ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **Bau-Mont-Service, s.r.o.**, IČO 05901880
sídlem Palackého Nám. 354, 763 12 Vizovice
zastoupený daňovou poradkyní Ing. Jozefínou Rusiňákovou
sídlem Hážovice 2081, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2020, č. j. 44805/20/5300-22442-712851,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry vydané Finančním úřadem pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „správní orgán prvního stupně“) ze dne 23. 4. 2019, č. j. 946074/19/3301-51523-712125, č. j. 946307/19/3301-

51523-712125, a č. j. 946365/19/3301-51523-712125 za zdaňovací období květen až červenec 2017.

2. Dne 25. 7. 2017 byl u žalobce zahájen postup k odstranění pochybností (dále jen „POP“) za zdaňovací období květen 2017 (výzvou č. j. 1524655/17/3307-50524-712333), dne 29. 8. 2017 za zdaňovací období červen 2017 (výzvou č. j. 1665437/17/3307-50524-712333). Jelikož v průběhu POP nedošlo k odstranění pochybností a vzhledem k náročnosti a rozsáhlosti ověřování a doby potřebné k provedení ověřování a vedení dalšího řízení správce daně seznámil dne 12. 10. 2017 žalobce s dosavadním výsledkem POP k výše uvedeným zdaňovacím obdobím a zároveň zahájil v rozsahu přetrvávajících pochybností daňovou kontrolu (protokol č. j. 1832293/17/3301-61563-711296). Zároveň zahájil daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2017. Správce daně odvolateli odmítl uznat část uplatněných nároků na odpočet, a to z důvodu, že neprokázal, že nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázal, že přijal plnění, které mělo spočívat v demontážních pracích na pile v Německu a následných montážních pracích na pile v České republice, od deklarovaného dodavatele, společnosti MARDOLAN s.r.o. (dále jen „MARDOLAN“).

3. Žalovaný dospěl k závěru, že je možné v rámci daňové kontroly provedené svědecké výpovědi vyhodnotit taktéž ve prospěch žalobce, tedy, že tyto svědecké výpovědi potvrzují účast společnosti MARDOLAN jakožto deklarovaného dodavatele. S ohledem na to odvolací orgán uložil správci daně řízení doplnit. Žalovaný po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH bylo prokázáno, ale že ani přesto nelze odvolateli nárokovaný odpočet DPH přiznat, neboť se žalobce účastnil podvodu na DPH a o této své účasti alespoň mohl vědět.

II. Shrnutí žalobních argumentů

4. Žalobce se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, jelikož žalovaný nesprávně posoudil zjištěný skutkový stav věci a jeho rozhodnutí o účasti žalobce na daňovém podvodu nemá oporu v nashromážděných důkazech. Žalovaný neunesl dle žalobce důkazní břemeno ohledně účasti či povědomí žalobce na účasti na daňovém podvodu.

5. Žalobci bylo teprve v odvolacím řízení oznámeno, že žalovaný má za to, že se žalobce účastnil na daňovém podvodu, o čemž mohl a měl vědět. Dle žalobce však žalovaný pro změnu právního názoru neměl vůbec žádné nové důkazy. Žalovaný tedy na základě zjištění správce daně došel k odlišnému právnímu názoru.

6. Žalobce spatřuje krácení svých práv v chaotickém, neodborném vedení daňové kontroly a následně v pokračování v odvolacím řízení. Žalobce má celé daňové řízení za šikanózní, neefektivní a nehospodárné. Žalovaný uvedl, že jde o náročné a rozsáhlé ověřování, ovšem jednalo se pouze o prověření tří faktur, jedna faktura od MARDOLAN za každý prověřovaný měsíc, a o odečet DPH v celkové výši pouze 98 551 Kč.

7. Žalobce namítl, že v odvolacím řízení byly nestandardně dlouhé průtahy. Žalobce upozornil, že dle pokynu Ministerstva financí MF-5 má žalovaný na rozhodnutí o odvolání 6 měsíců. Generální finanční ředitelství však stížnost žalobce na nečinnost jako nedůvodnou zamítlo.

8. Žalobce také po celou dobu daňové kontroly nevěděl, z čeho je podezírán, co se snaží správce daně zjistit. O tom, za jakým účelem je daňová kontrola vedena, musí být daňový subjekt vyrozuměn, k čemuž žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č. j. 7 Afs 155/2004-90. Po celou dobu daňového řízení však žalobci nebylo řádně sděleno, co konkrétně správce daně prověřuje.

9. Z napadeného rozhodnutí žalobci není zřejmé, jestli je mu kladeno za vinu, že o podvodu věděl, anebo že se nechoval obezřetně a mohl o podvodu vědět.

10. Žalobce žádal o doplnění spisového materiálu o výpověď bývalého jednatele společnosti MARDOLAN, pana N. učiněnou před Policií ČR, jelikož jedině on může za to, že daň (pokud skutečně nebyla správně odvedená) odvedená nebyla. Ovšem ani z výpovědí učiněných na Policii ČR nevyplývá nic o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní na daňovém podvodu nebo že se choval neobezřetně.

11. Žalobce doplnil, že z poskytnutých informací od Generálního finančního ředitelství ví, že společnost MARDOLAN svá zdanitelná plnění poskytnutá žalobci za období květen až červenec 2020 řádně vykázala jak v kontrolním hlášení, tak v daňových přiznáních k DPH. Proto má žalobce za to, že vůbec není jasné, zda k podvodu na DPH došlo, a tudíž žalovaný neunesl důkazní břemeno ani ohledně prokázání spáchání podvodu. Žalobce má také za to, že měl žalovaný nebo správce daně podat trestní oznámení. Není účelem, aby stát vybral daň od kohokoliv dalšího, když předchozí poplatník daň nezaplatil. Jedná se o porušení daňové neutrality systému DPH. Takovéto chování správce daně a žalovaného není v souladu s českým ani unijním právem a v právním státě nemůže obstát.

12. Žalobce dále rozporuje tvrzení žalovaného, že celou montáž pro společnost TEAM CONSTRUCT Maschinenbau GmbH (dále jen „TEAM CONSTRUCT“) zprostředkoval žalobce. Žalobce tvrdí, že na stavbě pracovali i jiní dělníci než ti nasmlouvaní od společnosti MARDOLAN.

13. Žalobce zdůraznil, že služby dodané od MARDOLAN byly použity pro zdanitelná plnění – dodané a vyfakturované rakouské společnosti TEAM CONSTRUCT. Žádná skutečnost nebyla neobvyklá, práce byla vykonána v požadovaném termínu, v požadované kvalitě a cena za vykonanou práci byla obvyklá. Práce byly zaplacené (bankovním převodem) žalobcem v termínu a řádně. Přijaté daňové doklady za tyto práce od MARDOLAN byly následně řádně uvedeny do přiznaní a kontrolních hlášení k DPH. Žalobce i nadále (v roce 2021) montážní a demontážní služby poskytuje a spolupracuje s TEAM CONSTRUCT. Nadále montážní práce žalobce provádí subdodavatelsky – bez zaměstnanců, bez majetku – a dává malým českým řemeslníkům možnost nemalého výdělku.

14. K nespolehlivosti a nekontaktnosti společnosti MARDOLAN žalobce uvedl, že jednatel společnosti, pan N., byl kontaktní a spolupracoval se správcem daně – byl vyslechnut jako svědek, podával kontrolní hlášení a přiznání k DPH za prověřovaná období a odpovídal na výzvy. Žalobce má za zvláštní, že správce daně provedl místní šetření u společnosti MARDOLAN až 14. 11. 2017, když žalobce prověřoval už od 25. 7. 2017. Společnost MARDOLAN, která daň dle správce daně neodvedla, neměla žádné problémy. Samotnou daňovou kontrolu správce daně zahájil u společnosti MARDOLAN až o dva roky později dne 20. 2. 2019. Ale žalobce byl v úplně shodné věci prověřován hned od počátku.

15. Žalobce namítá, že skutečnost, že pan N. byl zapsán jako jednatel společnosti MARDOLAN pouhé dva měsíce před uzavřením smlouvy s žalobcem, jistě není nijak zvláštní a žalobce

neví, proč by tato skutečnost měla ukazovat na možný daňový podvod. Žalobce byl v té době také novou společností a nepřipadalo mu tedy divné, že chce hned po založení a zapsání do obchodního rejstříku podnikat. Dále žalovaný uvedl, že pan N. prodal společnost MARDOLAN slovenskému občanovi a že se společnost stala nekontaktní. Tuto skutečnost nemohl žalobce nijak ovlivnit a stalo se to až následně, dlouho poté, co spolupráci se společností MARDOLAN žalobce ukončil.

16. Dále žalobce namítl, že to, že jednatelka žalobce, paní H. před samotným zahájením podnikání, provedla průzkum trhu a už měla předjednaného odběratele, je obvyklé a svědčí to o její obezřetnosti v podnikání. Také to, že v době prověřování (3 až 5 měsíců po založení) žalobce neměl žádné zaměstnance a žádný majetek, je logické, pokud začínal podnikat.

17. Žalobce rozporuje sdělení žalovaného, že „[p]*orušení neutrality nadto není odvolací orgán spatřováno pouze v nekonstantnosti dodavatele, ale především ve skutečnosti, že ze strany odvolatele došlo k neuhrazení doměřené daně*.“. Žalobci sporné odečty nikdy nebyly vráceny, a tedy nemá žádnou neuhrazenou doměřenou daň a všechny daňové povinnosti má řádně zaplacené. A nejenže se žalobce obchodem se společností MARDOLAN na DPH nijak neobohatil, ale v průběhu dlouhé daňové kontroly se cítí být značně poškozen.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

18. Žalovaný ve vyjádření v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí, jelikož žalobce ve své žalobě ve vztahu k daňovému podvodu a své účastni na něm uvádí převážně shodné námitky, které již uvedl v odvolání proti rozhodnutí správce daně.

19. Žalovaný uvedl, že změna právního názoru nastala v souladu se zákonem a žalobce s touto změnou seznámil. Nelze vytýkat správci daně, že podvod na DPH a účast žalobce na podvodu nedetekoval již primárně on, protože dle ustálené judikatury „*dřív, než správce daně začne jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec došlo*“ (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30. nebo ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 Afs 109/2016-74). Správce daně prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně v tomto případě postaveno na jisto neměl.

20. Žalovaný rovněž zdůraznil, že daňové řízení je zcela nezávislé na řízením trestním.

21. Žalovaný nesouhlasí s námitkou žalobce, že výzvy byly nekonkrétní, a že po celou dobu řízení mu nebylo zřejmé, z jakého důvodu je prověřován a nebylo mu to sděleno ani po podaných stížnostech. Jak z jednotlivých výzev vyplývá, vždy v nich bylo uvedeno, čeho se pochybnosti týkají, na základě čeho správci daně vznikly, a i co má žalobce předložit, aby tyto pochybnosti odstranil.

22. Pokud měl žalobce daňové řízení za šikanózní či nepřiměřeně zdlouhavé, měl možnost využít zákonných prostředků obrany. Případná nečinnost správce daně však nemá vliv na zákonnost nyní napadeného rozhodnutí.

23. K námitce neunesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že identifikoval obchodní řetězec, v němž došlo k neodvedení daně, tento podrobně popsal a označil konkrétní článek, jímž nebyla do státního rozpočtu odvedena DPH. Článkem předmětného řetězce, u kterého došlo k narušení neutrality DPH, je obchodní korporace MARDOLAN. U ní bylo příslušným správcem daně vedeno řízení za účelem ověření správnosti vykázané daně, přitom tato korporace neprokázala oprávněnost nárokovaných odpočtů DPH. V důsledku

toho byla této korporaci za zdaňovací období červen a červenec 2017 doměřena daň, kterou však neuhradila. Ze spisového materiálu je přitom patrné, že plnění, která společnost MARDOLAN vykázala v kontrolním hlášení v oddílu B3 (tj. přijatá zdanitelná plnění v hodnotě do 10 000 Kč bez povinnosti identifikace dodavatele), fakticky sloužila k optimalizaci daně na výstupu, kterou byla korporace MARDOLAN povinna přiznat a odvést z uskutečnění plnění pro žalobce. Co se týká správnosti daně vykázané touto korporací za květen 2017, tak tato vůbec neumožnila příslušnému správci daně zahájit daňovou kontrolu. I za toto zdaňovací období došlo k doměření DPH, která taktéž zůstala neuhrazena.

24. Žalovaný je toho názoru, že ze skutečností popsaných v napadeném rozhodnutí plyne, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Z uvedených nestandardních okolností je zřejmé, že struktura obchodního řetězce měla za účel neoprávněné získání DPH. Žalovaný konstatuje, že tyto skutečnosti jsou ve svém souhrnu plně dostačující pro konstatování existence podvodu na DPH, neboť síla jednotlivých nestandardností tkví právě v jejich komplexnosti. Žalovaným byly detailně popsány všechny nestandardnosti svědčící o podvodném charakteru řetězce a jednoznačným způsobem detekoval chybějící daň, čímž byla ve světle judikatury prokázána existence podvodu na DPH.

25. Žalovaný si je vědom toho, že ve vztahu k prokázání existence tzv. objektivních okolností tíží důkazní břemeno správce daně. Na základě zjištěných okolností podrobně popsaných v napadeném rozhodnutí, je žalovaný toho názoru, že své důkazní břemeno jednoznačně unesl.

26. Žalobce ve své žalobě uvádí množství opatření, která měl přijmout, aby zamezil své účasti na podvodu na DPH. Nicméně zde je nutné konstatovat, že tyto neodpovídají opatřením, která uváděl žalobce v průběhu řízení (jak vyplývá ze spisového materiálu), a která žalovaný posuzoval. Žalobce nedoložil nic, z čeho by bylo možné dospět k závěru, že přijal adekvátní opatření, která by po něm mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že uvedená plnění nebudou součástí podvodu a bylo tak najisto postaveno, že jednal v dobré víře. Nadto tvrzená přijatá opatření nemohla zabránit účasti žalobce na podvodu.

27. Z výše uvedených důvodů žalovaný soudu navrhl, aby žalobu zamítl.

28. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na své žalobní argumentaci.

IV. Posouzení věci soudem

29. Krajský soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

30. Krajský soud úvodem odůvodnění tohoto rozsudku poznamenává, že obsah a podoba žaloby předurčuje podobu a obsah rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 As 73/2008-65). Ve správním soudnictví se uplatňuje dispoziční zásada, dle níž náleží klíčová role při určení předmětu a rozsahu soudního přezkumu žalobci. Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným

námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97, a ze dne 19. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 432/98). Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu možnost efektivně hájit své rozhodnutí.

IV. a) Procesní pochybení

31. Žalobce v žalobě namítá procesních pochybení spočívající v nepřiměřené délce daňového řízení a neurčitosti výzev správce daně, ze kterých nebyl žalobce schopen rozpoznat za jakým účelem je řízení vedeno.

32. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně protokol o zahájení daňové kontroly vydal dne 12. 10. 2017 pod č. j. 1832293/17/3301-61563-711296, ve kterém žalobce podrobně informoval o pochybnostech o reálném přijetí plnění od společnosti MARDOLAN. Dále ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 5. 2018, č. j. 1034852/18/3301-61563-711296, je opět srozumitelně žalobci sděleno, že má správce daně pochybnosti o přijetí plnění od společnosti MARDOLAN.

33. Jak sám žalobce v žalobě uvedl, plnění nebylo tolik, a vzhledem ke specifikování zdaňovacích období, u kterých měl správce daně pochybnost, muselo být žalobci jasné, které konkrétní transakce jsou prověřované. Námitka stran nekonkrétnosti výzev je proto nedůvodná.

34. Nedůvodná je i námitka týkající se nepřiměřené délky daňového řízení. Ve shodě s žalovaným soud konstatuje, že průtahy v řízení nemají vliv na zákonnost konečného rozhodnutí. Žalobce mohl po vyčerpání prostředků proti nečinnosti dle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) podat správní žalobu na nečinnost, což však neučinil.

IV. b) Změna právního posouzení

35. Žalobce namítá, že žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tedy se nemohl žalobce adekvátně bránit.

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

37. Citovaného ustanovení výslovně umožňuje změnu právního názoru v odvolacím řízení. Z důvodu ochrany procesních práv je však nutné odvolatele v takovém případě seznámit s tímto hodnocení před vydáním rozhodnutí o odvolání.

38. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce byl seznámen se zjištěnými skutečnostmi, jakožto i novým hodnocením věci písemností označenou jako seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 15. 10. 2020, č. j. 39678/20/5300-22442-712851. Na tuto výzvu žalobce dne 4. 11. 2020 reagoval vyjádřením. S námitkami učiněnými ve vyjádření se následně žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Žalovaný

tak postupoval zcela v souladu se zákonem a námitka žalobce stran nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu změny právního posouzení je proto nedůvodná.

IV. c) Spoluúčast na podvodu na DPH

39. Vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu; její výklad přitom platí i pro novou Směrnici.

40. Obecně platí, že *„nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“* [rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok].

41. Nárok na odpočet daně je tedy chráněn za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje.

42. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že 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 NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).

43. 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. 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 (viz věc Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh. s. I-6161). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura

Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, nebo rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

44. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet tedy je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „Vědomost" žalobce je přitom třeba posoudit podle objektivních skutečností. Povinností správce daně při prokazování podvodů je prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

45. V napadeném rozhodnutí na str. 12 až 17 žalovaný vyhodnotil existenci podvodu na DPH a popsal, jak k podvodu došlo. Z uvedeného popisu vyplynulo, že žalobce byl součástí řetězce, který byl ve všech posuzovaných zdaňovacích obdobích zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty, jelikož měl přijmout plnění (montážní a demontážní práce), aniž by předchozí článek řetězce (společnost MARDOLAN) odvedl daň. Povinností správce daně následně bylo u žalobce nalézt a prokázat objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovodit, že žalobce věděl nebo měl vědět, že předmětné plnění bylo součástí daňového podvodu.

46. V napadeném rozhodnutí na str. 18 až 20 žalovaný označil objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se žalobce nechoval dostatečně obezřetně, o podvodu věděl, nebo alespoň vědět mohl: 1) pouhé formální zapojení žalobce do celého obchodu; 2) způsob navázání obchodní spolupráce žalobce se společností MARDOLAN; 3) absence prověření dodavatele; 4) neobvyklá důvěra mezi subjekty – absence smlouvy o dílo a předávacích dokladů; 5) absence jakékoliv smlouvy mezi žalobcem a jeho odběratelem.

47. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce byl zapsán do obchodního rejstříku dne 10. 3. 2017 a dne 25. 4. 2017 byl registrován k dani z přidané hodnoty. Dne 14. 3. 2017 byla uzavřena rámcová smlouva se společností MARDOLAN, podle které měl dodavatel dodat žalobci montážní práce. Toto spolupráce byla dle výpovědi jednatelky žalobce dohodnuta na kondičním tréninku dětí, který vedl pan Mgr. P. N., jednatel společnosti MARDOLAN. Pan N. jí sdělil, že má stavební firmu a že je schopen jí montážní práce dodat. Jelikož jednatelka žalobce znala pana M. N. (bratr pana P. N.) jako ředitele střediska volného času v Rožnově a věděla, že je to slušný člověk a zároveň, že pan P. N. je vystudovaný učitel (a znala též otce obou pánů, jako učitele a solidního člověka), neměla tedy dle svého vyjádření žádné podezření, že by všechny tři jmenované osoby mohly provádět nekalé obchody. První obchodní schůzky se účastnil manžel jednatelky žalobce pan M. H., zaměstnanec odběratele žalobce, společnosti TEAM CONSTRUCT. Zde se žalobce dozvěděl, že požadované práce budou provedeny subdodavatelsky. K předávání prací následně docházelo pouze telefonicky či emailově, když pan N. oznámil jejich dokončení. Dle jednatelky žalobce byla kontrola provedených prací provedena tím, že odběratel (zastoupený v rámci prací svým zaměstnancem, panem H., manželem jednatelky žalobce) byl s provedenými pracemi spokojen. Veškerou kvalitativní i kvantitativní přejímku provedených prací fakticky vykonával manžel jednatelky žalobce a zároveň zaměstnanec odběratele žalobce, pan M. H. Z vyjádření pana Mgr. N. a taktéž z vyjádření subdodavatelů zároveň vyplývá, že provádění i předávání prací ze strany subdodavatelů nedocházelo ani pro společnost MARDOLAN,

respektive jejího jednatele, jelikož ten na místě provádění prací nikdy nebyl přítomen, a práce tak byly předávány přímo panu H.

48. Dále žalovaný uvedl, že žalobce uzavřel významnou zakázku se zahraničním odběratelem bez písemné smlouvy, bez potvrzení ceny za provedené práce a její úhrady, a i přestože neměl materiální, odborné ani personální zajištění, zavázal se k realizaci odborných montážních prací. Jako nestandardní se jeví i nedostatečné ošetření různých rizik podnikání, tj. že v rámci spolupráce s dodavatelem nebyly, jak ve vztahu k dodavateli žalobce, tak ve vztahu k odběrateli žalobce, řešeny případné reklamace provedených prací a jejich odpovědnost za špatně provedené práce. Jednatelka žalobce se měla osobně účastnit pouze navázání a sjednání obchodní spolupráce s dodatelem MARDOLAN, ale dále se již v daných transakcích osobně nijak neangažovala a vše přenechala osobě jiné. Sama dokonce uvedla, že není technicky zdatná, že se přejímky provedených prací nikdy neúčastnila, neboť její účast na přejímce prací by byla pro žalobce neefektivní a neekonomická. Stejně tak bylo zjištěno, že veškeré podrobnější informace dodavatel žalobce i jeho subdodavatelé dostávali přímo od pana M. H., nikoliv od samotného žalobce, nebo jeho jednatelky. Je tedy patrné, že žalobce (za kterého jednala paní H.) se v těchto vztazích angažoval toliko formálně (fakturačně, resp. uzavíral smlouvy), ale fakticky za něj činnosti vykonávala jiná osoba. Neobezřetnosti žalobce v obchodních vztazích a neobvyklé důvěře mezi subjekty zúčastněnými v obchodním řetězci svědčí též způsob, jakým byla obchodní spolupráce s dodavatelem MARDOLAN, jakož i s odběratelem, zajištěna. Žalobce uzavřel se svým dodavatelem rámcovou smlouvu, v níž bylo ujednáno pouze to, že se dodavatel zavazuje dodat dílo dle podmínek sjednaných ve smlouvě o dílo. Žádná taková smlouva o dílo nicméně nebyla v průběhu řízení předložena.

49. Z existence uvedených objektivních skutečností žalovaný dovodil, že žalobce nepřijal žádná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že žalobce ignoroval objektivní okolnosti, které vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti, či přímo k podvodu na DPH, a nepřijal žádná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil, vedla žalovaného k závěru, že žalobce vědět mohl a měl, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání. Zejména je třeba poukázat na to, že žalobce jako opatření deklaroval, že se zajímal pouze o to, jestli MARDOLAN není nespolehlivým plátcem, takové opatření je však pouze formální. Stejně tak nelze považovat za dostačující to, že se žalobce při uzavření obchodní spolupráce spokojil s tím, že jednatel dodavatele a členové jeho rodiny jsou důvěryhodní, a že je dodavatel schopen předmětné práce dodat. Pakliže skutečně pouze toto stačilo žalobci k tomu, aby vstoupil s dodavatelem MARDOLAN do obchodního vztahu a setrval v něm, pak nelze než konstatovat, že žalobce fakticky na jakoukoliv obezřetnost zcela rezignoval.

50. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že žalobci muselo být v každém případě známo, že jeho dodavatel reálně žádné práce nevykonává (ostatně sám žalobce zdůrazňuje, že mu bylo divné, že nemá vlastní zaměstnance a své subdodavatele vyplácí někde na parkovišti), že veškeré práce řídí zaměstnanec odběratele žalobce, který je navíc i manželem jednatelky žalobce. Žalobce tedy musel vědět, že tento způsob obchodu je minimálně nestandardní. I tak žalobce rezignoval na přijetí jakéhokoliv jiného opatření, kterým by vyloučil svoji účast na podvodu na DPH, než pouhé prověření, zda není společnost MARDOLAN nespolehlivý plátce. Žalobce uvedl, že společnost MARDOLAN zkontroloval ve všech dostupných rejstřících, ovšem už jen z pouhého nahlédnutí do obchodního rejstříku musel žalobce zjistit,

že společnost od roku 2015 nezveřejňuje účetní závěrky a předmět podnikání neodpovídá nabízeným službám. Soud má za to, že žalovaný prokázal, že i při nejnižší míře obezřetnosti by žalobce nestandardní jednání rozpoznal.

51. Nadto soud dodává, že chybějící daň byla navíc detekována správcem daně u přímého dodavatele žalobce, správce daně tedy po žalobci ani nepožadoval prověřování nekonečně dlouhého řetězce dodavatelů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

52. O dostatečné obezřetnosti žalobce nesvědčí ani skutečnost, že se společností MARDOLAN neuzavřel smlouvu o dílo, která měla plnění konkretizovat, ani nebyly vystaveny žádné písemné doklady o předání díla. Třebaže forma uzavřeného závazku nemá ve většině případů vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním prostředkem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Soud nevylučuje, že účastník obchodního vztahu je oprávněn uzavírat smlouvy pouze ústní formou, při větších obchodech lze ale s ohledem na vyšší ekonomický význam transakce a citelnější následky, které by nastoupily např. právě v případě podvodného jednání obchodního partnera, konstatovat, že tímto postupem žalobce zvýšil riziko plynoucí ze smluvního ujednání, což je v rozporu s běžným postupem, že každý účastník smluvního ujednání se snaží svoje rizika minimalizovat, a to bez ohledu na to, že jednatele společnosti MARDOLAN se žalobci jevil jako solidní člověk, jelikož jednatelka žalobce znala jeho rodinu.

53. Soud souhlasí rovněž se závěry žalovaného v bodech 68 až 72 napadeného rozhodnutí, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránil.

54. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost podmínkám na trhu a snažil se dbát bezproblémovosti svých obchodních partnerů. Zásadní podle soudu jsou v tomto ohledu nedostatečné prověřování trhu před zahájení obchodní spolupráce, absence kontroly kvality provedených prací a absence detailní smluvní úpravy. Žalobce v průběhu daňového řízení netvrdil, jaká konkrétní opatření k vyloučení účasti na podvodu učinil. Za těchto okolností lze odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, z nichž plyne, že pokud daňový subjekt *„sám netvrdil, že by nějaká preventivní opatření přijal, daňové orgány neměly povinnost provádět jakákoli abstraktní hodnocení.“* Jak správně uvedl žalovaný, žalobce byl ke sdělení těchto okolností vyzván výzvou č. j. 39678/20/5300-22442-712851. Žádné zásadní skutečnosti v tomto směru však nesdělil, pouze opakovaně poukázal na vyhledání společnosti MARDOLAN v obchodním rejstříku a prověření totožnosti jednatele. Lze tak uzavřít, že žalobce neprokázal přijetí dostatečných opatření pro vyloučení své účasti na podvodu.

55. Na základě všech uvedených skutečností se soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce na základě prokázaných objektivních skutečností nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Objektivní skutečnost, ačkoli každá sama o sobě nepředstavuje nezákonné jednání, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce o podvodu na DPH minimálně vědět mohl a měl. Žalobce se sice snažil vytvořit dojem, že si svého zapojení do podvodného řetězce nemohl být vědom, na základě uvedených okolností však lze usuzovat, že žalobce

dobrou víru zejména pro absenci uvedených preventivních opatření osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní myšlenka judikatury Soudního dvora EU – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí. Správní orgány nepochybily, pokud z uvedených důvodů žalobci odepřely nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

56. Námitka nesprávného posouzení otázky vědomosti žalobce o podvodu na DPH a neunesení důkazního břemena žalovaným tak není důvodná.

57. K nepodání trestního oznámení soud dodává, že účast na podvodu na DPH nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet; podvod na DPH a daňový podvod v trestněprávním významu také představují odlišné právní kategorie mající jiná relevantní východiska i důsledky. K prokázání podvodu na DPH pro účely doměření daně je příslušný správce daně. Námitka stran nepodání trestního oznámení správcem daně je proto také nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

58. Na základě výše uvedeného soud žalobu zamítl, neboť není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

59. O náhradě nákladů řízení 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 neměla (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, pročež 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 28. června 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu