



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců

Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Optims s.r.o., v likvidaci**
sídlem náměstí Svobody 93/22, Brno
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.7.2019, č.j. 28721/19/5300-21444-712585,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 19.7.2019, č.j. 28721/19/5300-21444-712585, kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) takto:
 - odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2015 ze dne 17.4.2018, č.j. 1996030/18/3001-51521-706474, kterým byla žalobci vyměřena daň ve výši 317 067 Kč, žalovaný zamítl a uvedený platební výměr potvrdil;
 - platební výměr na DPH za zdaňovací období březen 2015 ze dne 17.4.2018, č.j. 1996409/18/3001-51521-706474, kterým byla žalobci vyměřena daň ve výši 1 058 857 Kč, žalovaný změnil tak, že se řádek 41 - základ daně mění z 0 Kč na 54 153 Kč a daň na výstupu z 0 Kč na 8 123 Kč, řádek 46 - odpočet daně celkem se mění z 6 796 Kč na 14 919 Kč, řádek 63 - odpočet daně se mění z 6 796 Kč na 14 919 Kč, a řádek 64 - vlastní daň se mění z 1 058 857 Kč na 1 050 734 Kč. Dále žalovaný změnil uvedený platební výměr tak, že se na straně 3 mění text „Rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní ve výši 1 056 238 Kč je v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu splatný ke dni jejího pravomocného ustanovení na účet správce daně“ na „Rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní ve výši 1 048 115 Kč je v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu splatný ke dni jejího pravomocného ustanovení na účet správce daně“. V ostatním ponechal žalovaný napadený platební výměr beze změny.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Podle žalobce byla daň pravomocně stanovena po zákonné lhůtě. Lhůtu podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), nelze prodlužovat oznámením o stanovení daně. Vydáním platebních výměrů došlo ke stanovení daně, avšak nepravomocně; pravomocným se stává stanovení daně až oznámením rozhodnutí ve věci opravného prostředku.
3. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že žalovaný neprokázal, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že transakce dodávek zboží jeho dodavatele Thoring s.r.o. jsou zasaženy podvodem na DPH. Žalovaným vymezený podvodný řetězec nemá ve spise oporu. Prokazatelným přebíráním zboží za odborného dohledu žalobce přijal předvídatelné opatření k zamezení převzetí a zaplacení nekvalitního zboží; žalobce si počínal obezřetně. Platby na zahraniční účet pak prováděl z důvodu optimalizace poplatkové povinnosti a možnosti provádět online platby. Pokud jde o původ dodávek máku, tak podle žalobce je možné, že se do České republiky mohl dostat zpět ze Slovenska právě mák původem z České republiky.
4. Žalobce dále namítá, že po vydání platebních výměrů byly ze spisu vyloučeny důkazní prostředky o tom, že IZOSLOV s.r.o. dodala zboží Thoring s.r.o., žurnalizované ve spise pod č. 25, 28, 29. Žalobce rovněž namítá, že se nemohl seznámit s výsledky řízení týkajícího se Thoring s.r.o. Podle žalobce neschopnost vybrat daň u jednoho daňového subjektu nemůže být přičítána k tíži žalobce.

5. Podle žalobce žalovaný pouze spekuluje nad platností soukromoprávních ujednání týkajících se skladování zboží; žalobce v dobré víře zajistil dočasné skladování máku v prostorách, které byly hlídány a zajištěny proti odcizení a případné zkáze a které byly přizpůsobeny skladování. Žalobce také nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně kupních smluv, resp. absence konkrétních ujednání. Podle žalobce také argumentace žalovaného odporuje tomu, jak postupovalo Generální finanční ředitelství v roce 2015 (kdy probíhaly obchody žalobce) při kontrole nákupu mobilních telefonů.
6. Svoji argumentaci žalobce rozhojnil v podané replice a v doplnění žaloby ze dne 14.5.2021, v němž žalobce rovněž namítá, že spisový materiál neobsahuje žádnou listinu, která by fakticky potvrzovala nedoplatky (tj. chybějící daň) u Thoring s.r.o.
7. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí, stejně jako jemu předcházející platební výměry správce daně, zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
9. Argumentace obsažená v doplnění žaloby ze dne 14.5.2021 podle názoru žalovaného představuje nepřípustné rozšíření žalobních bodů.
10. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
13. Pokud jde o námitku, že daň byla pravomocně stanovena po zákonné lhůtě, tak zdejší soud jí nemohl přisvědčit.
14. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

15. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.
16. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
17. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu končí lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 citovaného ustanovení.
18. I v případě, kdy dojde k přerušení lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu (v posuzované věci byla daňová kontrola zahájena protokolem ze dne 5.8.2015, č.j. 3265632/15/3001-60565-705107) a začne tak běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, zákon umožňuje, aby byl v jejím rámci učiněn některý z úkonů dle § 148 odst. 2 daňového řádu, který má za následek prodloužení původní lhůty pro stanovení daně o další rok. Pokud jde o žalobcem predestřený názor, že oznámení platebních výměrů nemělo uvedený následek, tu zdejší soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.2.2021, č.j. 1 Afs 406/2020-33, podle něhož „...§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu uvádí, že skutečností způsobující prodloužení prekluzivní lhůty je rovněž oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Pokud by přitom byla správná argumentace stěžovatele, že k prodloužení lhůty dochází toliko pravomocným rozhodnutím o stanovení daně, byla by zmínka o oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku nadbytečnou, neboť takové rozhodnutí by bylo možno podřadit pod písm. b) zmíněného ustanovení.“. Uvedené závěry potvrdil následně Ústavní soud v usnesení ze dne 11.5.2021, III. ÚS 901/21, kde doplnil, že „...z logiky věci je zřejmé, že by nemělo smysl vymezovat v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu jednu z podmínek pro prodloužení lhůty ke stanovení daně, tzn. její již pravomocné stanovení. Pokud by proto k prodloužení lhůty dle výkladu stěžovatelky mohlo dojít pouze oznámením již pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, není zřejmé, k čemu by vlastně ona prodloužená lhůta, byla-li by daň již pravomocně stanovena, měla sloužit. Z čistě gramatického výkladu nadto vyplývá, že k prodloužení dochází oznámením rozhodnutí o stanovení daně, přitom závěr, že se nemůže jednat o oznámení pravomocného rozhodnutí pak lze dovodit z dvoustupňové povahy daňového řízení - pokud by totiž bylo oznamováno pravomocné rozhodnutí, nebyl by již zachován prostor pro uplatnění opravného prostředku daňovým subjektem. Ten je možné využít pouze v případě, je-li daňovému subjektu oznámeno právě nepravomocné rozhodnutí tak, aby měl možnost se s ním seznámit a zvážit možnost odvolání podat.“. Oznámením rozhodnutí o stanovení daně správcem daně (tedy platebních výměrů) žalobci tak došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně (která by uplynula dne 5.8.2018); judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou se žalobce v žalobě odvolává, se týká

otázky přerušení, nikoli prodloužení (jako v nyní posuzované věci) prekluzivní lhůty, které má za následek, že tato doba běží znovu od začátku v celé své délce (žalobcem odkazované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.5.2006, č.j. 2 Afs 52/2005-94, č. 953/2006 Sb. NSS, a ze dne 23.2.2010, č.j. 7 Afs 20/2007-73, č. 2055/2010 Sb. NSS, dále rozsudek téhož soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 7 Afs 156/2016-59).

19. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti se svou ekonomickou činností za splnění dalších zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH).
20. V projednávané věci není sporné faktické uskutečnění transakce a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Pokud tedy žalobce namítá, že mu správce daně vyměřil daň z plnění, které se prokazatelně uskutečnilo, tak uvedená skutečnost nevyvrací zjištění správních orgánů, že plnění bylo součástí podvodu na DPH.
21. Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118), a zákona o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*). Podvody na DPH mohou nabývat různých forem, ve všech případech ale jde v jádru o to, že není odvedena určitá částka, získaná jako DPH. Uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, jež je součástí řetězce, v němž došlo k neodvedení vybrané DPH do státního rozpočtu, je proto v rozporu se smyslem a účelem institutu odpočtu DPH, včetně principů, na nichž je tento institut postaven (zejména princip neutrality DPH).
22. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, či ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS); chybějící DPH přitom nemusí být vyčíslena.
23. Dále je třeba prokázat, že žalobce o tom, že jsou plnění součástí daňového podvodu, věděl nebo vědět měl a mohl (rozsudek Soudního dvora ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*). Tvrdí-li správní orgány, že se žalobce účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jejich povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno (rozsudek

Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*).

24. Odmítnutí nároku na odpočet je tedy namístě pouze za situace, kdy plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu, což zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. „Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlídnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod...je 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... Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost 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 ze dne 27.6.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58).

25. Správce daně zjistil následující řetězec společností zapojených do obchodu s mákem a slunečnicovým olejem, ve kterém nejméně jeden z účastníků nedovedl daň a další si ji odečetl:

ZD Roštýn; MODUL HOLDING ZRT (HU) → IZOSLOV s.r.o. (SK) → Thoring s.r.o.
→ žalobce → DYNAMIC TRADE; UNIFOOD.CZ; ALIKA; AGROBET CZ

26. Žalovaný nicméně v případě nároku týkajícího se slunečnicového oleje neměl za prokázané, že toto plnění bylo zasaženo podvodem na DPH, neboť správce daně sice nárok vyloučil z titulu účasti na podvodu, ale neprokázal, že přijetím tohoto plnění se žalobce stal účastníkem podvodu na DPH a že o této své účasti vzhledem k objektivním okolnostem věděl nebo vědět mohl, proto žalovaný odpočet z tohoto plnění uznal a dle toho změnil platební výměr za zdaňovací období březen 2015 ze dne 17.4.2018, č.j. 1996409/18/3001-51521-706474.

27. Pokud žalobce jednotlivě „bodově“ zpochybňuje správními orgány učiněné závěry a zjištění svědčící o tom, že věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, a že nepřijal rozumná opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby se podvodu neúčastnil, tak povinnost správních soudů řádně vypořádat žalobní body nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zdejší soud nehodlá reagovat jednotlivě bod po bodu argumenty žalobce; nejvhodnější odpověď na výtky žalobce představuje právě ucelené shrnutí jednotlivých skutkových zjištění ve vzájemné souvislosti a jejich celkové hodnocení.
28. Pokud žalobce namítá, že řetězec společností, jak jej vymezil žalovaný na straně 12 napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise, tak totožný řetězec vymezil již správce daně v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 23.1.2018, č.j. 193338/18/3001-60565-705107, i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11.4.2018, č.j. 1219049/18/3001-60565-705107 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Žalobce nadto nespecifikuje, v čem konkrétně neodpovídá zjištěný řetězec obsahu správního spisu.
29. Správce daně se rovněž na straně 41 zprávy o daňové kontrole zabýval námitkou žalobce uplatněnou v rámci reakce na výzvu k prokázání skutečností, že správce daně nevysvětlil, na základě čeho dospěl k závěru o existenci podvodného řetězce. Správní orgány přitom podle zdejšího soudu řešily mj. existenci podvodného řetězce a zapojení žalobce do něj; předně zdůvodnily, jakým způsobem si jednotlivé subjekty mezi sebou dotčené zboží přeprořádaly, tedy zabývaly se řetězcem společností samotným a jeho články, i okolnostmi svědčícími o tom, že je zatížen podvodem na DPH (k závěrům o existenci podvodného řetězce viz především body 36 až 44 tohoto rozsudku).
30. Pokud žalobce namítá, že po vydání platebních výměrů došlo k „vyloučení“ důkazních prostředků žurnalizovaných ve spise pod č. 25, 28 a 29, tak zdejší soud ze spisového přehledu správního spisu zjistil, že se jedná o dokumenty týkající se mezinárodní výměny informací, přičemž konkrétně listiny evidované dle spisového přehledu pod č. A25 a A29 jsou částečně veřejné, přičemž listiny pod č. A28 jsou obsaženy ve vyhledávací části spisu, která nebyla zdejšímu soudu předložena.
31. Listiny obsažené ve vyhledávací části spisu však nemohou představovat důkazy, o něž lze rozhodnutí o stanovení daně opírat. Podle § 65 odst. 2 daňového řádu písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) citovaného ustanovení (písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu), lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.
32. V tomto směru je podle zdejšího soudu podstatné, že žalobce neuvádí, jakým způsobem se skutečnost negativně projevila v možnosti ochrany jeho práv. Je nepochybné, že skutková zjištění, jež se stanou základem rozhodnutí správního orgánu, musí mít oporu v podkladu rozhodnutí, jenž je řádně (a průběžně) žurnalizován ve spise a k němuž účastník řízení zásadně musí mít přístup. Důkazy o tom, že IZOSLOV s.r.o. dodala zboží Thoring s.r.o., se v daňovém spise nachází a závěr správních orgánů tak je dostatečně skutkově podložen

(kupř. mezinárodní nákladní listy), žalobce to nikdy nezpochybňoval (a nezpochybňuje ani nyní v žalobě); pokud jde o výsledky mezinárodního dožádání k IZOSLOV s.r.o., ty jsou shrnuty kupř. na str. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole.

33. Pokud žalobce poukazuje na to, že správce daně si musel být vědom toho, že daňové řízení vedené u daňového subjektu Thoring s.r.o. je neveřejné, a přesto jím argumentoval, tak to nepředstavuje žádnou vadu v postupu správce daně, pokud s konkrétními zjištěními ohledně Thoring s.r.o. žalobce seznámil. Jak plyne z daňového řádu, jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jako důkazní prostředky lze použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 daňového řádu).
34. V případě Thoring s.r.o. správní orgány upozornily na několik skutečností, ze kterých plynula existence daňového podvodu, a současně upozornily na to, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že plnění přijatá od Thoring jsou součástí podvodu na DPH, a proč jeho jednání nebylo možné považovat za jednání v dobré víře. Kromě zjištění, že Thoring s.r.o. z prodeje zboží žalobci neodvedla daň, a skutečnosti, že nebyla registrována v systému Státní zemědělské a potravinářské inspekce (dál jen „SZPI“) jako obchodník s mákem, se jednalo o skutečnosti, které si žalobce mohl ověřit, konkrétně že o uvedené společnosti nebylo možné jakkoliv zjistit, že se věnovala velkoobchodu s mákem nebo dalšími zemědělskými komoditami, jelikož se ani neprezentovala na internetu a v obchodním rejstříku měla uveden obecný předmět podnikání – výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, dále podle obchodního rejstříku její zakladatel převedl obchodní podíl krátce po jejím vzniku na občanku Slovenska. Tato společnost sídlila v bytovém domě a v živnostenském rejstříku neměla uvedeny žádné provozovny, současně ani nezveřejňovala účetní závěrky.
35. Pokud jde o žalobce, tak správce daně zjistil, že žalobce se sice v databázi SZPI nachází, ale neoznámil u SZPI zahájení výkonu předmětu činnosti nejpozději v den, kdy nastalo.
36. K námitce, že neschopnost vybrat daň u jednoho daňového subjektu nemůže být přičtena k tíži žalobci, zdejší soud uvádí, že správní orgány chybějící daň dostatečným způsobem identifikovaly – u Thoring s.r.o. K tomu správním spisem prochází Sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 27.1.2016, č.j. 182266/16/3001-60565-705107 a č.j. 260337/16/3001-60565-704107. Jeden ze znaků existence podvodného řetězce na DPH tudíž doložen byl, přičemž tato skutečnost sama o sobě není žalobci „přičítána k tíži“, jak plyne z argumentace správních orgánů.
37. Zdejší soud rovněž odkazuje na zjištění, že společnost IZOSLOV s.r.o. (dodavatel Thoring s.r.o.) neuzavřela s dodavateli ani s odběratelem žádnou písemnou smlouvu nebo dohodu, zboží se objednávalo telefonicky. Jednatel IZOSLOV s.r.o. také objednával a hradil přepravu zboží, přičemž se jednalo o dopravu z místa v České republice na Slovensko a zpět do České republiky, v několika případech bylo takto zboží přepraveno tentýž den. IZOSLOV s.r.o. ani neměla žádné zaměstnance či majetek a tudíž ani zázemí pro daný typ

obchodů. Zboží bylo původem z České republiky, dle předložených dokladů a informací od přepravců bylo z České republiky odvezeno na Slovensko, kde jej IZOSLOV s.r.o. nevyskladnila, a poté bylo obratem dovezeno zpět do České republiky. Žalobce dle kupních smluv od Thoring s.r.o. požadoval modrý mák s původem v České republice, ale Thoring s.r.o. toto zboží nakupovala od slovenského dodavatele. Pokud žalobce namítá, že obchodníci s mákem skupovali kvalitní odrůdy máku po celé Evropě se spekulací na nárůst ceny a je možné, že se tak mohl ze Slovenska dostat mák původem z České republiky, tak žalobce pouze polemizuje nad tím, jakým způsobem se obchodní případ mohl odehrát. S hodnocením správních orgánů, že výše popsany způsob transakcí nemá ekonomické opodstatnění, zdejší soud souhlasí.

38. Žalobce většinou platil Thoring s.r.o., která byla českou společností, na zahraniční účet, i když měla současně účet vedený i u české banky. Ani část plateb, které žalobce posílal na tuzemský bankovní účet, neplatil na účet zveřejněný na stránkách finanční správy; účet, na který žalobce peníze zasílal, byl u Thoring s.r.o. zveřejněn až dne 20.3.2015, tedy na konci dotčených zdaňovacích období. Pokud správní orgány poukázaly na to, že uvedený způsob placení je rizikový, neboť podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH příjemce ručí za nezaplacenou daň z plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, jednalo se o poukaz zcela namístě.
39. Správní orgány rovněž zjistily, že razítkem Thoring s.r.o. používaným na dokumentech provázejících zboží, disponoval jak IZOSLOV s.r.o., tak žalobce, přestože k Thoring s.r.o. neměly tyto subjekty oficiálně žádné personální či majetkové vazby. Žalobce rovněž k doložení toho, že se plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, předložil fotografie. Současně však totožné fotografie předložila i IZOSLOV s.r.o. slovenskému správci daně k prokázání skutečnosti, že dodala zboží do jiného členského státu. Uvedené svědčí o tom, že společnosti zapojené v řetězci nekomunikovaly pouze se svým přímým dodavatelem nebo odběratelem, ale komunikovaly vzájemně. Pokud správní orgány uvedené vyhodnotily jako další okolnost dokládající neobvyklý charakter řetězce, tak tomu nemá zdejší soud co vytnout.
40. Pokud jde o kupní smlouvy mezi Thoring s.r.o. a žalobcem, tak ty neupravovaly zásadní informace jako způsob hrazení, číslo bankovního účtu dodavatele, lhůtu splatnosti apod. Žalobce tak před obdržením daňového dokladu tyto pro obchodníka podstatné údaje (platební podmínky) neznal, i když úhrady za zboží převyšovaly 1 000 000 Kč. Žalobce tak byl zcela závislý na Thoring s.r.o. Smlouvy neupravují ani sankce pro případ nesplnění povinností vyplývajících z uzavřené kupní smlouvy, resp. smluvní ujednání řeší pouze velmi úzký případ neplnění povinností, a to konkrétně dodání či odebrání menšího množství zboží. Smlouvy neřeší postup, jakým by smluvní strany postupovaly v případě pozdního dodání zboží nebo pozdní úhrady smluvní ceny; přitom nelze vyloučit ani riziko pozdního dodání zboží v důsledku přepravy, které reálně nesl žalobce.
41. Pokud žalobce namítal, že rizika eliminoval samotným přebíráním a odbornou kontrolou u odběratele na území České republiky, tak žalovaný jasně uvedl, že jestliže ze smluv uzavřených mezi žalobcem a Thoring s.r.o. plyne, že nebezpečí vzniku škody na zboží

přechází na žalobce okamžikem naložení zboží, ale současně si přepravu zboží žalobce nezajišťoval, tak žalobce nesl riziko případných škod vzniklých už v průběhu přepravy zboží, uvedené nelze podle zdejšího soudu označit za dostatečné rozumné opatření.

42. Správní orgány rovněž poukázaly na nestandardní podmínky skladování zboží ve skladu v Podivíně, neboť žalobce neměl ke skladovacím prostorům, kde bylo umístěno jeho zboží, s vlastníkem ani nájemcem uzavřenu žádnou smlouvu, na jejímž základě by byl oprávněn prostory využívat; vše záviselo na ústní dohodě se zaměstnancem nájemce, u kterého nadto nebylo zřejmé, zda mohl za oprávněného nájemce daných prostor jednat. Podle žalovaného by žalobce v běžných obchodních vztazích měl skladování zboží v řádech milionů korun ošetřeno písemnou smlouvou. Žalobce tudíž nedbal na to, aby si zajistil, že nedojde ke znehodnocení, případně k jiné škodě na zboží nemalé hodnoty. Žalobce v případě absence nájemní smlouvy neměl po kom požadovat náhradu škody a byl omezen přítomností zaměstnance nájemce i např. za účelem prokazování vlastnictví zboží.
43. Správní orgány rovněž upozornily na skutečnost, že žalobce měl přístup k mezinárodním nákladním listů CMR, kdy odběratelem byla Thoring s.r.o.; žalobce tak věděl, kdo je jejím dodavatelem. Jednatel žalobcova odběratele rovněž věděl, kdo je dodavatelem žalobce. Jednotlivé společnosti v řetězci tak znaly subdodavatele; podle správních orgánů však v běžných obchodních vztazích obchodní společnosti nechtějí, aby jejich odběratelé znali jejich dodavatele. Žalobce tudíž nevyužil možnosti nakupovat zboží přímo od subdodavatele, tedy od společnosti IZOSLOV s.r.o., čímž by pravděpodobně získal lepší cenu minimálně o výši marže dodavatele, a stejně tak ani jeho odběratel se nepokusil přeskočit článek v řetězci a nakupovat přímo od společnosti Thoring s.r.o. I s ohledem na tuto okolnost zdejší soud souhlasí se závěrem, že žalobce neobchodoval tak, jak je v běžném obchodním prostředí typické. Uvedené nepochybně svědčí o nestandardnosti řetězce.
44. Pokud jde o objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o tom, že plnění jsou součástí podvodu na DPH, tak správní orgány správně poukázaly na to, že žalobce se dobrovolně postavil do pozice ručitele za neodvedenou daň z přijatých plnění, žalobce si musel být vědom toho, že zboží bylo přepravováno z jiného členského státu, žalobce předkládal totožné důkazy jako ostatní články řetězce (fotografie), správní orgány poukázaly na neekonomičnost obchodů, okolnosti uskladnění zboží a smluvního ošetření uskladnění a pojištění zboží. Jestliže žalobce namítá, že platby na zahraniční účet byly provedeny z důvodu optimalizace poplatkové povinnosti, neboť Tatra banka, a.s. v dané době nepožadovala z jednotlivých transakcí poplatek za příchozí a odchozí platbu a současně disponovala propracovaným internetovým bankovníctvím, tak zdejší soud považuje za nepravděpodobné, že by v dotčeném období jiné banky neumožňovaly provádění online plateb, a pokud jde o absenci poplatků za transakce, tak i v případě, že by tomu tak bylo, nemůže tato skutečnost vysvětlit postup žalobce, který se prováděním online plateb na zahraniční účet postavil do pozice ručitele za neodvedenou daň z přijatých plnění. Žalobci lze přisvědčit v tom, že uvedené samo o sobě ještě neznamená, že se mohl vědomě dostat do postavení, že věděl nebo mohl vědět, že se účastní daňového podvodu, nicméně uvedenou okolnost nelze posuzovat izolovaně.

45. Žalobce rovněž nevěděl, jaké budou platební podmínky, nebyla upravena situace pozdního dodání zboží či pozdní úhrady smluvní ceny. Současně dle smluv nebezpečí vzniku škody na zboží přecházelo na žalobce okamžikem naložení zboží; žalobce tak nesl riziko případných škod vzniklých v průběhu přepravy zboží; problémy s dodávkami zboží se tak nemusely týkat toliko kvality dodaného zboží, jak uvádí žalobce, které měl mít ošetřeny skrze kontrolu při přebírce panem Richterem (osobou se zkušenostmi v oboru). Pokud žalobce namítá, že závěr žalovaného, že neznal platební podmínky, je pouhou spekulací, tak s tím zdejší soud nesouhlasí, neboť uvedené plyne z úpravy smluvních vztahů; pakliže žalobce sjednával detaily platby za dodávky jiným způsobem, rizika identifikovaná správními orgány taková domluva neeliminuje.
46. Podle zdejšího soudu výše shrnuté okolnosti svědčí o tom, že žalobce o existenci podvodu na DPH mohl a měl vědět, a rovněž o tom, že nepřijal příslušná opatření, která bylo po něm rozumné požadovat, aby své účasti na podvodu na DPH předešel. Jeho jednání tak nebylo možné považovat za jednání v dobré víře.
47. Pokud žalobce namítá, že správní orgány nevzaly v úvahu nebo dezinterpretovaly vyjádření oprávněných osob a svědků, kteří popisovali reálný stav věci v roce 2015, tak ani této námitce nelze přisvědčit; správní orgány se dostatečným způsobem vypořádaly jak s jednotlivými vyjádřeními, tak se svědeckými výpověďmi. Žalobce přitom nijak nespécifikuje, v jakém směru mělo dojít k dezinterpretaci jednotlivých sdělení či výpovědí.
48. Pokud žalobce napadá závěr žalovaného o tom, že žalobce nepřijal potřebná opatření k tomu, aby své účasti na podvodu zabránil, a odkazuje k tomu na postup Generálního finančního ředitelství v roce 2015 při nákupu mobilních telefonů od „P Commercial Agency“, tak zdejší soud nevidí jakoukoli spojitost uvedených skutečností s nyní projednávanou věcí. Žalobce především neuvádí nic, z čeho by plynulo, že by správní orgány v nyní projednávané věci postupovaly odlišně než ve skutkově a právně obdobných věcech, které ani nijak blíže nekonkretizuje.
49. Zdejší soud tedy souhlasí se správními orgány, že žalobce postupoval neopatrně a nestandardně a v rozporu s běžnou snahou podnikatelských subjektů minimalizovat podstupované riziko.
50. Pokud jde o doplnění žaloby ze dne 14.5.2021, tak v něm především žalobce rozebírá Sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 27.1.2016, č.j. 260337/16/3001-60565-704107, a zpochybňuje závěr správních orgánů týkající se absence chybějící daně jako podmínky existence podvodu na DPH.
51. Uvedenou argumentaci však žalobce v zákonné dvouměsíční lhůtě dle § 72 odst. 1 s.ř.s. nevznnesl, a nelze ji považovat ani za upřesnění či podrobné rozvedení některého ze žalobních bodů. Žalobce totiž v žalobě v tomto směru namítal pouze to, že v případě chybějící daně tuto správce daně nebyl schopen vybrat, což nelze žalobci přičítat k tíži; závěry správních orgánů ohledně samotné absence daně však žalobce ani v nejhrubších rysech nezpochybňoval.

52. Pokud v doplnění žaloby ze dne 14.5.2021 žalobce současně zpochybnil naplnění objektivních okolností svědčících o nestandardnosti obchodních vztahů, tak především žalobce nespecifikuje, v čem konkrétně závěry o nestandardnosti obchodů odporují směrnici 2006/112/ES či judikatuře Soudního dvora Evropské unie, na které žalobce v této souvislosti odkazuje, ani kterých objektivních okolností definovaných správními orgány by se uvedené mělo týkat. K objektivním okolnostem svědčícím o tom, že žalobce věděl či mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH, zdejší soud odkazuje na vypořádání této argumentace výše; nelze přitom přisvědčit žalobci, že by správní orgány nijak neidentifikovaly standardy trhu; správní orgány zdůvodnily, proč identifikované objektivní okolnosti jsou neobvyklé nejen obecně, nýbrž i specificky ve vztahu k danému zboží; v souhrnu se jednalo o skutečnosti svědčící o tom, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Není ani pravdou, že by měly objektivní okolnosti vyvstat až „ex post“ po zahájení obchodování.
53. Zdejší soud tedy s ohledem na výše uvedené nemůže přisvědčit žalobci ohledně namítané nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Zdejší soud neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

54. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. září 2021

David Raus v.r.
předseda senátu