daňovými orgány zákonné. A právě tomuto přezkumu se bude soud věnovat v textu níže.

66. Již na tomto místě však soud zdůrazňuje zásadní rozdíl mezi skutečnostmi, které prokazují existenci daňového podvodu a skutečnostmi, které nasvědčují vědomé účasti daňového subjektu na tomto daňovém podvodu. Samotná existence daňového podvodu je objektivní skutečností, kterou správce daně prokazuje všemi dostupnými zákonným důkazními prostředky, bez ohledu na to, kdy se dostaly do jeho dispozice a zda o nich mohl daňový subjekt vědět. To, že při tomto hodnocení správce daně bere v úvahu skutečnosti, o kterých daňový subjekt nemohl vědět, nelze považovat za přičítání k tíži daňovému subjektu. O přičítání k tíži lze hovořit až v následujícím kroku, kdy jsou posuzovány okolnosti nasvědčující tomu, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu vědět musel a měl. V rámci tohoto kroku jistě nelze přičítat žalobci k tíži okolnosti, které vznikly teprve po kontrolovaném zdaňovacím období nebo o kterých nemohl tušit. Naopak skutečnosti, které v té době již existovaly, a žalobce o nich mohl a měl vědět, mu k tíži přičítány být mohou, tj. lze z nich dovozovat vědomou účast žalobce na daňovém podvodu.

67. Nelze přisvědčit paušálnímu tvrzení žalobce o tom, že mu byly kladeny k tíži skutečnosti, které nejsou jeho zákonnou povinností. Daňovými orgány nebylo žalobci kladeno k tíži, že si u Cizinecké policie ČR neprověřoval zaměstnance svých dodavatelů a nevyhledával, zda jemu předložené listiny nebyly padělány nebo pozměněny. Ze zjištění daňových orgánů od Cizinecké policie ČR však lze jednoznačně dovodit další indicii svědčící o vědomosti žalobce o jeho zapojení do podvodného řetězce, neboť zatímco žalobce daňovým orgánům tvrdil, že povolení vykonávat na území České republiky práci byla z jeho strany u zaměstnanců dodavatelů kontrolována v rámci školení bezpečnosti práce, při kterém tito zaměstnanci předkládali žalobci cestovní pasy a potvrzení o trvalém pobytu, daňové orgány u Cizinecké policie zjistily, že tyto osoby zde neměly dokonce ani záznam o pobytu na území České republiky. S ohledem na zjištěné skutečnosti se tedy tvrzení žalobce jeví jako krajně nepravděpodobné, resp. účelové, směřující k zastření faktických vztahů mezi ním a jeho dodavateli, resp. jejich zaměstnanci. Vzhledem k tomu, že žalobce správci daně ani nepředložil žádný z dokumentů / jejich kopií, které mu byly zaměstnanci dodavatelů údajně předkládány, nelze jeho nepodložené a nepravděpodobné tvrzení považovat za jakkoli věrohodné. Lze tedy souhlasit se žalovaným, že výše uvedené svědčí jednak o tom, že žalobce o svém zapojení do daňového řetězce věděl (neboť v opačném případě by neměl důvod mystifikovat správce daně a tvrdit mu ověřování skutečností, které mohl jen stěží provádět), a jednak o tom, že žalobce nepřijal opatření, spočívající ve vyžádání příslušných povolení od zaměstnanců dodavatelů, kterým by zamezil své účasti na daňovém podvodu.

68. K povinnostem žalobce, které je / není ze zákona povinen splnit, je i na tomto místě dle zdejšího soudu třeba zopakovat, že požadavky, které jsou na žalobce v rámci přijetí rozumných opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu kladeny, odvisí od zjištěné míry rizika účasti na podvodu v závislosti na zjištěných skutečnostech, které musely být žalobci známy. Platí však, že se zvyšující se mírou rizika stoupají i požadavky na opatření, která lze po žalobci rozumně požadovat (ačkoliv tyto požadavky nespadají do základního penza úkonů žalobce, jedná-li se standardní obchodní případ), to vše v souladu

se zákonem. Dodržel-li žalovaný odpovídající poměr ve vztahu „míra rizika – požadovaná opatření“, zhodnotí soud v rámci posouzení jednotlivých řetězců níže.

69. Odkazuje-li žalobce v této souvislosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *ALTIC*, považuje soud jeho výklad závěrů učiněných Soudním dvorem za poněkud účelový. Z citovaného rozsudku vyplývá, že má-li být dovozován závěr, že plátce DPH věděl / vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu, toliko z jediné objektivní okolnosti, musí tuto okolnost představovat nedodržení povinnosti sledující za cíl ochranu systému DPH [čl. 168 písm. a) směrnice o DPH *a contrario*]. V projednávané věci však vědomost žalobce o daňovém podvodu nebyla dovozována z jediné skutečnosti, nýbrž z řady skutečností hodnocený ve svém souhrnu. Není přitom jakkoli v rozporu s čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, či s citovaným rozsudkem, zahrne-li správce daně do seznamu skutečností svědčících o vědomosti žalobce o podvodu na DPH nedodržení povinnosti sledující jiný cíl, než ochranu systému DPH (např. informovanost spotřebitelů a ochrana vnitřního trhu, jako tomu bylo ve věci *„ALTIC“ SIA*).

70. Při hodnocení jednotlivých řetězců soud provede vždy výčet skutečností, které podle správce daně a žalovaného prokazují existenci daňového podvodu, vědomost žalobce o své účasti na něm či neučinění dostatečných opatření z jeho strany. Z povahy věci soud výčet uvedených skutečností zrekapituluje částečně zjednodušeně – někdy v rámci hodnocení konkrétního řetězce, někdy v rámci společného hodnocení obou řetězců a jindy v rámci odkazu na další zjištěné rozhodné skutečnosti. Pro úplnost soud proto odkazuje na napadené rozhodnutí a platební výměry (resp. zprávu o daňové kontrole, která tvoří jejich odůvodnění).

VI. C. 2. 1 K existenci daňového podvodu

VI. C. 2. 1. 1 Řetězec č. 1 – dodavatel Charts

V případě řetězce č. 1 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě prvního článku řetězce, společnosti BERI, figurujícího v popsaném řetězci jako tzv. *missing trader*, prokázaly jak neodvedení, tak i následné neuhrazení daňové povinnosti. Tato společnost nepodala daňové tvrzení za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016, ani kontrolní hlášení za červenec, srpen, září 2016. DPH ve výši 2 910 624 Kč, která byla následně této společnosti stanovena správcem daně na základě dokazování, nebyla uhrazena. Nelze tedy souhlasit s námitkou žalobce, že by nebyla prokázána chybějící daň. Součástí daňového spisu je předmětný platební výměr, s nímž se žalobce mohl v průběhu daňového řízení seznámit, a to včetně důvodů doměření daně. Příčinná souvislost mezi neodvedenou daní a nárokovaným odpočtem daně je pak dána tím, že se mezi BERI, SCANTO, Charts, žalobkyní a SUEZ jednalo o konkrétní dodavatelsko – odběratelský řetězec, a k neodvedení daně došlo v jednom ze článků tohoto řetězce. Navíc, jak vyplývá z výkazu zisku a ztrát žalobce za rok 2016 (vykázaná ztráta žalobce ve výši 847 000 Kč), žalobce zjevně prodával služby třídění odpadu (což byla jeho jediná ekonomická činnost) svému jedinému odběrateli – společnosti SUEZ za cenu, která mu nemohla generovat zisk, a která zjevně postrádala podstatu podnikání. Na jeho straně tedy fakticky došlo ke snížení ceny v dodavatelsko odběratelském řetězci (tedy přinejmenším ceny, která byla deklarována vůči správci daně). Obecně se přitom jako ekonomické opodstatnění snížení

ceny v řetězci nabízí právě možnost kompenzace ztráty částí profitu z neodvedené daně u jiného článku řetězce.

71. Žalovaný dostatečně konkrétně na stranách 12 až 21 napadeného rozhodnutí popsal posloupnost řetězení společností a jejich úkonů vztahujících se k získání zdanitelného plnění, popsal jednotlivé články daného dodavatelsko-odběratelského řetězce a jejich činnost směřující k porušení daňové neutrality (společnost BERI jakožto „*missing trader*"; společnosti SCANTO, Charts - dodavatel žalobce, žalobce jakožto „*buffer*" a společnost SUEZ – odběratel žalobce jakožto „*broker*" neboli „*profit taker*", kdy právě žalobce, který stál těsně před koncem řetězce, umožnil svým jednáním uplatnit společnosti SUEZ nárok na odpočet). Nutno podotknout, že BERI nejen že nepřiznala a neodvedla DPH, ale také vykazovala sídlo na virtuální adrese, neměla zaměstnance, neměla žádný nemovitý majetek, motorové vozidlo ani funkční bankovní účet, předsedou družstva byla osoba bez pobytu na území ČR, jakkoli se neprezentovala na internetu, nezveřejnila účetní závěrku za rok 2016, vykazovala nedoplatky na DPH řádově v milionech korun a nespolupracovala se správcem daně, byla nekontaktní.

72. Řetězec vykazoval nestandardní znaky, které by jednotlivě (tj. například nastala-li by v konkrétním řetězci pouze jedna z takovýchto okolností) nutně nemusely být zcela výjimečné v daném obchodním prostředí, ve svém souhrnu však vytvářejí ucelený obraz o podvodné činnosti a jasně podporují závěr o existenci podvodu na DPH (nikoliv pouze dodatečné neschopnosti daňového subjektu dostát své daňové povinnosti). Mezi nestandardní okolnosti patří kromě prokázaného snížení ceny za služby žalobcem také 1) nekontaktnost všech ostatních článků řetězce předcházejících žalobci; 2) jejich sídlo na tzv. virtuálních adresách; 3) neexistence zaměstnanců (tedy personálního zabezpečení pro realizaci předmětného plnění, které si však společnosti mezi sebou přeprodávaly); 4) nedoplatky na DPH řádově v milionech korun; 4) neexistence aktivního bankovního účtu u společnosti SCANTO v době realizace obchodních případů; 5) nezveřejněný bankovní účet společnosti Charts; 6) jednatelé společnosti Charts ani SCANTO neměli pobyt na území ČR; 7) všeobecný předmět podnikání společnosti Charts a SCANTO; 7) neexistence prezentace společnosti Charts a SCANTO na internetu; 8) společnost Charts ani SCANTO nebyly registrovány jako agentury práce; 9) finanční prostředky přijaté na účet společnost Charts obratem vybírala a hradila plnění společnosti SCANTO v hotovosti; 10) neexistence nemovitého majetku ani motorového vozidla u společnosti Charts ani SCANTO; 11) společnost SCANTO se stala v roce 2017 nespolehlivým plátcem; 12) zánik společnosti Charts z rozhodnutí soudu k 23. 3. 2019; 13) nezveřejňování účetních závěrek SCANTO v roce 2015 a 2016; 14) nezveřejňování účetních závěrek Charts od jejího vzniku (2015).

73. Zdejší soud proto přisvědčil žalovanému v tom, že uvedené společnosti nevykazovaly znaky běžných podnikatelských subjektů, které vykonávají obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku. Uvedené znaky jsou naopak typickými indiciemi naznačujícími záměrné zapojení do podvodného řetězce – existuje zde několik po sobě jdoucích prodejů služeb mezi subjekty, přičemž na počátku řetězce ani nelze dohledat původ služeb.

74. Tvrdí-li žalobce, že nezaregistrování dodavatelů jako agentur práce nevypovídá o existenci daňového podvodu, lze jeho názoru jistě přisvědčit. Jak uvedl soud výše, není nutné, aby každá jednotlivá skutečnost měla sama o sobě takovou důkazní hodnotu, která by postačovala k prokázání existence daňového podvodu. Správce daně však uvedl širokou

škálu okolností, které ve svém souhrnu již dle názoru zdejšího soudu o daňovém podvodu vypovídají. I pokud by správce daně zmiňovanou skutečnost v potaz nevzal, nemohlo by to na správnosti jeho závěru o existenci daňového podvodu ničeho změnit. Nad rámec výše uvedeného však soud přisvědčuje žalovanému v tom, že zjištěný způsob spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavateli skutečně nasvědčuje agenturnímu zaměstnávání než dodávce služby, a to přinejmenším v některém z článků řetězce. Nelze ostatně přehlídnout samotná tvrzení žalobce o tom, že mu dodavateli byli „dodáváni zaměstnanci" nebo že „zaměstnance svých dodavatelů sám proškoloval v oblasti BOZP, PO a jeho vnitřních předpisů", která nasvědčují právě tomu, že žalobci byla ve skutečnosti dodávána pracovní síla, nikoli služba třídění odpadu, která byla fakturována. Proto je logicky opodstatněné, že žalovaný poukázal na to, že žádný z těchto článků není agenturou práce. Za daného skutkového stavu je obecně otázkou, kdo vlastně předmětné „zaměstnance" zaměstnával. Jelikož se jedná o okolnosti nasvědčující určité ilegální činnosti v dodavatelsko – odběratelském řetězci, lze je hodnotit jako nestandardnost, a tudíž také jako indicii podporující (byť vzdáleně a zjevně nikoliv izolovaně) existenci daňového podvodu.

75. Zdejší soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že je nesrozumitelné a nepřezkoumatelné tvrzení žalovaného, že jeho dodavatelé neměli personální zabezpečení pro realizaci zdanitelného plnění, i když mezi stranami není sporu o tom, že k plnění došlo. Skutečnost, že žalovaný nezpochybnil naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, neznamená, že by v rámci zjišťování skutečností svědčících o daňovém podvodu nemohl zohlednit absenci personálního zabezpečení u jednotlivých dodavatelů. Bezesporu se totiž jedná o nestandardnost, vyvolávající pochybnost o schopnosti dodat plnění. Žalobci lze sice přisvědčit v tom, že skutečnost, že ani jedna společnost nebyla registrována u okresní správy sociálního zabezpečení, sama o sobě neznačí, že by společnost neměla zaměstnance. Na druhou stranu, nebyla zjištěna byť jediná indicie (a to ani v rovině daně z příjmů fyzických osob, o níž má správce daně informace z úřední činnosti), že by snad tyto společnosti zaměstnávaly zaměstnance na základě dohody o provedení práce. Zařazení uvedené skutečnosti mezi nestandardnosti dodavatelsko – odběratelského řetězce proto nelze považovat za nezákonné.

76. Žalobce dále namítá, že skutečnosti, že dodavatelé sídlí na virtuální adrese, neukládají do sbírky listin účetní závěrky a svou činnost neprezentují na webu, nevypovídají o tom, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Uvedené jednotlivosti, na které žalobce upozorňuje, jistě nejsou dostatečné pro prokázání existence daňového podvodu. Daňové orgány však uvedly celou řadu dalších skutečností, které již i dle hodnocení zdejšího soudu dostatečně prokazují existující daňový podvod tak, jak jej definuje ustálená judikatura. Není přitom pravdou, že faktické sídlo společnosti by měly daňové orgány ověřovat v době samotné registrace společnosti k DPH, ani že následně se nelze dovolávat nesprávného zápisu, resp. virtuálního sídla společnosti, jak namítá žalobce. Ze zákona žádná taková povinnost nevyplývá, a požadavek žalobce proto není opodstatněný. Naopak virtuální sídlo společnosti je jednou, ačkoliv jistě nikoli jedinou, indicií nasvědčující možné existenci společnosti jako tzv. prázdné schránky, v důsledku které jsou vyžadována bližší prověření solidnosti obchodního partnera.

77. S ohledem na výše uvedené dospěl zdejší soud ve shodě se žalovaným k závěru, že v daném řetězci bylo prokázáno naplnění jedné z nezbytných podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy existence podvodu na DPH, jak jej chápe judikatura Soudního dvora a správních soudů. Obsah správního spisu jakkoli nenasvědčuje tomu, že by nestandardní

okolnosti uváděné žalovaným byly hrubě zkreslené, v rozporu se spisem, či snad neměly vypovídací hodnotu, jak tvrdí žalobce. Naopak daňovými orgány zjištěný skutkový stav je plně dostačující a odpovídá následně učiněným závěrům.

VI. C. 2. 1. 2 Řetězec č. 2 – dodavatel Scoop.cz s.r.o.

78. V případě řetězce č. 2 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě prvního článku řetězce, společnosti BRAVA, figurujícího v popsaném řetězci jako tzv. *missing trader*, prokázaly neuhrazení daňové povinnosti. Tato společnost sice podala daňové tvrzení k DPH i kontrolní hlášení za předmětná zdaňovací období, z důvodu její nekontaktnosti však správci daně neumožnila ověřit správnost údajů v nich uvedených ani zahájit daňovou kontroluy. DPH ve výši 3 241 279 Kč, která byla následně této společnosti stanovena správcem daně na základě dokazování, nebyla uhrazena. Nelze tedy souhlasit s námitkou žalobce, že by nebyla prokázána chybějící daň. Příčinná souvislost mezi neodvedenou daní a nárokovaným odpočtem daně je pak dána tím, že se mezi BRAVA, Scoop, žalobkyní a SUEZ jednalo o konkrétní dodavatelsko – odběratelský řetězec, a k neodvedení daně došlo v jednom ze článků tohoto řetězce. Navíc, jak vyplývá z výkazu zisku a ztrát žalobce za rok 2016 (vykázaná ztráta žalobce ve výši 847 000 Kč), žalobce zjevně prodával služby třídění odpadu (což byla jeho jediná ekonomická činnost) svému jedinému odběrateli – společnosti SUEZ za cenu, která mu nemohla generovat zisk, a která zjevně postrádala podstatu podnikání. Na jeho straně tedy fakticky došlo ke snížení ceny v dodavatelsko odběratelském řetězci (tedy přinejmenším ceny, která byla deklarována vůči správci daně). Obecně se přitom jako ekonomické opodstatnění snížení ceny v řetězci nabízí právě možnost kompenzace ztráty částí profitu z neodvedené daně u jiného článku řetězce.

79. Zjištění o chybějící dani přitom nelze považovat za vyvrácené konečnou zprávou likvidátora BRAVA ze dne 17. 7. 2019, jak poukazoval žalobce. Likvidátor sice ve zprávě konstatoval některé závazky společnosti BRAVA (mezi nimiž pohledávka správce daně není), nicméně zprávě likvidátora nelze přisuzovat účinky jakéhosi deklaratorního rozhodnutí o soupisu závazků likvidované společnosti. Zjištění likvidátora o závazcích nemusí být úplné, jestliže shledá, že společnost nemá žádný majetek, a v řízení o úpadku by tak nebylo možné pokrýt ani náklady insolvenčního řízení (viz § 82 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů).

80. Namítá-li žalobce, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn, když daňové orgány neověřily existenci zdanitelných plnění u dodavatelů společnosti BRAVA, nelze jeho námitce přisvědčit. K prokazování existence těchto plnění sloužilo daňové řízení se společností BRAVA, přičemž v tomto řízení BRAVA své důkazní břemeno neunesla. Správce daně v dané věci konstatoval, že přijatá zdanitelná plnění nebylo možné ověřit. Za této situace není zřejmé, co by pro ověření těchto plnění měl dále správce daně učinit. Vykazování fiktivních přijatých zdanitelných plnění ze strany *missing tradera* (ten je z tohoto důvodu někdy označován jako *cross invoicer*) je přitom běžnou praktikou, která má zakrýt daňový podvod, nebo přinejmenším oddálit jeho odhalení.

81. Žalovaný dostatečně konkrétně na stranách 12 až 21 napadeného rozhodnutí popsal posloupnost řetězení společností a jejich úkonů vztahujících se k získání zdanitelného plnění, popsal jednotlivé články daného dodavatelsko-odběratelského řetězce a jejich

činnost směřující k porušení daňové neutrality [společnost BRAVA jakožto „*missing trader*“; společnost Scoop - dodavatel žalobce a žalobce jakožto „*buffer*“ a společnost SUEZ – odběratel žalobce jakožto „*broker*“ neboli „*profit taker*“, kdy právě žalobce, který stál těsně před koncem řetězce, umožnil svým jednáním uplatnit společnosti SUEZ nárok na odpočet]. Nutno podotknout, že BRAVA nejen že selhala při úhradě DPH a byla nekontaktní, ale také sídlila na virtuální adrese, neměla zaměstnance, nebyla agenturou práce, neměla žádný nemovitý majetek, motorové vozidlo ani funkční bankovní účet (nelze tedy zjistit, jak a zda vůbec platby probíhaly), jejím jediným jednatelem a společníkem byla osoba bez pobytu na území ČR, jakkoli se neprezentovala na internetu, nezveřejňovala účetní závěrky, od roku 2017 se stala nespolehlivým plátcem, a vykazovala nedoplatky na DPH řádově v milionech korun.

82. Řetězec vykazoval nestandardní znaky, které by jednotlivě (tj. například nastala-li by v konkrétním řetězci pouze jedna z takovýchto okolností) nutně nemusely být zcela výjimečné v daném obchodním prostředí, ve svém souhrnu však vytvářejí ucelený obraz o podvodné činnosti a jasně podporují závěr o existenci podvodu na DPH (nikoliv pouze dodatečné neschopnosti daňového subjektu dostát své daňové povinnosti). Mezi nestandardní okolnosti patří kromě prokázaného snížení ceny za služby žalobcem také 1) nekontaktnost všech článků řetězce předcházejících žalobci; 2) jejich sídlo na tzv. virtuálních adresách; 3) neexistence zaměstnanců (tedy personálního zabezpečení pro realizaci předmětného plnění, které si však společnosti mezi sebou přeprodávaly); 4) nedoplatky na DPH řádově v milionech korun; 5) opakovaná změna jednatele a jediného společníka společnosti Scoop (únor a září 2016); 6) jednatelé společnosti Scoop neměli pobyt na území ČR; 7) všeobecný předmět podnikání společnosti Scoop (pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona), který navíc neodpovídal uskutečněným zdanitelným plněním; 8) neexistence nemovitého majetku ani motorového vozidla u společnosti Scoop; 9) společnost Scoop nebyla registrována jako agentura práce; 10) neexistence prezentace společnosti Scoop na internetu; 11) jediným dodavatelem společnosti Scoop byla společnost BRAVA; 12) náhlá změna způsobu platby společnosti Scoop (od července 2016) z bezhotovostní na hotovostní, i přes existující nespokojenost žalobce s plněním od Scoop v roce 2016; 13) neukládání účetních závěrek společností Scoop od roku 2010.

83. Zdejší soud proto přisvědčil žalovanému v tom, že uvedené společnosti nevykazovaly znaky běžného podnikatelského subjektu, který vykonává obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku. Uvedené znaky jsou naopak typickými indiciemi naznačujícími záměrné zapojení do podvodného řetězce – existuje zde několik po sobě jdoucích prodejů služeb mezi subjekty, přičemž na počátku řetězce nelze dohledat původ služeb.

84. Výše uvedeným způsobem realizované obchodní transakce jsou v přímém rozporu se základním cílem podnikatelských subjektů, kterým je dosahování zisku a naopak vypovídají o podvodném jednání, zvlášť je-li v rámci daného řetězce transakcí prokázáno neodvedení daně, jako tomu bylo v tomto případě.

85. Žalobce namítá, že daňovými orgány bylo ignorováno, že obchodní spolupráce Scoop se žalobcem byla dlouhodobá a soustavná. Uvedené námitce zdejší soud nepřisvědčuje, neboť dlouhodobá a soustavná spolupráce nevylučuje ani její rizikovost, ani možné zapojení do daňového podvodu pouze v dílčím období. Obsah správního spisu nenasvědčuje tomu, že by žalovaný nebral v potaz dobu trvání spolupráce daných subjektů. Délka spolupráce

však neznamená, že by žalovaný nemohl spolupráci vyhodnotit jako nestandardní či rizikovou. Stejně tak výsledky daňové kontroly za zdaňovací období duben 2015 nejsou ve vztahu k předmětnému dodavateli určující pro posouzení daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období srpen a září 2016 (k tomu viz výše). Soud znovu upozorňuje, že předmětem daňové kontroly byla zdaňovací období srpen a září 2016 – na rozdíl od žalobce tedy soud nespatřuje v závěrech žalovaného o existenci daňového podvodu v daném období jakoukoli libovůli, a to i přesto, že spolupráce mezi společnostmi pokračovala i v následujících obdobích. Vytyčil-li správce daně kontrolované období, nemohl, bez jeho rozšíření, rozhodnout o existenci daňového podvodu za období následující. Právě takový postup by znamenal nepřípustné překročení jeho pravomoci, resp. rozsahu daňové kontroly.

86. Žalovanému nelze jakkoli vyčítat žalobcem namítané „zamlčení“ kontrolních hlášení společnosti Scoop, neboť, jak je zřejmé z výše uvedeného, žalovaný ve věci žalobce nezpochybňoval existenci plnění. Dokazování kontrolními hlášeními, jež právě deklarují poskytnutí plnění, by proto zjištění potřebného skutkového stavu v dané věci nijak nepřispělo.

87. Stejně tak skutečnost, že společnost Scoop dodávala kromě žalobce i jiným subjektům, kterou žalovaný dle názoru žalobce opomíjí, nemůže na závěrech učiněných v projednávané věci ničeho změnit. Skutková zjištění provedená daňovými orgány byla pro učinění závěru o existenci podvodného řetězce dostatečná. Nebylo třeba zkoumat další skutečnosti v rámci daných obchodních vztahů, např. další odběratele společnosti Scoop. Proto nelze ani přisvědčit žalobci v jeho domněnce, že daňové orgány se snaží vyvolat dojem, jakoby společnost Scoop byla společností založenou výhradně k uskutečňování plnění ve prospěch žalobce. Jednak z napadeného rozhodnutí takový závěr nevyplývá, jednak množství odběratelů společnosti Scoop není pro rozhodnutí v dané věci podstatné. Žalobce se tak opět snaží zpochybnit zjištění a závěry žalovaného na základě nepodložených a pro věc nepodstatných úvah.

88. Ke spolupráci se společností Scoop žalobce dodává, že to, že nebyl plně spokojen s dodáváním pracovníků, nijak nevypovídá o existenci daňového podvodu. Takovému tvrzení lze jistě přisvědčit, nicméně je třeba dodat, že z uvedené skutečnosti žalovaný ani existenci daňového podvodu nevyvozoval. Vyvozoval z ní nedostatečnou obezřetnost žalobce vůči jeho obchodnímu partnerovi (k tomu viz dále). Námitka žalobce je tedy *per se* nedůvodná.

89. Tvrdí-li žalobce, že nezaregistrování dodavatelů jako agentur práce nevypovídá o existenci daňového podvodu, lze jeho názoru jistě přisvědčit. Jak však uvedl soud výše, není nutné, aby každá jednotlivá skutečnost měla sama o sobě takovou důkazní hodnotu, která by postačovala k prokázání existence daňového podvodu. Správce daně uvedl širokou škálu okolností, které ve svém souhrnu již dle názoru soudu o daňovém podvodu vypovídají. I pokud by správce daně zmiňovanou skutečnost v potaz nevzal, nemohlo by to na správnosti jeho závěru o existenci daňového podvodu ničeho změnit. Nad rámec výše uvedeného však soud přisvědčuje žalovanému v tom, že zjištěný způsob spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavateli skutečně nasvědčuje agenturnímu zaměstnávání než dodávce služby, a to přinejmenším v některém z článků řetězce. Nelze ostatně přehlídnout samotná tvrzení žalobce o tom, že mu dodavateli byli „dodáváni zaměstnanci“ nebo že „zaměstnance svých dodavatelů sám proškoloval v oblasti BOZP, PO a jeho vnitřních předpisů“, která nasvědčují právě tomu, že žalobci byla ve skutečnosti dodávána pracovní

síla, nikoli služba třídění odpadu, která byla fakturována. Proto je logicky opodstatněné, že žalovaný poukázal na to, že žádný z těchto článků není agenturou práce. Za daného skutkového stavu je obecně otázkou, kdo vlastně předmětné „zaměstnance“ zaměstnával. Jelikož se jedná o okolnosti nasvědčující určité ilegální činnosti v dodavatelsko – odběratelském řetězci, lze je hodnotit jako nestandardnost, a tudíž také jako indicii podporující (byť vzdáleně a zjevně nikoliv izolovaně) existenci daňového podvodu.

90. Zdejší soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že je nesrozumitelné a nepřezkoumatelné tvrzení žalovaného, že jeho dodavatelé neměli personální zabezpečení pro realizaci zdanitelného plnění, i když mezi stranami není sporu o tom, že k plnění došlo. Skutečnost, že žalovaný nezpochybnil naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, neznamená, že by v rámci zjišťování skutečností svědčících o daňovém podvodu nemohl zohlednit absenci personálního zabezpečení u jednotlivých dodavatelů. Bezesporu se totiž jedná o nestandardnost, vyvolávající pochybnost o schopnosti dodat plnění. Žalobci lze sice přisvědčit v tom, že skutečnost, že ani jedna společnost nebyla registrována u okresní správy sociálního zabezpečení, sama o sobě neznačí, že by společnost neměla zaměstnance. Na druhou stranu, nebyla zjištěna byť jediná indicie (a to ani v rovině daně z příjmů fyzických osob, o níž má správce daně informace z úřední činnosti), že by snad tyto společnosti zaměstnávaly zaměstnance na základě dohody o provedení práce. Zařazení uvedené skutečnosti mezi nestandardnosti dodavatelsko – odběratelského řetězce proto nelze považovat za nezákonné.

91. Žalobce dále namítá, že skutečnosti, že dodavatelé sídlí na virtuální adrese, neukládají do sbírky listin účetní závěrky a svou činnost neprezentují na webu, nevypovídají o tom, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Uvedené jednotlivosti, na které žalobce upozorňuje, jistě nejsou dostatečné pro prokázání existence daňového podvodu. Daňové orgány však uvedly celou řadu dalších skutečností, které již i dle hodnocení zdejšího soudu dostatečně prokazují existující daňový podvod tak, jak jej definuje ustálená judikatura. Není přitom pravdou, že faktické sídlo společnosti by měly daňové orgány ověřovat v době samotné registrace společnosti k DPH, ani že následně se nelze dovolávat nesprávného zápisu, resp. virtuálního sídla společnosti, jak namítá žalobce. Ze zákona žádná taková povinnost nevyplývá a požadavek žalobce proto není opodstatněný. Naopak virtuální sídlo společnosti je jednou, ačkoliv jistě nikoli jedinou, indicií nasvědčující možné existenci společnosti jako tzv. prázdné schránky, v důsledku které jsou vyžadována bližší prověření solidnosti obchodního partnera.

92. S ohledem na výše uvedené dospěl zdejší soud ve shodě se žalovaným k závěru, že v tomto řetězci bylo prokázáno naplnění jedné z nezbytných podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy existence podvodu na DPH, jak jej chápe judikatura Soudního dvora a správních soudů. Obsah správního spisu jakkoli nenasvědčuje tomu, že by nestandardní okolnosti uváděné žalovaným byly hrubě zkreslené, v rozporu se spisem, či snad neměly vypovídací hodnotu, jak tvrdí žalobce. Naopak daňovými orgány zjištěný skutkový stav je plně dostačující a odpovídající následně učiněným závěrům.

VI. C. 2. 2 K vědomosti žalobce o daňovém podvodu

93. Soud proto přistoupil k přezkumu okolností, z nichž žalovaný dovozuje vědomost žalobce o podvodu na DPH, resp. jeho vědomou účast na něm.

94. Na úvod zdejší soud předesílá, že pro posouzení této otázky není rozhodné, zda je prokázáno, zda žalobce společnosti BERI a BRAVA znal. Podstatné je, zda skutečnosti, resp. okolnosti, o kterých žalobce věděl, resp. se dostaly do jeho dispoziční sféry, byly ve svém souhrnu natolik nestandardní, že v něm měly přinejmenším vzbudit podezření z možného zapojení do podvodného řetězce. Pro to, aby bylo žalobci možné přičítat k tíži účast na daňovém podvodu, není třeba, aby nutně znal každý článek podvodného řetězce. Platí totiž, že kdyby žalobce byl dostatečně obezřetný (k tomu viz dále), uplatňovaný nárok na odpočet by mu uznán byl, a to i přes existenci podvodného řetězce, tj. i přes existenci článků vědomě zapojených do daňového podvodu. Žalobci však nárok na odpočet DPH nebyl přiznán právě z důvodu neprokázání jeho dostatečné obezřetnosti. Skutkové okolnosti týkající se ostatních dodavatelů a jejich vědomosti o daňovém podvodu pak jednak nejsou v projednávané věci rozhodné, jednak mohly být zcela odlišné od skutkových okolností týkajících se žalobce.

95. Žalovaný poukázal na okolnosti, které byly podle jeho názoru nestandardní a z nichž měl žalobce dovodit, že se účastní podvodu na DPH: 1) sídlo dodavatelů na virtuální adrese; 2) změna způsobu plateb vůči dodavateli Scoop z bezhotovostních na hotovostní i přesto, že žalobce v dané době nebyl spokojen s kvalitou plnění poskytovanou společností Scoop a zároveň v dané době došlo ke změně jednatele společnosti (opět na osobu bez pobytu na území ČR), přičemž se jednalo o statisícové částky, ve svém souhrnu ve výši 2 255 030 Kč; 3) platby dodavateli Charts byly hrazeny na nezveřejněný bankovní účet, jejich celková výše činila 3 379 143 Kč; 4) neexistence písemné smlouvy o spolupráci s dodavatelem Charts, v důsledku čehož žalobce neměl ošetřeny potencionální rizikové situace (např. odpovědnost za škodu způsobenou dodavatelem) ani oprávněnost zaměstnanců dodavatele vykonávat sjednanou práci; 5) žalobce zjevně nevyžadoval po dodavatelích, resp. jejich zaměstnancích potvrzení o jejich oprávněnosti pracovat na území ČR – z provedeného dokazování vyplynulo, že tvrzení žalobce, že v rámci školení BOZP mu cizinci předkládali pasy a potvrzení o trvalém pobytu, se nemůže zakládat na pravdě, neboť dané osoby neměly na území ČR pobyt ani povolení k zaměstnání či zaměstnaneckou kartu, ani žádný záznam o ubytování; 6) neobvykle vysoká nákupní cena za poskytnuté služby (její výše spíše odpovídala cenám vytříděného odpadu obchodovaného jako zboží), která byla stejná u obou dodavatelů – žalobce sjednal v roce 2016 s dodavatelem Charts cenu ve stejné výši, jakou měl nastavenou s dodavatelem Scoop od roku 2014, a jaká mu zjevně nemohla generovat zisk; 7) neměnnost nastavených cen služeb, ačkoliv na daném trhu je obvyklé, že se ceny v průběhu roku mění v závislosti na situaci na trhu; 8) marže, za kterou žalobce prodával službu třídění odpadu svému jedinému odběrateli SUEZ, byla natolik nízká, že postrádala racionálnost a ekonomický smysl, neboť žalobce nemohl na základě takto stanovených marží vykazovat zisk; 9) nesrovnatelně nízká odměna za práci vlastních zaměstnanců žalobce; 10) nevyrovnanost výkonu vlastních zaměstnanců žalobce a zaměstnanců dodavatelů; 11) nepoměr ve výkonech vlastních zaměstnanců žalobce v jednotlivých třídírnách, kdy v třídírnách Hrušky a Otrokovice byly vykázány velmi vysoké, nereálné, výkony.

96. Na podporu zjištění o uvedeném podvodném obchodním modelu správce daně a žalovaný dle názoru zdejšího soudu zcela na místě uvedli také skutečnost, že došlé platby na účet žalobce byly žalobcem pravidelně vybírány v hotovosti tak, že na účtu zůstávaly finanční prostředky v zanedbatelné výši. Všechna plnění korporaci Charts žalobce hradil bezhotovostně na nezveřejněný účet a Scoop v hotovosti, a to i přesto, že měl provádět úplaty za plnění v řádu set tisíc korun. Takový způsob úhrady považuje zdejší soud za

značně nestandardní a rizikový, tudíž za indicii o tom, že si žalobce musel být vědom své účasti na daňovém podvodu. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že společnost Charts i žalobce předmětná plnění vykázali a před daňovými orgány jejich rozsah a existenci nijak nezamlčeli, jak se mylně žalobce domnívá. Tuto skutečnost daňové orgány nijak nezpochybňují. Dodává-li žalobce, že se jedná o pochybení správce daně, který měl jednoznačně identifikovaný bankovní účet, který však neuvedl do veřejného rejstříku, soud k jeho námitce uvádí, že ke zveřejnění bankovního účtu může dojít toliko na základě žádosti splňující předepsané náležitosti. Nesplňovala-li žádost společnosti Charts tyto podmínky, nebyl její bankovní účet zveřejněn zcela oprávněně. Navíc pro účely posouzení vědomosti žalobce o daňovém podvodu není rozhodné, z jakého důvodu nebyl bankovní účet, na který žalobce měl plnění hradit, v příslušném registru zveřejněn. Rozhodné je, že se jedná o skutečnost, která měla v žalobci vyvolat větší obezřetnost.

97. Důvody uvedené žalobcem, pro které přistoupil na úhradu plnění společnosti Scoop v hotovosti, se zdejšímu soudu jeví jako nevěrohodné a ryze účelové. Skutečnost, že žalobce znal nového jednatele společnosti Scoop ještě neznamená, že bez dalšího přistoupí na hotovostní úhrady plnění, a to zejména v dnešní době, kdy banky nabízejí velmi rychlé bezhotovostní převody, i v řádu několika hodin, či dokonce ještě kratší. Potřebovala-li společnost Scoop vyplácet své zaměstnance v kratší době než jeden měsíc, nebyla by pro ni úhrada plnění od žalobce v bezhotovostní formě překážkou. Nadto lze dodat, že hotovostní převody takto vysokých částek zákon zakazuje (viz zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti; jak správně poznamenal správce daně, lze v těchto případech uvažovat i o spáchání správních deliktů dle zákona o omezení plateb v hotovosti).

98. Jak vyplývá ze shora uvedeného výčtu, žalovaný uvedl celou řadu okolností (nestandardností), které jej vedly k závěru o tom, že si žalobce musel být vědom přinejmenším zvýšeného rizika existence daňového podvodu. Mezi hlavní indicie patří dle názoru soudu sjednané výše nákupních a prodejních cen za službu třídění odpadu a miliónové platby uskutečněné žalobcem buď v hotovosti, nebo na nezveřejněný bankovní účet. Nakupoval-li žalobce od svých dodavatelů službu třídění odpadu za neobvykle vysokou cenu (cca dvojnásobně vyšší než obvyklá), s novým dodavatelem sjednal v roce 2016 stejnou výši ceny jakou měl sjednánu od roku 2014 s jiným dodavatelem, navíc obě ceny zůstávaly neměnné, ačkoliv je běžné, že se jejich výše v průběhu roku v závislosti na situaci na trhu mění), odměna za práci jeho vlastních zaměstnanců byla naopak nesrovnatelně nižší (cca poloviční oproti obvyklé) a marže, za kterou žalobce prodával službu třídění odpadu postrádala racionálnost a ekonomický smysl, nelze než dospět k závěru, že žalobce si musel být vědom své účasti na daňovém podvodu. V opačném případě by přinejmenším nesjednal s novým dodavatelem takovou výši cen, o níž na základě zkušeností předchozích let věděl, že mu ve spojení s jím uplatňovanou marží nebude přinášet zisk. Namítá-li žalobce, že poskytoval službu, nikoli prodej zboží, tudíž kolísání cen dle aktuálního trhu jej nijak netížilo, zdejší soud poznamenává, že takové argumentaci by se dalo přisvědčit v případě, kdyby cena poskytnuté služby byla nižší než cena již vytříženého odpadu. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci tomu tak nebylo, nemohla být ani námitka žalobce shledána důvodnou.

99. Stejně tak dobrovolné uskutečňování miliónových plateb v hotovosti či na nezveřejněný bankovní účet vykazují takovou míru rizika, resp. lhostejnosti podnikatelského subjektu

k jeho hospodaření, že je nelze než hodnotit jako objektivní okolnost nasvědčující vědomé účasti tohoto subjektu na daňovém podvodu, resp. jeho aktivním zapojení do něj.

100. Ačkoliv uvedené dvě hlavní indicie by samy o sobě postačovaly k unesení důkazního břemene o vědomosti žalobce o podvodném jednání, doplnil je žalovaný dalšími, méně zásadními okolnostmi, které (až na výjimky, ke kterým se soud vyjádří níže) ve svém souhrnu podporují daný závěr žalovaného.

101. Zdejší soud sice oproti žalovanému nespatřuje objektivní okolnost v nevyrovnanosti výkonu vlastních zaměstnanců žalobce a zaměstnanců dodavatelů, s ohledem na výše uvedené však odlišné hodnocení této skutečnosti nemůže mít vliv na závěr o unesení důkazního břemene žalovaným. Soud dává za pravdu žalobci v tom, že správce daně nevzal v úvahu možnou situaci, že vlastní zaměstnanci žalobce mohli mít v rámci sjednaného druhu práce v rámci jejich pracovní náplně rovněž jiné povinnosti, s tříděním odpadu související, avšak nepromítající se přímo do výsledku množství vytříděného odpadu. Taková situace se však jeví jako zcela logická a pravděpodobná, přičemž správce daně ani žalovaný neprokázali opak. Vlastní zaměstnanci žalobce přitom pracovali na pracovní pozici pracovní kategorie „*manipulační dělník (třídění odpadu do 15 kg) a úklidové práce a třídění odpadu do 15 kg*“. Ačkoliv pracovali společně se zaměstnanci dodavatelů, mohli mít oproti zaměstnancům dodavatelům na práci i jiné činnosti, než jen třídění odpadu.

102. Ani nedostatečné smluvní ošetření případné odpovědnosti za škodu způsobenou dodavatelem nelze dle zdejšího soudu považovat za objektivní okolnost svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání. Daná skutečnost může být v dané věci relevantní, avšak teprve jako opatření, které by měl žalobce jako řádný hospodář přijmout v zájmu zachování transparentnosti a korektnosti jeho obchodních vztahů. Zda s ohledem na míru rizika bylo po žalobci spravedlivé požadovat přijetí takového opatření, posoudí soud níže. Ani v tomto případě však s ohledem již prokázanou vědomost žalobce o daňovém podvodu prostřednictvím jiných objektivních okolností nemůže odlišné hodnocení této skutečnosti mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

103. Co se týče ostatních, méně zásadních nestandardností, má zdejší soud za to, že zejména virtuální sídlo dodavatele, nedůvěryhodná osoba statutára, všeobecný či neodpovídající předmět činnosti dodavatele, či neexistence sebeprezentační stopy dodavatele ve svém souhrnu představují indicie svědčící o nestandardnosti daného obchodního vztahu, které opravňují k závěru o tom, že žalobce vědět měl a mohl o tom, že se účastní daňového podvodu. Nelze považovat za ospravedlnitelné, jestliže žalobce předpokládal spolehlivost svého dodavatele, ačkoliv ten měl v obchodním rejstříku zapsán zcela všeobecný, či dokonce jiný předmět činnosti, sám sebe veřejně neprezentoval jako subjekt poskytující předmětné služby či jako agenturu práce a žalobce neměl žádné konkrétní informace ani o personálním obsazení společnosti, ani o reálném chodu a zajišťování dodávek daných služeb. Jestliže žalobce navíc za těchto okolností přistoupil na úhradu zboží v hotovosti, resp. na nezveřejněný bankovní účet, nelze učinit jiný závěr, než že žalobce o své účasti na daňovém podvodu vědět musel.

104. Ačkoliv jednotlivá zjištění, jak uvedl soud výše, nemusí nutně představovat jinou nezákonnost, sdílí zdejší soud přesvědčení žalovaného, že se jedná o indicie nasvědčující vědomosti o zatížení transakce daňovým podvodem. Například zápis všeobecného, či jiného předmětu činnosti dodavatele v obchodním rejstříku obecně nevylučuje, aby

dodavatel byl oprávněn předmětný obchodní případ provést, bezpochyby se však jedná o skutečnost, u níž by měl žalobce jako odběratel „zbystřit“. O to více musí podnikatelský subjekt zbystřit tehdy, jestliže mu dodává služby subjekt, o němž nemá žádné konkrétní informace týkající se personálního zabezpečení a dodržování povinností souvisejících se zaměstnáváním cizinců; subjekt, u něhož v krátkém časovém úseku došlo ke změně jednatelů (vždy osob cizí státní příslušnosti bez pobytu na území ČR); subjekt, který je na trhu zcela nově; zvlášť je-li po něm požadována platba za služby netransparentním způsobem.

105. Výše uvedené skutečnosti by měly dle názoru zdejšího soudu běžného podnikatele upozornit na to, že nemá daný ekonomický subjekt ověřen do té míry, aby s ním mohl vstoupit do obchodního vztahu. Jednou otázkou je, již výše uvedený, samotný zájem žalobce na tom, aby jím uzavřené obchody probíhaly bezproblémově a umožňovaly mu dosahovat zamýšleného zisku. Na druhou stranu však žalobce, jakožto plátce DPH mající v úmyslu nárokovat případné daňové výhody musí být v rámci svého podnikání obezřetný také proto, aby byl schopen daňovým orgánům prokázat případně nárokovaný odpočet na DPH. Je tudíž jeho povinností být ostražitý nad rámec „pouhé“ garance dodávky služby.

106. Za popsaných okolností bylo možné po žalobci spravedlivě požadovat, aby volil transparentnější způsob úhrady pohledávek a více prověřoval, zda jeho dodavatel není toliko nastrčeným mezičlánkem, který má umožnit realizaci daňového podvodu, nebo zda disponuje příslušnými oprávněními pro obchodování s danou službou, případně zda je pro tyto účely registrován. Uvedené neznamená, že by měl žalobce u každé transakce vlastním šetřením ověřovat faktické působení jeho dodavatele na deklarované adrese. V projednávané věci však bylo možné s ohledem na silně podezřelé skutečnosti nasvědčující zatížení obchodu daňovým podvodem požadovat po žalobci alespoň zběžné prověření sídla jeho dodavatelů, tj. přinejmenším prostřednictvím internetu, kde by mohl zjistit, že na předmětných adresách je evidováno více než 100 (Scoop), či dokonce více než 400 (Charts) právnických osob.

107. Soud dává za pravdu žalobci v tom, že nezveřejnění účetní závěrky společnosti Charts za rok 2015 mu nemůže být kladeno k tíži, neboť v době realizace daného obchodu (červenec 2016) dosud dodavatel neměl povinnost účetní závěrku zveřejnit. Žalovaný však tuto skutečnost ani nezařadil do objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání, nýbrž do okolností svědčících o existenci podvodného řetězce, což bylo zcela na místě. Námitka žalobce je tedy nedůvodná. Stejně tak ani nesplnění registrační povinnosti dodavatelů jako agentur práce nebyla žalovaným uvedena jako objektivní okolnost svědčící o vědomosti žalobce o podvodném řetězci, nýbrž jako okolnost nasvědčující existenci daňového podvodu.

108. Žalovanému nelze jakkoli vyčítat neprovedení žalobcem navrhovaných výslechů zaměstnanců dodavatelů, kteří byli údajně vedoucími jednotlivých provozů, když žalovaný na základě informací od Policie ČR zjistil, že tyto osoby neprocházejí ani evidencí Policie ČR ani Ministerstva vnitra ČR, nikdy nedisponovaly povolením k pobytu na území ČR, ani povolením k zaměstnání či zaměstnaneckou kartou, rovněž neměly žádný záznam o ubytování na území ČR. Provedení navrhovaných výslechů tedy pro žalovaného ani nebylo možné.

109. Ačkoliv by ve vztahu k některým jednotlivým skutečnostem bylo možné najít určité vysvětlení, ve svém souhrnu je možnost takového vysvětlení spíše teoretická. Jelikož úkony žalobce směřující k prověření jeho dodavatele byly vzhledem k těmto okolnostem ryze formální (viz dále), nemohl žalobce na základě takového prověření legitimně takovému obchodnímu partnerovi důvěřovat. Žalobce se fakticky spolehl na teoretickou možnost vysvětlení nesrovnalostí, namísto toho, aby se snažil nalézt příčiny těchto nesrovnalostí, tj. ověřit, že se jedná o nesrovnalosti, které mají věrohodné vysvětlení. Žalobce se svým postupem přinejmenším vystavil dobrovolně vysoké míře rizika své účasti na daňovém podvodu, což je nutno hodnotit tak, že o své účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl. Jak však soud uvedl výše, vše nasvědčuje tomu, že se žalobce podvodného řetězce účastnil zcela informovaně, účelně a vědomě.

110. Soud proto uzavírá, že žalovaným popsané okolnosti bezesporu jsou okolnostmi způsobilými vyvolat v daňovém subjektu přinejmenším podezření, že se přijetím dotčeného plnění od daného dodavatele bude podílet na daňovém podvodu (soud má však za to, že žalobce nejen že mohl a měl vědět o existenci podvodného jednání, ale věděl a byl do podvodného řetězce cíleně a vědomě zapojen). V každém případě tedy bylo možné po něm rozumně požadovat, aby přijal opatření, kterými by zajistil, že se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu.

VI. C. 2. 3 K přijatým opatřením eliminujícím riziko účasti na daňovém podvodu

111. Soud na tomto místě podotýká, že vzhledem k jeho hodnocení vědomosti žalobce o existenci daňového podvodu – tj. že žalobce nejen že mohl a měl vědět, nýbrž věděl a byl zjevně aktivně do daňového podvodu zapojen (o čemž svědčí zejména nastavení nákupních a prodejních cen žalobce, viz výše), si lze jen těžko představit myslitelné opatření proti účasti žalobce na daňovém podvodu, neboť jeho postup naopak směřoval přímo k této účasti. Pro úplnost však soud vypořádal i námitky žalobce směřující proti závěrům žalovaného o tom, že žalobce nepřijal dostatečná opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu, byť dané posouzení nemůže na závěrech soudu v této věci ničeho změnit.

112. Jelikož tedy v projednávané věci existovaly skutečnosti vykazující podezření, že v řetězci, jehož se účastnil i žalobce, došlo k daňovému podvodu, bylo na místě od žalobce jako od obezřetného daňového subjektu (v závislosti na okolnostech projednávaného případu) vyžadovat, aby si zjistil informace o svých dodavatelích, u kterých zamýšlel nakoupit služby za účelem ujištění se o jejich věrohodnosti.

113. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „*vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady*“ (rozsudek Mahagében a Dávid, bod 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost.

114. Podle Nejvyššího správního soudu bude takový požadavek dán zejména „*tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž*

daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti' transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky" (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60; shodně také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).

115. Takové okolnosti, jak vyplývá z výše provedené hodnocení, do značné míry nastaly i v nyní posuzované věci. S ohledem na ty podezřelé okolnosti identifikované žalovaným, s jejichž hodnocením se soud ztotožnil, bylo možné po žalobci požadovat vyšší obezřetnost.

116. Žalobce přijetí takových opatření sice v obecné rovině tvrdí, avšak ani zdaleka je neprokazuje.

117. Spočívala-li žalobcova opatření, resp. prověřování dodavatelů, dle jeho vlastního tvrzení v ověření jejich existence v obchodním rejstříku, v ověření, že nejsou v insolvenci, že jsou plátci DPH, že nejsou nespolehlivými plátci, v osobním jednání pouze s osobami oprávněnými jednat za dodavatele, v realizaci plateb teprve po uskutečnění plnění a ve stabilních cenách za služby, jedná se o prověřování spíše formální, bez úmyslu zjistit bližší informace vypovídající o spolehlivosti a důvěryhodnosti dodavatelů, u nichž existovala řada nesrovnalostí. Výčet uvedených opatření lze připustit jako dostačující u standardních transakcí, nevykazujících žádné znaky nesolidnosti obchodního partnera. Jestliže existují zásadní pochybnosti o důvěryhodnosti obchodního partnera, resp. nasvědčuje-li skutkový stav aktivnímu zapojení žalobce do daňového podvodu, nelze za dostatečné považovat toliko formální a neúplné prověření dodavatele v některých veřejných rejstřících. Veškerá žalobcova „důvěra" v dodavatele byla založena na neznalosti informací o něm v důsledku vlastní pasivity. Na tom nemůže nic změnit ani žalobcem tvrzené „osobní jednání" s jednateli dodavatelů. To samo o sobě není s to zajistit žalobci dostatečné informace o solidnosti jeho obchodního partnera. Navíc v případě osob daných dodavatelů by měly výsledky i takového, ryze formálního, prověření, s ohledem na zapsaný druh podnikání dodavatelů, osoby jednatelů, či nezveřejňování účetních závěrek Scoop v žalobci vzbudit spíše pochybnost o standardnosti plánovaných obchodů (už s ohledem na jejich rozsah), než jej utvrdit v neexistenci podezřelých znaků transakce. Taková skutečnost by měla v žalobci iniciovat vyšší míru obezřetnosti a s ní související aktivitu k ověření, zda je jeho obchodní partner zejména po právní a obchodní stránce způsobilý k provedení transakce a zda není pouze formálním článkem, který se transakce účastní primárně za účelem zastření daňového podvodu. Je-li absence kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobce jeho běžnou praxí, nejedná se o okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu.

118. Není přitom pravdou, že by žalovaný opomněl, že platby ze strany žalobce probíhaly vždy až za faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Z bodu 107 napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že tuto skutečnost žalovaný vzal v potaz, nicméně nepovažoval ji za projev dostatečné obezřetnosti žalobce vzhledem k existující míře rizika, s čímž se zdejší soud zcela ztotožnil.

119. Soud zdůrazňuje, že není povinností správce daně a žalovaného, aby žalobci vysvětlovali, jaká konkrétní opatření k tomu, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, měl žalobce přijmout. Naopak je to žalobce, kdo je povinen prokazovat, jaká konkrétní opatření přijal. Je však nutno poznamenat, že z úvah správce daně, žalovaného i zdejšího soudu je zcela patrné, jaká opatření mohl žalobce přijmout. Daňové subjekty obecně mají celou škálu možností ověřování důvěryhodnosti svých obchodních partnerů. Míra prověření, k jakému v konkrétním případě přistoupí, se však nutně liší v závislosti na konkrétních okolnostech případu. Nutno dodat, že pokud se obchodní partner jeví i po vyčerpání všech možností prověření jako nedůvěryhodný, nebo transakce jako podezřelá, má vždy daňový subjekt možnost vyvarovat se své účasti na daňovém podvodu tím, že s tímto obchodním partnerem danou transakci neuzavře.

120. Na tom místě považuje soud za vhodné zopakovat, že žalobce, jakožto plátce DPH mající v úmyslu nárokovat případné daňové výhody musí být v rámci svého podnikání obezřetný také proto, aby byl schopen daňovým orgánům prokázat případně nárokovaný odpočet na DPH. Je tudíž jeho povinností být ostražitý nad rámec „pouhé“ garance dodávky služby a v případě existence rizika daňového podvodu, jaké nastalo v projednávané věci, přijmout nejen opatření snižující jeho soukromoprávní rizika (např. tím, že prováděl platby teprve po převzetí dodávky), ale také rizika veřejnoprávní, tedy opatření směřujícími k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu (tím, že prověří, zda není dáno příliš vysoké riziko, že předmětná transakce je součástí daňového podvodu).

121. Považuje-li snad žalobce za unesení svého důkazního břemene skutečnost, že se nedozvěděl o žádných podezřelých znacích dané transakce, neznamená to, že by se sám aktivně snažil eliminovat riziko spojené s uzavřením plánovaného obchodu, např. zjištěním bližších informací o dodavateli, smluvním ošetřením plánované transakce, transparentními platbami na prověřené bankovní účty, apod. Postoj žalobce nesvědčí ani o přijetí rozumných opatření, ani o jeho dobré víře v zákonnost a bezproblémovost transakce. Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu jasně ukazují, že žalobce dobrou víru osvědčit nemůže. Jinými slovy, s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané správními orgány, žalobce nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděl ani nemohl vědět.

122. Opatření, která žalobce dle vlastního tvrzení přijal, totiž ani v nejmenším nedosahovala standardu, který mohl správce daně s ohledem na míru rizik jím prokázaných po žalobci žádat. Žalovaným bylo prokázáno, že sjednané nákupní ceny byly z hlediska tržních podmínek pro žalobce neobvykle vysoké, zatímco jeho prodejní ceny vůči jeho odběrateli byly natolik nízké, že žalobci nemohly přinést zisk. Žalobce také např. mohl s dodavateli Scoop a Charts Ural sjednat, že DPH odvede státu sám postupem podle § 109a zákona o DPH, přičemž pokud by s tím odmítli souhlasit, logicky by do těchto obchodů vůbec nevstupoval.

123. O jakémkoli účelném preventivním opatření nelze u žalobce hovořit v případě spolupráce se společností Scoop. Ba právě naopak. Za situace, kdy společnost v krátkém časovém úseku opakovaně změní jednatele, navíc vždy na osobu cizí státní příslušnosti bez pobytu na území ČR, kdy žalobce přestává být údajně spokojen s kvalitou plnění tohoto dodavatele, a navíc, kdy nastavené ceny negenerují žalobci zisk, se jeví zdejšímu soudu jako zcela nelogické, až hazardní, že žalobce změní podmínky spolupráce s tímto dodavatelem takovým způsobem, kterým rizikovost probíhajících obchodů ještě zvýší – přistoupí na 100 % platby dodávek v hotovosti. Lze tedy konstatovat, že žalobce nejen že při obchodní spolupráci s tímto dodavatelem v předmětných zdaňovacích obdobích

jakkoli nepřispěl k zamezení své účasti na daňovém podvodu, jím zvolené kroky naopak nasvědčují tomu, že pochybné spolupráci vykazující znaky podvodného jednání šel zcela vědomě vstříc.

124. Co se týče žalovaným zmiňovaného nezveřejňování účetních závěrek dodavatelem Scoop, v důsledku kterého měl žalobce přijmout opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu (viz bod 86 napadeného rozhodnutí), je na místě zmínit, že sám žalobce uvedl, že své dodavatele ověřoval ve veřejných rejstřících. Pokud tak skutečně činil, musel si být vědom toho, že dodavatel Scoop již od roku 2010, tedy dlouhodobě, účetní závěrky nezveřejňuje. Ani tato skutečnost však, ve spojení s ostatními, výše uvedenými skutečnostmi, nevzbudila v žalobci žádnou iniciativu k přijetí opatření proti možnému podvodnému jednání. Jeho jednání tedy v žádném ohledu nesměřovalo k zajištění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, ani k zamezení rizikových situací obchodování jako takového.

125. S ohledem na shora popsanou míru rizika taktéž bylo možno po žalobci požadovat uzavření písemné smlouvy o spolupráci se společností Charts, kterou by byly náležitě upraveny podmínky obchodní spolupráce partnerů. Ačkoliv absence písemné smlouvy, která je mezi stranami nahrazována písemnými objednávkami a jejich akceptací, není okolností, která by v případě standardního obchodního vztahu měla být připisována daňovému subjektu k tíži, v daném případě byla precizace smluvních práv a povinností v písemné smlouvě více než žádoucí, a to mimo jiné z důvodu, že společnost Charts byla nově vzniklým subjektem (vznikla v témže roce, jako obchodní spolupráce mezi stranami), dále pak z důvodu, že se jednalo o obchody v řádech miliónů korun (je v zájmu každého řádného hospodáře požadovat u takových obchodů maximální míru jistoty / garance jeho obchodního partnera), a dále také důvodu, že dle tvrzení samotného žalobce mělo na jednom pracovišti docházet k výkonu práce jak vlastních zaměstnanců žalobce, tak zaměstnanců jeho dodavatelů. Bez písemné smlouvy, resp. úpravy odpovědnosti za vady díla, by žalobce byl jen stěží schopen prokázat případnou odpovědnost jeho dodavatelů za vadu díla, neboť by nemohl mít postaveno najisto, která konkrétní osoba vadu způsobila (zda zaměstnanec žalobce, či zaměstnanec dodavatele). Při absenci takové smluvní úpravy se pochopitelně nabízí, že ve skutečnosti šlo o zastřené agenturní zaměstnávání (nikoliv poskytování služby, nýbrž poskytování pracovní síly), které ovšem taktéž nenasvědčuje tomu, že by žalobce vstupoval do právně zajištěného vztahu.

126. Ke spolupráci s oběma dodavateli lze přitom shodě uvést, že jak vyplývá ze správního spisu, resp. ze zprávy o daňové kontrole (srov. str. 23 zprávy o daňové kontrole), správce daně prokázal, že žalobce nakupoval předmětná plnění za ceny vymykající se průměru na trhu, ostatně ani sám žalobce netvrdí opak. Tvrzení žalobce o tom, že cena za přijaté plnění se odvíjela od ceny stanovené společností SUEZ – jediným odběratelem žalobce, nedává ekonomický smysl. Je jistě pravdou, že je věcí podnikatelského subjektu, jakým způsobem se rozhodne hospodařit a do jakých časových intervalů si rozdělí plánované zisky. Nicméně stále platí, že chce-li čerpat beneficia spočívajícího v určitém daňovém zvýhodnění, je povinen počínat si tak, aby byl schopen nárok na požadovanou výhodu také prokázat (a mimo jiné také zdůvodnit ekonomickou racionalitu svého jednání). Odkazy na dosavadní bezproblémovou spolupráci, znalost oprávněných osob jednajících za dodavatele a volnost v rozhodování o stavu hospodaření, či jakákoli další „pasivita“ nemohou osvědčit nárok na přiznání daňového zvýhodnění. V případě spolupráce s dodavatelem Charts je situace ještě markantnější – žalobce i přes zkušenost, že daná výše

nákupní ceny přesahuje při běžných měsíčních nákladech jím dosažené tržby, tuto cenu i s novým dodavatelem sjedná znovu.

127. Za preventivní opatření nelze považovat žalobcem tvrzený požadavek na předložení cestovních pasů, potvrzení o trvalém pobytu na území ČR či pobytu v EU od zaměstnanců dodavatelů. Jak uvedl soud výše, z informací od Cizinecké policie vyplynulo, že daní cizinci nemohli žalobci takové dokumenty předložit, neboť o nich nebyl učiněn žádný záznam.

128. Zdejší soud má za to, že provedl-li by žalobce alespoň zběžné prověření personálního či materiálního zázemí dodavatelů, ať už vlastním šetřením, či např. prostřednictvím internetu, ověřil jejich skutečný předmět činnosti, chod společnosti a zajišťování dodávek, či učinil-li by podrobnější zjištění ohledně tržní ceny obchodované služby, resp. vlastní rozvahu nad ziskovostí takto uskutečňovaných obchodů, musel by nutně dospět k závěru, že předmětné transakce byly zcela jistě zatíženy daňovým podvodem.

129. Jak bylo uvedeno výše, východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, 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.

130. Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu ovšem ukazují, že žalobce potřebná opatření na ochranu před zapojením do podvodných transakcí nečinil, díky čemuž svou dobrou víru nemohl osvědčit. Správce daně prokázal existenci jak skutečně vážných, tak i dalších slabších podezření, s nimiž žalobce musel být při odpovídající míře obezřetnosti konfrontován a na něž řádně (v zájmu minimalizace jeho podnikatelského a daňového rizika) nereagoval. Daňové orgány tak unesly důkazní břemeno, které je tížilo, zatímco žalobce přijetí opatření na své straně neprokázal. Ačkoliv si tedy žalobce musel být vědom zatížení řetězce daňovým podvodem, nejednal s okolnostem přiměřenou opatrností, aby se nestal součástí takového daňového podvodu.

VI. C. 3 Závěr k naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet z důvodu vědomé účasti na podvodném řetězci

131. S ohledem na výše uvedené posouzení lze konstatovat, že namísto skutečného prověření dodavatelů žalobce vůči svým dodavatelům projevil neopodstatněnou, až iracionální důvěru, kterou stvrdil tím, že úhrady u daných transakcí prováděl na účet nezveřejněný v registru plátců DPH či přímo v hotovosti. Veškerá žalobcova „důvěra“ v dodavatele byla založena na buďto neznalosti informací o nich či na ignorování podezřelých skutečností, které žalobci prokazatelně byly známy.

132. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný nepochybili, odepřeli-li uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními realizovanými dodavateli Scoop a Charts z důvodu, že žalobce věděl, resp. mohl a měl vědět, že plnění přijatá od dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Objektivní okolnosti specifikované daňovými orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se

doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které tomuto závěru odpovídají, přičemž žalobce neprokázal, že by přijal taková opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil. Jeho tvrzení o osobní znalosti oprávněných osob, dosavadní spolupráci, platbách po převzetí apod. nemohou vyvrátit pochybnosti vznikající na základě prokázaných zjištění správce daně. Nelze tedy hovořit o tom, že jednal v dobré víře v korektnost uskutečňovaných obchodních transakcí. Žalobce se přinejmenším uzavřením předmětné obchodní spolupráce rozhodl snášet nepřiměřené podnikatelské riziko, svým způsobem implicitně zahrnující také riziko, že nebude schopen před správcem daně prokázat uplatněný nárok na odpočet na DPH.

VI. D K námitkám nezohlednění některých dalších skutečností

133. V případě obou řetězců žalobce namítá, že žalovaný kromě výše zmíněných skutečností ignoroval či upozadil některé další skutečnosti. Těmto námitkám však soud nepřisvědčil.

134. Na výše uvedených závěrech nemůže podle názoru soudu nic změnit tvrzení žalobce, že předmětnou službu dodával toliko jedinému odběrateli. Jelikož je napadené rozhodnutí postaveno na závěru, že předmětné obchody se uskutečnily, „pouze“ byly před dodáním žalobci zasaženy daňovým podvodem, nemělo již další nakládání s předmětnými dodávkami pro posouzení věci vypovídací hodnotu. Není-li zpochybňována faktická realizace transakcí, je nerozhodné, zda byla služba žalobce dodávána jednomu či více dodavatelům, či jaká byla velikost takových dodavatelů.

135. Z obdobného důvodu je nedůvodná námitka žalobce o tom, že daňové orgány se snaží vzbudit dojem, že žalobce byl jediným odběratelem společností Scoop a Charts. Ani tato skutečnost však není pro posouzení věci podstatná, není-li mezi stranami sporné, že fakturované dodávky byly realizovány a prokázal-li žalovaný nejen existenci daňového podvodu, ale také vědomost žalobce o něm.

136. Za relevantní nelze označit ani to, že žalobce v některých z přechozích let dosahoval zisku. Podstatné je, že od roku 2014 byl ve ztrátě, která byla nevyhnutelným důsledkem nastavené cenové politiky žalobce. Podezřelý pokles obratu, resp. nevyhnutelná ztráta v případě žalobce, je právě indicií o možném aktivním zapojení žalobce do daňového podvodu, kdy u žalobce, jakožto ekonomického subjektu, nelze spatřit jakékoli jednání reálně směřující k dosažení zisku. V posuzované věci tak nebyla negativně hodnocena samotná ztráta žalobce, nýbrž její nevyhnutelnost v důsledku jeho vědomého postupu.

137. Jelikož však není nutné prokázat, že žalobce byl do předmětných daňových podvodů zapojen aktivně, není potřeba ani předkládat důkazy o přímém profitu žalobce či s ním spojených osob z daňového úniku, byť z některých skutečností by bylo možné takový závěr dovozovat (např. profit žalobce z daňového úniku se nabízí jako ekonomické vysvětlení toho, že žalobce záměrně uzavíral formálně ztrátové transakce). Z hlediska daňového však má přímý profit daňového subjektu účastnícího se daňového podvodu stejné důsledky jako nedostatečná obezřetnost daňového subjektu, který měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu a nepřijal dostatečná opatření, aby tomu zabránil.

VI. E K námitkám nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

138. S ohledem na výše provedené posouzení, které se zásadně neodchyluje od hodnocení ze strany žalovaného, zdejší soud shledal nedůvodnými také námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a v částech pro nesrozumitelnost. Jelikož

se žalovaný řídil v rámci svého posouzení obdobnými úvahami jako soud, vycházel z téhož skutkového stavu jako soud (přičemž tento skutkový stav považuje soud za dostatečně zjištěný), tento skutkový stav rovněž zcela v souladu se zákonem a judikaturou právně posoudil a své úvahy v napadeném rozhodnutí zdůvodnil zcela konkrétně, srozumitelně, v logických souvislostech a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce, neshledal soud napadené rozhodnutí v tomto ohledu jakkoli nepřezkoumatelným.

139. Stejně tak nelze souhlasit se žalobcem v tom, že by žalovaný nereagoval na jím vznesené námitky, či navrhované důkazy. Žalovaný se podle zdejšího soudu vypořádal se všemi námitkami stěžovatele vznesenými v odvolání, a byť neodpověděl explicitně na každé dílčí tvrzení, z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, proč námitky nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*). Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu nic nebránilo v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil.

140. Stejně jako reakce soudu na konkrétní žalobní námitky, tak i reakce žalovaného na konkrétní odvolací námitky, je, co do šíře odůvodnění, spjata s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]*ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález 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 (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

141. Příkladmo lze poukázat na provedený rozbor a následný právní názor žalovaného vyslovený stran posuzování a zjišťování existence chybějící daně. Právě v této otázce předestřel žalovaný zcela jednoznačnou argumentaci jasně a srozumitelně vysvětlující podstatu existence chybějící daně, čímž implicitně vypořádal odvolací námitky žalobce spočívající v argumentaci protikladné. Nelze tak v žádném případě hovořit o pominutí odvolací námitky.

VI. F K návrhu žalobce na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru

142. Návrh žalobce na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie zdejší soud nepovažuje za opodstatněný. Jak vyplývá z výše citovaných rozhodnutí (srov. např. rozsudek *Maks Pen*), Soudní dvůr se k problematice výkladu čl. 168 písm. a) směrnice o DPH dostatečně vyjádřil již několikrát. Existující judikatura tak správním orgánům i soudům poskytuje dostatečně konkrétní výklad daného ustanovení, který není třeba, minimálně pro účely tohoto řízení, jakkoli zpřesňovat. Právní otázky posuzované v této věci zdejší soud považuje za *acte éclairé* (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982 ve věci 283/81, *CILFIT v. Ministry of Health*), a proto předběžnou otázku Soudnímu dvoru nepředložil.

VIII. Shrnutí a náklady řízení

143. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

144. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 27. července 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.