



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Pharmacorp CZ s. r. o.**, IČ: 29372828
sídlem Lidická 700/19, Brno
zastoupeného advokátem JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA
sídlem Dominikánské náměstí 656/2, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2020, čj. 6021/20/5300-22441-708274

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „finanční úřad“) platebním výměrem ze dne 15. 5. 2018, čj. 2439223/18/3004-51521-806299 (dále též „platební výměr“) neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 264 638 Kč. Žalobce měl od společnosti TOLINAX s. r. o., sídlem Jílkova 3291/2019, Brno, IČ: CZ03604136 (dále též „Tolinax“), nakoupit a následně dále prodat testovací proužky glukometru One Touch Select a One Touch Verio. Tyto

obchodní transakce, přijaté žalobcem a jichž se nadměrný odpočet týkal, byly podle finančního úřadu zasaženy podvodem.

2. Odvolání žalobce proti citovanému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 14. 4. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je nezákonné a je výsledkem nesprávného právního posouzení věci. Finanční úřad totiž neuznal nárok s odůvodněním, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele Tolinax. Žalovaný však dospěl k závěru, že transakce mezi žalobcem a společností Tolinax byly zatíženy podvodem.
4. Žalovaný usuzuje na existenci daňového podvodu z toho, že předmětné zboží se pohybovalo v rámci účelového řetězce tvořeného společnostmi Minela, Kvartina a Tolinax, přičemž od posledně jmenovaného přešlo zboží na žalobce. Ten konstatuje, že žalovaný argumentuje daňovým podvodem jen s cílem zadržet peněžité prostředky žalobce. Po doplnění dokazování se totiž ukázalo, že nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty byl oprávněný. Žalobci nemůže být přičítáno k tíži neplnění zákonných povinností dalšími subjekty výše uvedenými, jelikož nemůže tyto subjekty kontrolovat či k plnění povinností donutit. Je naopak povinností správce daně, který těmito informacemi disponuje, aby včas zakročil. Finanční úřad měl do předmětných transakcí zasáhnout, neboť musel vědět minimálně o tom, že společnost Tolinax je nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty. Tyto informace musel finanční úřad mít s ohledem na existenci kontrolních hlášení. Žalobce vycházel z toho, že každý subjekt si plní své zákonné povinnosti a řádně odvádí daň. Kontrolní hlášení byla zavedena právě proto, aby se předcházelo rozsáhlým a dlouhotrvajícím daňovým kontrolám, navíc realizovaným *ex post*. Pokud finanční úřad narazil při šetření transakcí mezi společností Tolinax a žalobcem na problém, měl jej řešit okamžitě výzvami na obě společnosti. Taková výzva nepřišla a žalobce se tak legitimně domníval, že vše proběhlo v pořádku. To, že finanční úřad nenarazil na nesrovnalosti bezprostředně v rámci kontrolních hlášení, svědčí verzi žalobce. Současnou situaci tak zavinil právě finanční úřad, který musel mít o podezřelých transakcích povědomí a neučinil nic proto, aby ochránil žalobce.
5. Do obchodního vztahu se společností Tolinax vstoupil žalobce především na základě dlouhodobé známosti s Mgr. M. R., se kterým se znal cca 10 let. V průběhu této známosti se neobjevily žádné náznaky, které by zpochybnily důvěryhodnost uvedené osoby. Společnost Tolinax udělila Mgr. R. oprávnění navazovat spolupráci v oblasti dodávání zdravotnických prostředků, k čemuž doložil plnou moc. Žalobce ji sice doložil v pozdější fázi řízení, ovšem to nevypovídá o její účelovosti – pouze ji nemohl dříve dohledat. Nelze proto žalobci vyčítat, že plnou moc Mgr. R. předložil s roční prodlevou, neboť tak učinil v procesně přípustných mezích. Žádný právní předpis přitom neukládá, že podpis na předložené plné moci musel být úředně ověřen.
6. Žalobce dále rozebírá jednotlivé „přešlapy“, které mu žalovaný klade za vinu: (i) sídlo dodavatele Tolinax, (ii) zveřejňování účetních závěrek, (iii) ověřování dalších údajů. Ad (i) žalobce uvádí, že v dnešní době je požadavek na ověření fyzického sídla irrelevantní, jelikož velká část společností operuje v rámci tzv. virtuálního sídla. Pokud by žalobce měl

u každého dodavatele kontrolovat jeho sídlo, vynakládal by tím neúčelně finanční a časové prostředky. Dnes je většina obchodů realizována elektronickým způsobem a argumentace žalovaného je proto účelová. Ad (ii) žalobce namítá, že zveřejňování účetních závěrek je vždy věcí daného subjektu, který za to nese případný postih. Je běžné, že společnosti svou povinnost zveřejňovat účetní závěrky zanedbávají, ať již nedbalostí či úmyslně. Pokud by se žalobce měl řídit tím, zda případný dodavatel neměl zveřejněnou účetní závěrku, sám sebe by v obchodování nedůvodně omezoval. Ad (iii) uvádí, že propagační činnosti Tolinaxu (webové stránky, reklama, apod.) je věcí této společnosti, nikoliv žalobce. Neexistence reklamy je v některých odvětvích logická a nemůže *a priori* vzbuzovat pochybnosti. V rámci trhu B2B (business-to-business) nehrají internetové stránky a online marketing tak významnou roli, jako pevné osobní vztahy. Argumenty o ověření výše uvedeného proto považuje žalobce za účelovou snahu žalovaného nalézt cokoliv, jen aby žalobce zapletl do údajného podvodného řetězce.

7. Žalovaný nedůvodně zpochybňuje podmínky uzavřených transakcí. Žalobce neuzavřel se společností Tolinax rámcovou písemnou smlouvu proto, jelikož neměl o této společnosti žádné pochybnosti právě s ohledem na předchozí vztah s Mgr. R. Žalobce vsadil na rychlost transakce před propracovaným smluvním ošetřením. Ostatně žádný právní předpis žalobci neukládá povinnost uzavřít smlouvu v písemné formě. Je na vůli stran, jakým způsobem se rozhodnou svůj vztah formalizovat. Propracovaná smluvní dokumentace je finančně nákladná a často prodlouží obchodní operaci. V daném případě byla prioritou rychlost uzavírání transakce, jelikož žalobce oslovili potenciální odběratelé na zakoupené zboží. Je pravdou, že žalobce odebíral předmětné zboží od společnosti Johnson & Johnson, ovšem žalobcovi odběratelé měli zájem o větší množství zboží, než jaké je žalobce schopen zakoupit od uvedeného primárního dodavatele. Stejně tak cenu sjednal žalobce v souladu s péčí řádného hospodáře, neboť se prakticky nelišila od ceny jiných dodavatelů (např. oproti ceně od Johnson & Johnson se lišila o 0,70 Kč za kus, tedy o 0,25 %). I tvrzené horší platební podmínky jsou relativní. Žalobce věděl, že s uhrazením v krátkém termínu nebude mít problém, a proto dal přednost takovému způsobu, než zhatit celou transakci snahou vynutit si lepší platební podmínky.
8. Žalobce provedl úhradu kupní ceny na účet, který společnost Tolinax neměla zveřejněn podle zákona o dani z přidané hodnoty. Vztah mezi žalobcem a společností Tolinax byl soukromoprávní a žalobce provedl úhradu na účet, který společnost Tolinax uvedla. Nic nenasvědčovalo tomu, že může jít o podvodné jednání, a proto neměl žalobce důvod trvat na tom, že provede úhradu pouze na účet zveřejněný podle zákona o dani z přidané hodnoty. V běžných obchodních vztazích si dost dobře nelze představit, že žalobce bude kontrolovat a zpochybňovat čísla účtů druhé smluvní strany. Žádný právní předpis neukládá žalobci povinnost hradit cenu ze smlouvy jen na účet odběratele, zveřejněný v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Úprava zveřejnění účtu je důležitá v otázkách ručení [§ 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty] a podle ní plátce ručí za neodvedenou daň z plnění, pokud úplatu za toto plnění poskytl převodem na jiný účet, než zveřejněný podle zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud by si žalobce byl vědom, že se účastní podvodné transakce, jistě by nepřebíral tímto způsobem ručení za daň Tolinaxu. Žalobce ještě namítá, že podmínkou pro neuznání nároku na odpočet je neodvedení dotčené daně. Tuto otázku však žalovaný prakticky neřešil, jelikož neprokázal, že k úhradě daně z přidané hodnoty ve vztahu k předmětným transakcím nedošlo.

9. V závěru odkazuje žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, kterému napadené rozhodnutí nevyhovuje, jelikož nenachází konkrétní skutkové okolnosti a souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu. Žalobce postupoval spěcí řádného hospodáře ve vztahu k předmětným transakcím a dodavateli. Žalovaný se nesnaží zjistit skutečný stav věci, ale za každou cenu doměřit daň. Nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty proto žalobce dostatečným způsobem prokázal a nemohl vědět o tom, že je předmětná transakce zasažena podvodem.
10. Žalobce pak nad rámec podané žaloby v replice ještě dodává, že mu byly kladeny k tíži okolnosti mimo jeho sféru dispozice – např. úhrada na nezveřejněný účet. Dále rozvádí svou argumentaci stran kontrolních hlášení a trvá na tom, že správce daně má daňovým podvodům předcházet a měl žalobce upozornit. Opakuje námitky řečené již v žalobě a přichází s námitkou, že žalovaný se snaží o opakovaný výběr daně, neboť se žalobcem zahájil jiné řízení, v němž uplatňuje institut ručení za nezaplacenou daň.

III. Argumentace žalovaného

11. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout, odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.
13. Žaloba **není důvodná**.

Skutková zjištění

14. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
15. Žalobce podal dne 24. 11. 2016 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2016, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 938 026 Kč v souvislosti s přijatým zdanitelným plněním od společnosti Tolinax. Finanční úřad vydal dne 21. 12. 2016 výzvu k odstranění pochybností, ve které konstatoval, že žalobce vykázal u předmětných plnění vyšší daň na vstupu, než vykázal dodavatel Tolinax na výstupu. Vzhledem k pochybnostem o oprávněnosti uplatněného odpočtu proto vyzval finanční úřad žalobce, aby zejména doložil důkazy k platbám, smlouvy a další důkazní prostředky. Na to žalobce zaslal fakturu č. 3330918 (vč. dodacího listu a objednávky) na částku 921 729,6 Kč a fakturu č. 3331003 (vč. dodacího listu a objednávky) na částku 1 106 932,5 Kč. Taktéž doložil potvrzení z účtu o provedených platbách. Na základě předložených faktur měla společnost Tolinax dodat žalobci testovací proužky do glukometru a to v říjnu 2016.
16. Finanční úřad zahájil dne 9. 3. 2017 daňovou kontrolu, neboť žalobce neodstranil vzniklé pochybnosti. V rámci protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 3. 2017, čj. 985812/17/3003-60562-711875 jednatel žalobce Mgr. L. N. mimo jiné uvedl, že za společnost Tolinax komunikoval Mgr. R., kterého osobně zná cca 10 let. Ten mu také nabídl spolupráci v oblasti zdravotnických prostředků. Dále jednatel žalobce uvedl, že

společnost Tolinax neprověřovali (ekonomická činnost, oprávnění), jelikož to s ohledem na povahu zboží nepovažovali za nutné.

17. Finanční úřad dále zjistil, že Tolinax nevykázal ve svém kontrolním hlášení vystavený daňový doklad č. 3330918, základ daně 801 504 Kč a daň 120 225,60 Kč. Proto finanční úřad kontaktoval tohoto dodavatele a zjistil, že si neplní řádně svoje daňové povinnosti, vykazuje vysoké nedoplatky na daních, nezdržuje se v sídle uvedeném v obchodním rejstříku a daňová přiznání nepodává řádně a včas. Finanční úřad ještě zjistil, že platbu za uvedená plnění zaslal žalobce na účet, který nebyl zveřejněn v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. V řízení dále vyšlo najevo, že Mgr. R. zaniklo dne 12. 1. 2016 postavení statutárního orgánu společnosti Tolinax a tato skutečnost byla zapsána do obchodního rejstříku dne 30. 4. 2016.
18. Předmětem plnění byly testovací proužky do glukometru, jejichž výrobcem a výhradním dovozcem pro Českou republiku je obchodní korporace Johnson & Johnson s. r. o., Karla Engliše 3201/6, Praha, DIČ: CZ41193075. Pracovníci této společnosti přitom finančnímu úřadu sdělili, že šarže balení testovacích proužků, které žalobce údajně pořídil od společnosti Tolinax, nebyly prodány žádnému z odběratelů – byly použity jako obchodní vzorky a rozdány v rámci prezentace lékařům. Nadto finanční úřad zjistil, že obchodní korporace Johnson & Johnson dodává (jako výhradní dodavatel) předmětné proužky pouze dvěma odběratelům, z nichž jeden je žalobce, a to na základě rámcové smlouvy, v jejímž rámci probíhají každý měsíc plnění v řádech milionů.
19. Dále žalobce předložil plnou moc ze dne 5. 2. 2016 udělenou jednatelem Tolinaxu panem Z. N. a to pro Mgr. R. Tu však finanční úřad zpochybnil, jelikož žalobce zprvu tvrdil, že nedisponuje žádnými dokumenty, kterými by mohl doložit či prokázat formu spolupráce mezi společností Tolinax a Mgr. R. Vystavená plná moc zmocňovala Mgr. R. také k jednání před daňovými orgány, ovšem v daňovém řízení nikdy předložena nebyla. Finanční úřad proto předloženou plnou moc posoudil jako účelovou.
20. Finanční úřad uzavřel, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti Tolinax dle daňových dokladů č. 3331003 a č. 3330918 podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Nato vydal finanční úřad platební výměr, kterým neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 264 638 Kč.
21. K odvolání žalobce pak žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování. Oslovil společnost Johnson & Johnson k vyjasnění skutečnosti, že žalobcem zakoupená šarže od společnosti Tolinax nesloužila k prodeji, ale byla rozdána lékařům. Formulovaná otázka zněla, zda je možné, aby výrobek stejného čísla šarže (testovací proužky do glukometru) prodávaly v České republice i jiné společnosti než je Johnson & Johnson. Oslovená společnost dne 16. 9. 2019 odpověděla, že ano a jde o běžnou obchodní praxi.
22. Následně žalovaný uložil finančnímu úřadu dne 21. 10. 2019 (doplnění spisového materiálu čj. 43830/19/5300-22441-708274) doplnit řízení v následujícím rozsahu: (i) finanční úřad musí ověřit, zda v dané věci nešlo o podvod na DPH a jaká byla účast žalobce na něm, (ii) u společností Tolinax a Kvartina ověřit existenci chybějící daně, (iii) provede komplexní analýzu podezřelých skutečností, a (iv) provede vědomostní test, tj. unese důkazní břemeno o tom, že okolnosti prodeje výrobků byly natolik nestandardní, že žalobce o své účasti na případném podvodu věděl nebo minimálně vědět měl a mohl.

23. Finanční úřad poté vydal doplnění spisového materiálu ze dne 6. 12. 2019, čj. 4878554/19/3003-60562-711597, a dovodil, že žalobce tvořil obchodní řetězec se společnostmi Tolinax a Kvartina s. r. o., DIČ: CZ27683559 (dále jen „Kvartina“). Šlo přitom o obchodní řetězec zatížený podvodem na DPH. Žalobce neučinil jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem.
24. Tyto závěry žalovaný potvrdil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a se změnou právního názoru ze dne 21. 1. 2020, čj. 2801/20/5300-22441-708274. Tam uvedl, že došlo k narušení neutrality daně, přičemž byla prokázána existence chybějící daně u přímého dodavatele žalobce a také u subdodavatele. Dodal, že společnosti Kvartina a Tolinax byly navíc personálně propojeny Mgr. M. R., Z. N. (jednatel obou společností) a JUDr. J. Dm. Žalobce i přes existenci objektivních skutečností, svědčících o možném podvodu, vstoupil do vztahu se společností Tolinax a nepřijal rozumná opatření, jak svému zapojení do podvodu předejít. Zároveň poskytl žalobci možnost se podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyjádřit ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a navrhnout další doplnění důkazních prostředků.

Podvod na DPH

25. Jádrem sporu v nyní řešené věci je, zda žalobce měl a mohl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, a je mu proto možné odmítnout nárok na odpočet daně.
26. V dané věci není sporné (srov. zejména bod 41 napadeného rozhodnutí), že žalobce naplnil formální podmínky pro nárok na odpočet daně, neboť jej prokázal daňovými doklady v souladu s § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které splňovaly náležitosti předepsané § 26 a násl. téhož zákona. Současně (bod 41 napadeného rozhodnutí) není pochyb o tom, že žalobce naplnil i hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, jelikož předmět plnění existoval, zboží bylo dodáno žalobci společností Tolinax a žalobce dodané plnění použil pro svou ekonomickou činnost podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Za této situace mohl žalovaný odmítnout nárok na odpočet daně pouze v případě, pokud by prokázal účast žalobce na daňovém podvodu (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, spojené věci *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016 - 57, ze dne 27. 2. 2018, čj. 4 Afs 228/2017 - 31 a ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28).
27. Podvodem na dani z přidané hodnoty a dokazováním účasti daňového subjektu na něm se Nejvyšší správní soud zabýval mnohokrát. Vychází přitom z judikatury Soudního dvora týkající se zneužití práva nebo karuselových podvodů [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“), již citovaný rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Tak v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014 - 59 Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „Nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti

přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu.“ Dále tamtéž Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.“

28. V prvé řadě musí finanční úřad prokázat, že v řešené transakci existoval podvod na DPH. Přitom musí daňové orgány uvést, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nemusí konkrétně určovat a prokazovat, jakým způsobem a který z dodavatelů v řetězci podvod spáchal (srov. bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Podvodem na DPH označuje výše citovaná judikatura Soudního dvora 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 Rady 2006/112/ES, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
29. Podvod na DPH spočíval v nyní řešené věci v přefakturaci zboží (testovacích proužků do glukometru), kdy šlo o řetězec společností, do kterého byl žalobce zapojen. Prvním zjištěným článkem byla společnost Kvartina, která nepřiznala a neodvedla daň při dodání zboží svému odběrateli. Tím byla společnost Tolinax, která rovněž neuhradila daň na výstupu v plné výši. Konečně společnost Tolinax převedla totéž zboží na žalobce, a ten si nárokuje odpočet na DPH.
30. Ke společnosti Kvartina zjistil finanční úřad, že daňové přiznání k DPH za předmětné období nepodala ani na výzvu správce daně. Daň jí byla vyměřena na základě pomůcek a vlastní daňovou povinnost neuhradila. Společnost Kvartina nepředložila účetnictví a se správcem daně nespolupracovala. U této společnosti je rovněž evidován nedoplatek na dani ve výši několika set tisíc korun českých. Úlohu společnosti Kvartina vyhodnotil finanční úřad jako subjekt typu „missing trader“ (tj. bílý kuň, jehož úkolem je neodvést DPH a následně zmizet ze scény).
31. Ke společnosti Tolinax finanční úřad uvedl, že od svého vzniku nezveřejňuje v obchodním rejstříku účetní závěrky, nemá žádné zaměstnance, nikde se neprezentovala a nemá webové stránky. Daňové přiznání za zdaňovací období říjen 2016 sice podala, ovšem postupem k odstranění pochybností byla společnosti Tolinax vyměřena vlastní daňová povinnost v podstatně odlišné výši, než tvrdila – rozdíl mezi tvrzenou a vyměřenou daní ve výši 1,9 mil. Kč. Společnost Tolinax doměřenou daň neuhradila a finanční úřad tak doložil existenci chybějící daně i u této společnosti, jejíž roli označil jako „buffer“ (tj. prostřední oddělovací článek, který má poskytnout alibi odběrateli, jenž si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu).
32. Kromě toho byly společnosti Kvartina a Tolinax personálně propojeny, jelikož jednatelem společnosti Kvartina byl v období od 27. 6. 2013 do 12. 1. 2016 Mgr. M. R. a v období od 13. 4. 2016 do 16. 12. 2016 pan Z. N. V době realizace předmětných obchodů přitom měl Mgr. R. vystupovat jménem společnosti Tolinax ve vztahu k žalobci a pan Z. N. byl jednatelem společnosti Tolinax. Žalovaný uvedl, že o podvodu svědčí též další nestandardní znaky (bod 51 napadeného rozhodnutí) a zvláště pak poukázal na způsob

úhrady kupní ceny (bod 54 napadeného rozhodnutí), přičemž mezi společnostmi Kvartina a Tolinax měly být prováděny úhrady pouze v hotovosti.

33. Ze všech okolností, jež mají svědčit o existenci daňového podvodu, zpochybňuje žalobce pouze chybějící daň, a to ještě dosti nejasně v souvislosti s tím, na jaký účet zasílal své platby za zboží společnosti Tolinax. V obecné rovně tak lze uvést, že odepření odpočtu na DPH je kvazisanekčním mechanismem, nikoliv mechanismem *restitutio in integrum*. Pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu proto není nezbytné prokazovat, že chybějící daň existuje u žalobce bezprostředního dodavatele a právě jen u těch zdanitelných plnění poskytnutých žalobci, u nichž byl žalobci odepřen nárok na odpočet DPH. U některých subjektů, účastnících se daňového podvodu, nebude docházet k narušení daňové neutrality – daň na vstupu uhradí v kupní ceně a daň na výstupu řádně odvedou do státního rozpočtu. Přesto jejich účast na daňovém podvodu a podpora jiných subjektů, jejichž úmyslem je nezákonně vylákat daňovou výhodu, systém DPH ohrožuje, proto musí existovat mechanismy, jak přimět daňové subjekty vynaložit snahu k tomu, aby se vyhnuly účasti na takovém podvodu. Nárok na odpočet DPH tudíž může být odepřen všem článkům řetězce, u nichž byla prokázána zaviněná účast na podvodu na DPH, aniž by se samy nějak na úkor státu obohatily. Správci daně proto v první fázi (než začne zkoumat zavinění) postačí, pokud prokáže, že u určitého daňového subjektu existuje chybějící daň, že obchodní řetězec, v němž tento daňový subjekt figuroval, byl zasažen podvodem na DPH, a že žalobce v rámci tohoto řetězce obchodoval v období, v němž byla chybějící daň identifikována. V nynějším případě, jak soud shrnul výše, společnost Kvartina (subdodavatel) DPH v předmětném období nepřiznala a neodvedla vůbec, společnost Tolinax (dodavatel) ji přiznala jen zčásti. Systém DPH přitom neumožňuje DPH za určité období přiznanou v nedostatečné výši rozpočítat na jednotlivá uskutečněná plnění, z nichž část daňový subjekt přizná a zbytek zamlčí. Lze tedy uzavřít, že pro naplnění jedné z podmínek karuselového podvodu, totiž chybějící daně, by postačovalo už to, že daň neodvedla bez jakýchkoliv pochybností společnost Kvartina, ačkoliv s tou žalobce přímo neobchodoval. V nynější kauze však daň chybí dokonce i u přímého žalobce dodavatele, společnosti Tolinax.
34. Nemůže obstát ani další skupina námitek žalobce, totiž že finanční úřad nechal dotčené transakce probíhat bez zásahu, ačkoliv musel mít informace o potenciálním podvodu ze systému kontrolních hlášení. Stát pochopitelně stále zavádí kontrolní mechanismy, které pomáhají odhalovat daňové podvody, včetně podvodů na DPH. V žádném případě to ale neznamená, že povinnost daňového subjektu postupovat tak, aby dbal na bezproblémovost svých obchodní partnerů a nestal se účastníkem řetězce zasaženého podvodem na dani, přechází na stát a žalobce může rezignovat na své kontrolní mechanismy. S ohledem na celkový objem realizovaných transakcí a personální zajištění daňové správy je prakticky nereálné, aby tyto orgány reagovaly ihned na všechny obchody. Je to stále primárně daňový subjekt, na kom leží hlavní povinnost ověřit si partnery, se kterými vstupuje do obchodního vztahu. Jak ale uvedl jednatel žalobce do protokolu (čj. 985812/17/3003-60562-711875), nepovažoval vůbec za nutné si společnost Tolinax jakkoliv prověřovat.
35. Prokázání daňového podvodu je prvním krokem pro závěr o účasti žalobce na něm. V dané věci žalovaný bezpochyby prokázal, že žalobce byl součástí řetězce společností a plnění v něm dodané bylo zasaženo podvodem na DPH.

Objektivní okolnosti a přijatá opatření

36. Samotná existence podvodu na DPH ještě neznamená, že lze žalobci odmítnout nárok na odpočet. Musí k tomu totiž přistoupit následující podmínky vyjadřující zavinění: (i) existovaly objektivní okolnosti osvědčující, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a (ii) daňový subjekt nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019 - 39). Objektivní okolnosti osvědčující, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, prokazuje finanční úřad. Jak žalovaný uvedl, tyto okolnosti chápe jako indicie, které ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu (shodně Soudní dvůr v bodě 60 citovaného rozsudku *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11). V nyní řešené věci krajský soud souhlasí se žalovaným, že takové objektivní okolnosti existovaly.
37. Za prvé to jsou pochybnosti o samotné společnosti Tolinax, která se v řešené době nenacházela na adrese svého sídla, nezveřejňovala účetní závěrky, neměla žádnou sebepropagaci a absentovaly webové stránky (a jiná přítomnost na internetu). Šlo tak o společnost, která na první pohled vypadala jako neetablovaná na trhu. Tyto okolnosti samozřejmě neznamenají, že žalobce nemá s takovým subjektem nikdy vstupovat do obchodního vztahu. Ovšem signalizují, že žalobce má být při jednání s takovou společností opatrnější – má minimálně zpozornět a např. si potenciálního dodavatele blíže ověřit. Je nepřipadná argumentace žalobce, že zveřejňování účetních závěrek je věcí subjektu, kterého se týkají. To je samozřejmě – ovšem jejich absence (ve spojení s uvedenými pochybnostmi) měla v žalobci vzbudit pochybnosti o legitimnosti podnikání dodavatele. Stejně tak lichá je námitka, že nezveřejňování účetních závěrek je v českém prostředí běžné. Nejvyšší správní soud v bodě 51 citovaného rozsudku čj. 7 Afs 428/2019 - 39 uvedl k nezveřejňování účetních závěrek: „*Ačkoliv lze bohužel souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že takový postup není v českém právním prostředí výjimečný, tato skutečnost nemění nic na tom, že absence účetních závěrek měla (ve spojení se všemi uvedenými nestandardnostmi a např. i se skutečností, že společnost Black Service sídlí na tzv. virtuální adrese) ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o legitimnosti podnikání dodavatele, popř. o legitimnosti předmětných obchodních případů.*“
38. Mezi další pochybnosti patří to, že žalobce si neověřil v rámci obchodního styku, že jedná s oprávněným zástupcem společnosti Tolinax. Žalobce jednal s Mgr. R., který nebyl jednatelem Tolinaxu (tato funkce mu zanikla ke dni 12. 1. 2016). V té souvislosti krajský soud sdílí názor žalovaného o účelovosti plné moci, kterou žalobce doložil. Sám žalobce totiž ve vyjádření ze dne 30. 6. 2017 v průběhu daňové kontroly uvedl, že oprávnění Mgr. R. zastupovat společnost Tolinax vyplynulo z jeho jednání a nemá žádný dokument, kterým by to prokázal. Je samozřejmě přípustné, že žalobce následně doloží plnou moc, kterou předtím nedohledal. Ovšem v takovém případě by již na počátku řízení např. uváděl, že se Mgr. R. prokázal předloženou plnou mocí, kterou ale nemá k dispozici. Žalobce však na počátku daňového řízení tvrdil, že oprávnění Mgr. R. vyplynulo z jeho vystupování, nikoliv z předložené dokumentace. Žalobce má pravdu v tom, že úředně ověřený podpis na plné moci (jak poukazoval žalovaný) není právním předpisem vyžadován. Ovšem plná moc bez takového ověření není nezpochybnitelným důkazem – pokud se proto na základě zjištěných skutečností jeví, že předložený důkaz byl

vypracován dodatečně s účelem posílit důkazní pozici žalobce, je závěr finančního úřadu legitimní. Proto lze uzavřít, že žalobce jednal s osobou, o které neměl jistotu, že právně zastupuje společnost Tolinax.

39. Zároveň je třeba vidět, že absentuje písemná smlouva pro prodej předmětného zboží a nejsou písemně vyřešeny otázky typu objednávky, kontaktní osoby, dodávání a přebírání předmětu koupě, kupní cena, záruka a možnosti týkající se odpovědnosti za vady zboží, vlastnické právo, platební podmínky, aj. Absence písemné smlouvy je v tomto případě podezřelá. Ústní forma smlouvy je samozřejmě běžně užívána. Zejména má ale místo v případě jednodušších transakcí. V prostředí mezi podnikateli, kdy jde o obchod v řádech milionů korun, nejsou ústní smlouvy vůbec běžné. Při uzavírání smluv musí společnost (statutární orgán) postupovat s péčí řádného hospodáře (§ 159 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník), kam lze zařadit i to, aby měla společnost dostatečně zajištěnou smluvní dokumentaci pro případy, kdy obchodní spolupráce z nějakého důvodu nevyjde a bude nutné se domáhat svých práv např. soudně. Nyní se žalobce sám postavil do pozice, kdy v případě konfliktu se společností Tolinax je zeslabena jeho pozice z důvodu formy uzavřené smlouvy. Nabízí se tedy otázka, proč žalobce taková rizika podstupoval. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v bodě 53 rozsudku ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015 - 47, forma uzavřeného závazku sice nemá vliv na jeho platnost, ale písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem v případě, kdy dojde k vadám obchodní transakce a smluvní strana je povinna k jejich nápravě. Dále Nejvyšší správní soud tamtéž dodává, že existence jasné listinné dokumentace může být zohledněna i v daňovém řízení. Krajský soud připomíná, že žalobce vstupuje do ústního kontraktu ze situace, kdy jedná s osobou, o které nemá vyjasněno její zástupčí oprávnění a se společností, kterou vůbec neprověřoval.
40. Žalobce ani netvrdí, že by snad ústní smlouvy měly být v oblasti jeho působení běžné či obvyklé. Lze totiž připustit, že v některých segmentech budou ústní smlouvy převládat a tedy ústní smlouva nyní tvrzená by představovala běžnou obchodní praxi, zavedenou mezi žalobcem a společností Tolinax. V předmětném období odebíral žalobce stejný předmět plnění od dodavatele Johnson & Johnson, ale na základě písemné rámcové smlouvy, kdy jednotlivé dodávky potvrzují dodací listy obsahující např. dobu expirace. Shromážděný spisový materiál tak svědčí spíše o tom, že o běžnou obchodní praxi žalobce nešlo.
41. Žalobce uvádí, že dal přednost rychlosti před nutností uzavírat písemnou smlouvu, jelikož měl dlouhodobé a dobré zkušenosti a důvěru ve společnost Tolinax a Mgr. R. K tomu soud odkazuje na níže řečené, že tyto předchozí dobré zkušenosti žalobce nijak nekonkretizoval a neuvedl, z čeho měly pramenit. Argumentace žalobce, že spěchal na uzavření obchodu a nebyl čas nic ověřovat, nemůže obstát. Takovým postupem se žalobce vystavuje právě tomu riziku, že vstoupí do obchodního vztahu s nedůvěryhodnou společností a stane se nevědomky součástí podvodného řetězce.
42. Většinu výtek žalovaného ohledně nedostatku obezřetnosti ve vztahu k realizované transakci se žalobce snaží zpochybnit tím, že Mgr. R. zná osobně přes 10 let a tedy navázal spolupráci s důvěrou v tuto osobu. Krajský soud této argumentaci žalobce nepřisvědčil. V první řadě žalobce pouze v obecných rysech popisuje svůj vztah s Mgr. R. Uvádí, že jej zná přes 10 let a za tuto dobu se neobjevily žádné náznaky nebo důvody, proč by této osobě neměl důvěřovat. Stejně tak Mgr. R. vypověděl do protokolu (čj. 83424/20/3003-60562-712625), že z dřívější doby zná Mgr. N. (v době předmětné transakce jednatel

žalobce). V této chvíli však bylo čistě na žalobci, aby doložil, o jaký vztah mezi oběma osobami šlo. Lze si totiž představit, že onou známostí je, že jednatel žalobce potkal Mgr. R. před 10 lety a od té doby jej viděl jednou nebo dvakrát. Naopak může jít o situaci, že jednatel žalobce spolupracoval s Mgr. R. na stovkách obchodů a jsou v častém obchodním styku. To však žalobce nespecifikoval a nedoložil. Žalobce omlouvá svou neopatrnost v navázání obchodního vztahu známostí s Mgr. R. – to by však bylo relevantní pouze v případě, pokud by skutečně žalobce tento vztah prokázal a konkrétně vysvětlil, o jaký vztah šlo a čím byla založena jeho tvrzená důvěra. Byl to žalobce, koho tížilo důkazní břemeno prokázat, že si počínal obezřetně a učinil veškerá opatření, aby předešel své případné účasti na daňovém podvodu. Žalobce je ten, kdo tvrdil, že na opatření rezignoval (neprověřoval společnost Tolinax), neboť znal Mgr. R. a tomu věřil.

43. Stejně tak je nedůvodná námitka, že žalobci je kladeno k tíži plnění povinností jiných subjektů v řetězci. Pokud šlo o společnost Kvartina, s ní žalobce v žádném vztahu nebyl. Žalovaný tuto společnost hodnotil proto, aby prokázal existenci daňového podvodu. Bylo zcela na místě se zabývat i společnostmi, se kterými žalobce sice neměl právní vztah, ale patřily do jednoho řetězce. V žádném případě ale okolnosti kolem společnosti Kvartina nejsou hodnoceny v neprospěch žalobce. Pokud jde o společnost Tolinax, žalovaný hodnotil některé skutečnosti opět jen za účelem prokázání podvodu na DPH – např. personální propojenost se společností Kvartina, absence chybějící daně, hotovostní úhrada kupní ceny mezi společnostmi Tolinax a Kvartina, aj. Tyto pochybnosti žalovaný žádným způsobem nekladl k tíži žalobci. Je však pochopitelné, že u společnosti Tolinax žalovaný posuzoval také to, jakým způsobem postupoval žalobce při obchodním styku s tímto subjektem. Takové posouzení je základem pro závěr o existenci objektivních okolností podvodu a (ne)učiněných opatřeních žalobce.
44. Krajský soud také nepřisvědčil žalobci, že na jeho případ zcela dopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60. Nutno dodat, že tam řešená věc se skutkově značně odlišuje od věci žalobce. V citovaném rozsudku šlo o případ daňového subjektu, který si v transparentním výběrovém řízení vybral dodavatele – navíc v řízení, které nezávislý orgán zhodnotil a neshledal pochybení. Takový způsob výběru byl zároveň obvyklou praxí daňového subjektu a silně svědčil o tom, že daňový subjekt postupoval obezřetně a v souladu s jeho obchodní praxí. Nyní však žalobce zvolil svého dodavatele jen na základě tvrzené známosti s osobou, která ani nebyla v postavení dodavatelova společníka či jednatele. Žalobce si dodavatele neprověřil. Ani o běžnou obchodní praxi na straně žalobce nešlo, neboť žalobce odebíral zboží od Tolinaxu na základě ústní smlouvy, avšak ve stejné době odebíral totéž zboží od primárního a etablovaného dodavatele Johnson & Johnson na základě písemné smlouvy. Konečně ve věci řešené Nejvyšším správním soudem zjistil správce daně chybějící daň na počátku samotného řetězce – přímý dodavatel daňového subjektu si své daňové povinnosti plnil. Visel tedy velký otazník nad vztahem daňového subjektu a společnosti, která byla v řetězci na úplně jiném konci. Nyní však finanční úřad zjistil chybějící daň přímo u dodavatele žalobce, se kterým byl v bezprostředním vztahu.
45. Žalovaný ještě uváděl, že pochybuje o době splatnosti (10 dnů oproti 90 dnům, které garantoval primární dodavatel Johnson & Johnson) a rozdílu v ceně zboží, kdy žalobce odebíral od Tolinaxu za vyšší cenu, než od primárního dodavatele. Krajský soud na tyto okolnosti nahlíží jako na okrajové. Je pravdou, že rozdíl v ceně neznamená, že jde o nestandardní obchod. Žalobce dle svého tvrzení nutně potřeboval deklarované zboží

nakoupit, a tak mohl akceptovat nepatrně vyšší cenu. Pokud jde o dobu splatnosti, i ta podle soudu není objektivní okolnost, která měla žalobce na něco upozornit. Doba splatnosti je na domluvě mezi subjekty - pokud žalobce trval na rychlosti provedené transakce, je pochopitelné, že sjednal kratší dobu splatnosti. Zmíněné však v žádném případě nemůže vyvrátit závěr, že v dané věci existovaly jiné objektivní okolnosti, které měl žalobce vnímat a přizpůsobit jim své jednání vůči Tolinaxu.

46. Konečně pokud se jedná o to, že žalobce hradil na nezveřejněný účet Tolinaxu dle zákona o dani z přidané hodnoty, krajský soud akceptuje, že v případě běžného obchodního styku se může žalobce spolehnout na číslo účtu, který druhá smluvní strana uvede do smlouvy. V nyní řešené věci ale o standardní transakci nešlo. Nejen, že žalobce si neproověřil svého obchodního partnera, ale dokonce jednal s osobou, u které není zřejmé, že danou společnost vůbec zastupovala. To vše bez písemného ujednání. Za takové situace si žalobce alespoň mohl ověřit, zda má společnost Tolinax nějaký účet zveřejněn a případně zjistit, proč nepožaduje úhradu na tento účet. I tuto okolnost však považuje soud za okrajovou. Žalobce přichází s úvahou, že se vlastně sám postavil do pozice ručitele, což by neučinil, pokud by věděl o daňovém podvodu. S tím jistě lze souhlasit. Ovšem žalovaný nikdy netvrdil, že žalobce o podvodu věděl. Koncepce účasti žalobce na podvodném jednání stojí na tom, že žalobce to vědět měl a mohl s ohledem na objektivní okolnosti, a přitom zároveň rezignoval na ochranná opatření. Proto i do pozice ručitele se žalobce mohl dostat nevědomky.
47. Žalobní bod o duplicitním výběru daně formulovaný v replice ze dne 20. 8. 2020 z důvodu jiného řízení uplatnil žalobce po lhůtě pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), proto k němu soud nepřihlížel. Ostatně žalobce sám v tomto bodě uvedl, že duplicitní řízení žalovaný ukončil – proto není jasná ani relevance této námitky.
48. Soud na závěr shrnuje, že žalovaný prokázal, že obchodní transakce mezi žalobcem a společností Tolinax neodpovídala běžným obchodním podmínkám. Objektivní okolnosti a absence rozumných opatření učiněných za účelem prevence účasti na daňovém podvodu svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět o tomto podvodu a své účasti v něm. Žalobce postupoval při uzavírání obchodní spolupráce nestandardním způsobem, sám si prakticky nic neověřoval a opíral se jen o důvěru osoby, u které přetrvávají pochybnosti stran tvrzené známosti. Proto žalovaný správně odmítl nárok žalobce na odpočet daně z přijatých plnění.

V. Náklady řízení

49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

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

Brno 26. 10. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu