



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **Chanar, s.r.o.**, IČO: 27688828
sídlem Polní 77/2, 664 48 Moravany
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Jiřím Horou
sídlem Moravské náměstí 15, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2021, č. j. 531/21/5300-21441-712599

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 10. 7. 2019 (dále jen „správce daně“), a to:
 - dodatečný platební výměr č. j. 3482084/19/3005-52521-712643, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 ve výši 551 937 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 110 387 Kč,

- platební výměr č. j. 3482229/19/3005-52521-712643, kterým byla vyměřena za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 vlastní daň ve výši 854 593 Kč.
2. Těmito rozhodnutími tak správce daně po provedené daňové kontrole ohledně DPH u žalobce za zdaňovací období 2. čtvrtletí a 3. čtvrtletí 2017 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 6. 2019, DPH. Správce daně neuznal žalobci nároky na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů VOLOS GROUP, s.r.o., DIČ: CZ28994485 (dále jen „VOLOS GROUP“), REMAS GROUP s.r.o., DIČ: CZ24849324 (dále jen „REMAS GROUP“) a KAPUNA s.r.o., DIČ: CZ24751529 (dále jen „KAPUNA“), neboť žalobce byl zapojen do podvodu na DPH, o kterém vědět mohl a měl, přičemž nepřijal taková rozumná opatření, kterými by své účasti na podvodu na DPH zamezil. Správce daně v rámci identifikoval tři podvodné řetězce, přičemž předmětná plnění zasažená podvodem na DPH, která žalobce přijal, počínají vždy u subjektu KAPUNA s následující strukturou identifikovaných řetězců: a) KAPUNA → REMAS GROUP → žalobce; b) KAPUNA → žalobce; c) KAPUNA → VOLOS GROUP → žalobce. Původním dodavatelem zboží je tak vždy společnost v KAPUNA, která v některých případech dodala žalobci zboží prostřednictvím dalších dodavatelů – REMAS GROUP a VOLOS GROUP.
 3. Žalovaný se s těmito závěry správce daně v žalobou napadeném rozhodnutí zcela ztotožnil, přičemž současně v žalobou napadeném rozhodnutí poukázal na další shodné a atypické rysy dvou subjektů v řetězci, společností KAPUNA a VOLOS GROUP, kdy oba tyto subjekty byly čtvrtletními plátcí DPH, přesto shodně zcela nelogicky podávaly daňová priznání měsíčně.
 4. Pro úplnost krajský soud uvádí, že v průběhu daňového řízení byl vydán zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 11. 5. 2018, č. j. 2423478/18/3005-80541-711454, kterým správce daně podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH uložil žalobci, aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období od 1. 7. 2017 od 30. 9 2017, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 854 067 Kč. Žalovaný tento zajišťovací příkaz potvrdil rozhodnutím ze dne 18. 7. 2018, č. j. 31177/18/5100-41458-712609, které nicméně krajský soud k žalobě žalobce zrušil rozsudkem ze dne 31. 3. 2020, č. j. 29 Af 98/2018-40.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
6. Žalobce ve stručné žalobě svou žalobní argumentaci vystavěl na polemice s dílčími právními závěry a konkrétními důvody, na základě kterých žalovaný neshledal opodstatněnými odvolací námitky žalobce proti rozhodnutím správce daně. Tyto právní závěry a důvody také žalobce v žalobě rekapituluje, přičemž je nepovažuje za souladné se zákonem, ani s judikaturou správních soudů. Naopak je považuje za tendenční a účelové. Žalobce má za to, že neporušil žádnou zákonnou ani jinou povinnost, pouze realizoval standardní obchodní činnost, kdy nakoupil zboží, zaplatil za ně a vše zahrnul do svého

účetnictví. Žalobci nemůže být kladeno k tíži to, že jeho obchodní partneři nesplnili své daňové povinnosti, přičemž on sám provedl základní ověření svých obchodních partnerů, tito nebyli nespolehlivými plátcí. Kupříkladu společnost REMAS GROUP byla jako nespolehlivý plátcе vedena až 2 roky po provedených transakcích.

7. Žalobce dále v žalobě rozporuje jednotlivé objektivní okolnosti zjištěné správcem daně a žalovaným, které dle je vedly dle žalobce k nesprávnému a účelovému právnímu závěru o zapojení žalobce do daňového podvodu. Žalobce tak oponuje správci daně a žalovanému, kteří shledali nestandardní postup žalobce v tom, že koupi zboží projednával s prodávacem, a nikoliv s jednatelem dodavatele. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně vyhodnotil kvalitu smluvní dokumentace a současně poukazuje na skutečnost, že smlouvy mohou být uzavírány ústní formou. Po žalobci nelze požadovat zjišťování, toho, zda má jeho obchodní partner tzv. „virtuální sídlo“, neboť není v jeho možnostech u každého dodavatele navštěvovat jeho sídlo, toto je povinností správce daně. Po žalobci taktéž nelze požadovat, aby prostřednictvím písmoznalce ověřoval, zda faktury různých dodavatelů nepodepsala stejná osoba. Žalobce současně rozporuje hodnocení hotovostních plateb jako podezřelých.
8. V neposlední řadě žalobce poukazuje na citovaný rozsudek č. j. 29 Af 98/2018-40, v němž krajský soud neshledal žádné podezřelé okolnosti, přičemž nynější postup správce daně a žalovaného žalobce považuje za snahu obhájit si dřívější vydání zajišťovacích příkazů.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nadále setrvává na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a nesouhlasí s žalobními námitkami žalobce, které nadto považuje za obsahově totožné s námitkami odvolacími. Proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž považuje za nezbytné zdůraznit, že jak odvolací, tak žalobní námitky se týkají výlučně otázky existence objektivních okolností, dobré víry a přijetí veškerých rozumných opatření k zamezení jeho účasti na podvodu na DPH. Žalobce nijak nezpochybil zjištění správce daně a žalovaného o samotné existenci podvodu na DPH a tato otázka by tak s ohledem na absenci příslušného žalobního bodu neměla být předmětem přezkoumání soudem.
10. Jedním z hlavních motivů žaloby je dle žalovaného kromě popření správcem daně identifikovaných objektivních okolností absence nutnosti přijmout opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH v podobě podrobného prověření dodavatelů žalobce. Žalobce se domnívá, že neměl povinnost podrobně prověřovat své dodavatele, což odůvodňuje z podstatné části nemístnými příklady jím realizovaných obchodních transakcí (které realizoval jako velkoobchodník nákupem textilního zboží v milionových objemech v tržnici za účelem jeho přeprave, navíc s uplatněním nároku na odpočet DPH z těchto zdanitelných plnění), ke standardnímu chování konečného spotřebitele, který v tržnici či obchodě nakupuje pouze pro vlastní potřebu. Žalobci lze přisvědčit, že jím výše popsání chování bude při nákupu v tržnici na místě, avšak pouze za situace, kdy si zboží na tržnici bude pořizovat konečný spotřebitel. Nelze však již akceptovat vztažení takového vzorce chování na ekonomickou činnost velkoobchodníka, který tímto způsobem pořizuje svoje zásoby zboží pro následný prodej, a to v hodnotě převyšující 6 milionů Kč bez DPH.
11. Pokud jde o konkrétní námitky žalobce, žalovaný předesílá, že nezpochybil, že žalobce v rámci předmětných obchodních transakcí realizoval svou obchodní činnost a že ke zdanitelným plněním skutečně došlo. Žalovaný konstatuje, že prostřednictvím

předložených dokladů žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického průběhu dotčených obchodních transakcí. Správce daně i žalovaný však v uvedené věci konstatovali existenci podvodu na DPH (což žalobce v průběhu všech dosavadních řízení nerozporoval), přičemž žalobce označili za subjekt, který o své účasti na podvodu vědět měl a mohl, nepřijal veškerá rozumná opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH, a nepřísluší mu tudíž v souladu s judikaturou SDEU nárok na příslušný odpočet DPH. Za existence řady objektivních okolností správce daně i žalovaný žalobci vytkli nepřijetí dostatečných opatření, které měly zabránit jeho účasti na podvodu na DPH, přičemž obrana žalobce primárně spočívá ve sdělení, že provedl základní prověření z veřejných registrů, prověřil, zda jeho dodavatelé nejsou nespolehlivými plátcí a dále ve vysvětlení, proč další opatření k zamezení účasti na podvodu nepřijal. Žalovaný pak dodává, že pro posouzení subjektivní stránky, tj. toho, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu, je zásadní přijetí takových opatření, která lze po žalobci rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Žalovaný se dále (s odkazem na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) stručně vyjadřuje k jednotlivým námitkám žalobce, kterými jednotlivé objektivní okolnosti zjištěné správcem daně, tj. kvalita smluvní dokumentace; provádění hotovostních plateb v součtu přesahujícím částku 6 milionů Kč; shodné podpisy na fakturách od různých dodavatelů; virtuální sídla dodavatelů; cizí státní příslušnost jednatelů bez trvalého pobytu v ČR; neověření identity zástupců dodavatelů.

IV. Posouzení věci soudem

12. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 s. ř. s.), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
13. Krajský soud předně uvádí, že z obsahu žaloby i z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobní námitky jsou obsahově i formulačně totožné s námitkami, které žalobce předestřel již v odvolacím řízení. Koneckonců samotné argumentační schéma použité v žalobě je vystavěno na rekapitulaci závěrů, na jejichž základě žalovaný odmítl odvolací námitky žalobce, přičemž na tyto žalobce reaguje nesouhlasnými obecně formulovanými námitkami, že se jedná o postup a názor nesprávný, nezákonný a účelový. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz) přitom platí: *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* Krajský soud proto uvádí, že s ohledem na obecný charakter žalobních námitek, které se nadto zcela opakují, nepovažuje za nezbytné se jimi zde opětovně zevrubně zabývat a v podstatě za žalobce dotvářet podrobnější žalobní argumentaci směřující vůči právním závěrům žalovaného, resp. správce daně. Krajský soud tak činí i z toho důvodu, že se právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s odvolacími námitkami žalobce důkladně vypořádal, ztotožňuje.

14. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně a žalovaného, na jehož základě neuznali žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelných plnění (nákup textilního zboží) v předemných zdaňovacích obdobích, a to z důvodu zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
15. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
16. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).

17. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. V tomto ohledu nelze považovat tvrzení, že u jednoho z článků obchodního řetězce nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně totiž je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (srov. odst. [46] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
18. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzovaných obchodních transakcích (řetězcích): a) KAPUNA → REMAS GROUP → žalobce; b) KAPUNA → žalobce; c) KAPUNA → VOLOS GROUP → žalobce, došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
19. Žalovaný svůj závěr o existenci podvodu na DPH opírá o výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU, přičemž na základě skutkových zjištění týkajících se jednotlivých subjektů zapojených do uvedených obchodních řetězců u nich ve sledovaných zdaňovacích obdobích identifikoval chybějící daň ve vztahu k plněním, která žalobce od nich přijal. Souvztažnost identifikované chybějící daně s plněními přijatými žalobcem žalovaný prokázal taktéž kontrolními hlášeními společností KAPUNA, REMAS GROUP a VOLOS GROUP, které ve svých kontrolních hlášeních za předmětná zdaňovací období vykázaly šetřená uskutečněná plnění pro žalobce a v případě společnosti KAPUNA taktéž uskutečněná plnění pro odběratele REMAS GROUP a VOLOS GROUP, která byla následně těmito společnostmi přefakturována žalobci. Společnosti REMAS GROUP a VOLOS GROUP pak ve svých kontrolních hlášeních vykázaly přijatá plnění od společnosti KAPUNA.
20. Krajský soud se tímto závěrem žalovaného i správce daně ztotožňuje, neboť koresponduje s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. kupříkladu také rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 16/2017-43). Krajský soud tak má rovněž za to, že bylo žalovaným, resp. správcem daně postaveno najisto, že ve výše popsanych a správcem daně detekovaných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň. U společnosti KAPUNA, která byla jak přímým dodavatelem odvolatele, tak ve všech ostatních šetřených řetězcích subdodavatelem přímých dodavatelů odvolatele, společností VOLOS GROUP a REMAS GROUP, není možno s ohledem na její nekontaktnost a nespolečnosti se správcem daně ověřit splnění její daňové povinnosti na výstupu vyplývající z dodání zboží dalším článkům řetězců. Ze strany dodavatele VOLOS GROUP zůstala stanovená vlastní daňová povinnost neuhrazena a daň z šetřených plnění poskytnutých odvolateli tedy nebyla odvedena. Společnosti KAPUNA a VOLOS GROUP

tak v šetřených řetězcích vystupují jako tzv. missing trader, tedy jako subjekt, které neodvedl daň do státního rozpočtu. Tuto daň si naopak následně ve formě odpočtu daně uplatnil odvolatel jako tzv. broker, čímž došlo k porušení principu neutrality DPH.

21. Existence chybějící daně nicméně není jediným předpokladem závěru o existenci podvodu na DPH, nýbrž musí být konstatován za současné přítomnosti nestandardností v celém obchodním řetězci. V této souvislosti žalovaný dle krajského soudu důkladně (s oporou ve skutkových zjištěních) popsal nestandardní a v řadě rysů shodný postup těchto společností. Společnosti KAPUNA a VOLOS GROUP podávaly daňová přiznání měsíčně, ačkoliv jejich zdaňovacím obdobím bylo kalendářní čtvrtletí, a na výzvy správce daně k podání daňových přiznání nereagovaly. Naopak kontrolní hlášení za kalendářní měsíce spadající do předmětných zdaňovacích období podána oběma společnostmi byla. Žalovaný taktéž velmi podrobně v žalobou napadeném rozhodnutí vymezil zjištěné nestandardní okolnosti relevantních obchodních transakcí ve sledovaných řetězcích (viz body 51 až 58). Všechny dodavatele žalobce charakterizují tytéž podezřelé jednotící znaky jako je tzv. virtuální sídlo, jednatel cizí státní příslušnosti bez trvalého pobytu na území ČR či nezveřejňování svých účetních závěrek ve Sbírce listin. Žádný z žalobcových dodavatelů neměl v době realizace šetřené obchodní spolupráce s žalobcem v živnostenském rejstříku registrovanou žádnou provozovnu, kde by mohla být reálně vykonávána ekonomická činnost či alespoň umístěny sklady. Dodavatelé disponovali pouze prodejním stánkem na veřejné tržnici Sapa v podobě zděného obchodu, ovšem bez jakékoliv identifikace prodejce. Taktéž se v případě dodavatelů jednalo o subjekty vůči finanční správě nekontaktní, které svou činnost nijak nepropagovaly obecně nejrozšířenějším způsobem, tedy na vlastních webových stránkách. Kupní smlouvy se s ohledem na zcela zásadní obsahové nedostatky jeví pouze jako formální a účelové a vzhledem ke tvrzení jednatele odvolatele o způsobu výběru jednotlivých dodavatelů také jako antedatované. Platby za dodané zboží byly žalobcem prováděny téměř výhradně v hotovosti přesto, že se jednalo o opakované obchodní transakce ve výši přesahující částku 6 milionů Kč a dva z jeho dodavatelů disponovali zveřejněným bankovním účtem. Krajský soud se tak přiklání k závěru žalovaného, že zjištěné skutečnosti ve svém celku prokazují, že předmětné obchodní transakce žalobce byly zasaženy podvodem na DPH, kdy v šetřeném obchodním řetězci byla u přímého dodavatele žalobce identifikována chybějící daň a žalobce si tuto daň uplatňoval v rámci nároku na odpočet daně na vstupu za nestandardních okolností.
22. Krajský soud následně přistoupil k tomu, že přezkoumal námitky žalobce, že žalovaný nedostatečně prokázal, že žalobce věděl či alespoň mohl vědět o tom, že se účastní obchodů zasažených podvodem na DPH.
23. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, toliko subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „je dodání zboží skutečně pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60: „Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z

účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

24. Jinými slovy, jak již bylo výše zmíněno, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v citovaném rozsudku ve věci *Optigen*, v němž bylo zdůrazněno, že „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. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Netto Supermarkt*, C-271/06).
25. Soudní dvůr EU proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly 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 (srov. citované rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
26. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). „Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem 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; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).
27. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět

mohl. „I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „pokud je 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. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38, s inspirací v citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).

28. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobce je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo výše zmíněno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil řadu objektivních okolností, přičemž krajský soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde podrobně rekapitulovat. Spíše se prizmatem uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu soustředí na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobce o jeho účasti na podvodném jednání. Přesněji řečeno otázky, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobci z důvodu jeho povědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci daňového i odvolacího řízení obstát, a to i v kontrastu s žalobními námitkami žalobce.
29. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60, „[s]kutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že ‚je zarážející‘, ‚nelogické‘, ‚je nutno se pozastavit‘, ‚není obvyklé‘ či ‚je s podivem‘. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyšlitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“
30. Prizmatem výše uvedeného krajský soud nahlédl na odůvodnění tvrzených nestandardností v jednání mezi žalobcem a jeho dodavateli, a konstatuje, že v daném případě byla ze strany

žalovaného nestandardnost v žalobcově obchodní praxi prověřované v průběhu správního řízení prokázána.

31. Pokud jde o vytýkané nedostatky ve smluvní dokumentaci mezi žalobcem a jeho dodavatelem (naprostá strohost a absence takových konkrétních ujednání, která by dostatečně precizně vymezila předmět smluv, obchodní a platební podmínky, ochranu práv každé ze smluvních stran jakož i ošetřila rizika vyplývající ze samotného prodeje a nákupu předmětného zboží - viz bod 70 odůvodnění napadeného rozhodnutí), krajský soud konstatuje, že s přihlédnutím k ostatním okolnostem případu ve shodě s žalovaným považuje tyto nedostatky za podezřelou okolnost. Krajský soud se sice obecně kloní k názoru, že dokonce i absence písemné smlouvy či její strohost a bezformálnost sama o sobě nečiní s ohledem na autonomii vůle subjektů soukromého práva obchod podezřelým. Na druhou stranu je třeba přisvědčit názoru žalovaného, že pokud plátce daně hodlá uplatnit z přijetí zdanitelného plnění nárok na odpočet daně, musí v rámci svých obchodních vztahů zachovávat určitou míru obezřetnosti. Písemná smlouva zakládá právní jistotu na obou stranách kontraktu, když jsou tím jasně určeny závazky obou smluvních stran, záruky, obchodní a reklamační podmínky, způsob přepravy zboží či jeho předání a případné sankce za nesplnění těchto obchodních podmínek. Ze skutkového stavu je nicméně zjevné, že v nyní projednávané věci smluvní dokumentace měla podchycovat obchodní spolupráci žalobce s jeho dodavatelem v celkových milionových objemech. Popsaná dokumentace neskýtala pro žalobce zhola žádné záruky, které jsou mezi účastníky obchodní spolupráce v rozsahu a hodnotě odpovídající rozsahu šetřených obchodních transakcí v běžném obchodním styku s naprostou samozřejmostí sjednávány a garantovány. Jak kupříkladu konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, stran neexistence písemných smluv, *„ačkoli forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Na okraj zdejší soud dodává, že faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je větší plnění, je v současnosti uzavírána písemně.“* V dalším rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29, pak přímo konstatoval, že absence písemné smlouvy či pojištění jsou okolnostmi svědčícími o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí. S tím pak souvisí další objektivní okolnost, která je v kontextu skutkových zjištění podezřelou, a to je preference hotovostních plateb v uvedených transakcích žalobce a jeho dodavatelů v částkách v souhrnné výši přesahující 6 milionů Kč, přestože dva z jeho dodavatelů disponovali zveřejněnými účty a platby tak mohly být provedeny bezhotovostně. Uvedené platí tím spíše, že totožnost konkrétních příjemců těchto značných hotovostních plateb na stáncích v tržnici a jejich právní vztah k dodavatelům nebyla žalobci známa a nijak ji neproěřoval.
32. Krajský soud se rovněž ztotožňuje se způsobem, jakým se žalovaný vypořádal s obsahově totožnou námitkou, jíž žalobce namítá, že po něm nebylo lze požadovat, aby prostřednictvím písmoznalce ověřoval, zda faktury různých dodavatelů nepodepsala stejná osoba. Toto obecné tvrzení ohledně nutnosti písmoznaleckého posudku k prověření podpisů, nepovažuje krajský soud za relevantní, neboť tento požadavek ze závěrů žalovaného nevyplývá. Jak ostatně žalovaný odkázal, krajský soud se touto otázkou zabýval mimo jiné ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2018, č.j. 29 Af 112/2016-59, kde konstatoval: *„K otázce, zda finanční úřad disponuje oprávněním porovnat mezi sebou podpisy*

pana I.T. (jednatel společnosti SODOT TRANS, s. r. o.) lze opět odkázat na zásadu volného hodnocení důkazů. Není správný názor, ze kterého pravděpodobně vychází žalobce, že by pro porovnání jakýchkoliv podpisů mezi sebou bylo třeba disponovat znalostí z oboru písmoznalectví, jinými slovy, že by se ve vztahu k podpisům nemohla uplatnit zásada jejich volného hodnocení. Postup, kdy si podobnost podpisů finanční úřad sám porovnal a shledal jejich zjevnou odlišnost a učinil z toho příslušné závěry, zcela spadá do rámce volného hodnocení důkazů a nelze mu nic vytknout – to platí o to více, když rozdílnost podpisů byla pouze podpůrným argumentem při hodnocení čestného prohlášení pana I. T. Znalecký posudek slouží k posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, přičemž si lze představit mnoho situací, kdy lze na rozdílnost podpisů usuzovat i na základě jejich porovnání laickým okem.“ Krajský soud v souladu s citovanou judikaturou uzavírá, že správce daně byl v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů nadán pravomocí sám zhodnotit na první pohled zjevnou totožnost podpisů na fakturách vystavených jednotlivými dodavateli žalobce, aniž by byl povinen tuto skutečnost nechat přezkoumat znalecky. Žalobce opravdu neměl povinnost předkládat přijaté faktury k posouzení písmoznalci, avšak v rámci obezřetného přístupu, který je součástí péče řádného hospodáře, měl za situace přebírání faktur od jemu cizích osob, které s ohledem na svou národnost zjevně nemohly být jednateli dodavatelů, zkontrolovat obsah faktur a vyvodit příslušné závěry ze stejných podpisů na fakturách od různých dodavatelů, které jsou zjevné na první pohled i laikovi. Skutečnost, že podpisy na fakturách od různých dodavatelů jsou shodné, pak koresponduje s dalšími zjištěními správce daně v rámci identifikace podvodných řetězců.

33. K námitce žalobce ohledně ověřování si sídla dodavatele krajský soud ve shodě s žalovaným předesílá, že k prověření sídla obchodního partnera není nezbytné sídlo obchodního partnera osobně navštívit, když pro základní posouzení postačuje lustrace sídla prostřednictvím internetu. Nelze tudíž akceptovat námitku žalobce, že zjišťování charakteru sídla obchodního partnera je pro žalobce fakticky nemožné. K samotné povaze virtuálního sídla dodavatelů pak žalovaný konstatuje, že s ohledem na další zjištění správce daně, zejména s ohledem na to, že v době obchodní spolupráce se žalobcem dodavatelé neměli ani žádné registrované provozovny, ani neprezentovali své kontakty a nabídku zboží či služeb na internetu, nelze tyto subjekty charakterizovat jako standardní podnikatelské subjekty. Taková nestandardní charakteristika dodavatelů měla i s ohledem na několikamilionový objem pořízeného zboží zcela logicky u žalobce vyvolat zvýšenou obezřetnost při realizaci obchodních transakcí. Uvedené platí i k posouzení ostatních dílčích objektivních okolností.
34. Pokud jde o námitku žalobce, že mu nemůže být kladeno k tíži to, že jeho obchodní partneři nesplnili své daňové povinnosti, přičemž on sám provedl základní ověření svých obchodních partnerů, tito nebyli nespolehlivými plátcí, krajský soud předně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č.j. 10 Afs 338/2017-70, z něhož se podává, že: „Chtěl-li daňový subjekt minimalizovat riziko zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemohl uspokojit nahlédnutím do registru plátců, kde byli jeho obchodní partneři vedeni jako spolehliví plátcí. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na presumpci neviny tedy dochází ke značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů.“ (obdobně srov. rozsudek ze dne 15. 8. 2018, č.j. 6 Afs 31/2018-53). Krajský soud tak přisvědčuje hodnocení žalovaného, že s neoznačením dodavatele jako nespolehlivého plátce DPH v době realizace

obchodní spolupráce s ním se nelze spokojit a toto neoznačení nezbavuje daňový subjekt povinnosti chovat se při navazování obchodní spolupráce obezřetně a vyvarovat se tak svého zapojení do podvodného jednání, což žalobce v nyní projednávaném případě neučinil.

35. Krajský soud tak shodně s žalovaným uzavírá, že popsané objektivní okolnosti sledovaných transakcí, které ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH mohl nebo měl vědět.
36. Na uvedeném nic nemění ani žalobcem odkazovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 98/2018-40, neboť se věcně i právně týkal odlišné věci (ač se dotýkal téhož žalobce a byl vydán v tomtéž daňovém řízení), jelikož v něm krajský soud posuzoval zákonnost vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH, nikoliv otázky, zda byl žalobce zapojen do daňového podvodu na DPH.
37. V této souvislosti nicméně nemůže krajský soud ponechat bez kritické poznámky zmínku žalovaného ve vyjádření k žalobě, že krajský soud „*existenci podvodu na dani a účast žalobce na něm v daném případě posoudil chybně*“, přičemž „*předmětný rozsudek napadl kasační stížností, o které Nejvyšší správní soud dosud nerozhodl.*“ Bez ohledu na skutečnost, že v nyní projednávaném případě byla domněnka žalovaného mylná, neboť Nejvyšší správní soud posléze rozsudkem ze dne 30. 3. 2022, č. j. 7 Afs 117/2020-27, kasační stížnost žalovaného zamítl s explicitním konstatováním, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu [„*I on totiž postrádá ucelenější popis skutkových zjištění, která by svědčila o tom, že smyslem a účelem obchodu mezi žalobcem a jeho dodavatelem bylo podvodné vylákání odpočtu na DPH. Správce daně skutečně nepřednesl takové okolnosti, které by odůvodňovaly jeho závěr o možném budoucím doměření daně. Tím méně pak v rozsahu nebytném pro tak významný zásah do práv žalobce, jakým je zajišťovací příkaz. Především pak chybí doložení spojení žalobce, resp. jím realizovaných transakcí (u nichž došlo k zajištění částky odpovídající DPH) s chybějící daní. Většina indicií přednesených správcem daně nemá v tomto ohledu dostatečnou sílu, či chybí jejich vzájemné provázání s jinými. Dobromady tak netvoří dostatečně přesvědčivou a provázanou mozaiku, z níž by mohlo být legitimně usuzováno na zapojení žalobce do podvodného jednání.*“], jedná se především o hodnocení nemístné a rozporné s § 78 odst. 5 s. ř. s., dle něhož platí, že „*Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.*“

V. Závěr a náklady řízení

38. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
39. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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 nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. prosince 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu