



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **JIRUS 66 s.r.o.**
sídlem Lidická 700/19, Brno
zastoupen Mgr. Ing. Jiřím Horou, advokátem
sídlem Moravské náměstí 690/15, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25.3.2021, č.j. 9187/21/5300-22443-607102,

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 25.3.2021, č.j. 9187/21/5300-22443-607102, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“):
 - platební výměr ze dne 17.1.2020, č.j. 80883/20/3001-51524-712090, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 434 887 Kč,
 - platební výměr ze dne 17.1.2020, č.j. 81256/20/3001-51524-712090, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 465 872 Kč,
 - platební výměr ze dne 16.1.2020, č.j. 81302/20/3001-51524-712090, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 288 061 Kč,
 - platební výměr ze dne 16.1.2020, č.j. 81339/20/3001-51524-712090, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období leden 2017 ve výši 244 190 Kč,
 - platební výměr ze dne 16.1.2020, č.j. 81436/20/3001-51524-712090, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období červen 2017 ve výši 416 267 Kč,
 - platební výměr ze dne 16.1.2020, č.j. 81500/20/3001-51524-712090, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 279 799 Kč,
 - platební výměr ze dne 20.1.2020, č.j. 81550/20/3001-51524-712090, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 223 253 Kč.
2. Důvodem doměření DPH byl závěr správce daně, že žalobce nárok na odpočet DPH uplatnil z přijatých zdanitelných plnění (zejména služeb) (dle dokladů přijatých od dodavatelů EASTON družstvo, HEREST OK, s.r.o., D-stav, družstvo v likvidaci, NOVA-TERMINAL družstvo v likvidaci a ZVHS s.r.o.) v rámci podvodného řetězce, přičemž o účasti v něm žalobce mohl a měl vědět. Žalovaný uvedený závěr potvrdil.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce v podané žalobě namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné.
4. Žalobce svou účast v podvodném řetězci odmítá. Argumentuje tak, že jeho dodavatelé D-stav, družstvo v likvidaci, NOVA-TERMINAL družstvo v likvidaci a HEREST OK, s.r.o. měli v kontrolovaném období (i mimo něj) více odběratelů (dokonce s vyšším plněním). Mezi žalobcem a jeho dodavatelem fungovala dlouhodobá spolupráce. O tom, že se nejedná o účelově či jednorázově vytvořený řetězec podle žalobce svědčí i kontrolní hlášení zmíněných subjektů, které má také žalovaný k dispozici. Závěr žalovaného, že tyto společnosti mají exekuce a nedoplatky, není ze strany žalovaného nijak odůvodněn a pouze se opírá o účast M. K. Žalovaný se s těmito námitkami ohledně dodavatelů nijak nevypořádal.
5. Žalobce dále zpochybňuje existenci objektivních okolností. Dodavatelé D-stav, družstvo v likvidaci, NOVA-TERMINAL družstvo v likvidaci a HEREST OK, s.r.o. podnikali na základě platného živnostenského oprávnění, tomu také odpovídala jejich skutečná činnost. Mezi žalobcem a dodavatelem existovala dlouhodobá, bezproblémová a kvalitní spolupráce, na základě písemného smluvního vztahu, smluvní cena s odběrateli a obchodní marže žalobce byla obvyklá danému místu a času; faktické uskutečnění plnění správní orgány nezpochybnil.

6. Žalobce poukazuje na existenci písemných smluv jak s dodavateli, tak s jeho odběrateli; smlouvy nebyly typizované. Odběratelské smlouvy navrhovali přímo odběratelé (nikoliv žalobce). Žalobce namítá, že tímto argumentem se žalovaný nezabýval.
7. Na straně žalobce byla přijata všechna kontrolní opatření, která po něm v dané situaci bylo možno požadovat. Žalobce poukazuje na to, že provedl kontrolu všech dodavatelů prostřednictvím insolvenčního rejstříku a ohledně jejich zařazení do kategorie nespolehlivý plátce. Žalobce nebyl ze strany svých dodavatelů informován o stavu jejich nedoplatků vůči správci daně (žalobci není ani známo, jak by mohl tyto informace od správních orgánů, které musí zachovávat mlčenlivost, získat).
8. O solventnosti dodavatelů svědčí i udržení zaměstnanců a pravidelné vyplácení mezd; zároveň žalobci nebylo známo, že by tito dodavatelé měli nesplacené závazky z obchodního styku. Žalobce namítá, že daňové nedoplatky dodavatelů nevznikly během krátkého časového úseku; finanční správa nekonala a v přiměřeném čase nepodnikla kroky k vymáhání daňových nedoplatků.
9. Žalobce dále namítá, že odkaz správce daně na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid* (C-80/11 a C-142/11) je nepřiléhavý a byl použit paušálně. Žalobce poukazuje také na to, že žalovaný vše považuje za objektivní okolnost; jakákoliv obrana žalobce v rámci celého řízení pak v principu nemůže být úspěšná.
10. Žalobce zdůrazňuje, že nemá žádné daňové nedoplatky, ani nedoplatky na sociálním a zdravotním pojištění. Řádně plní peněžité i nepeněžité povinnosti, funguje ve standardním režimu a má více jak čtyřicet zaměstnanců. Řízení před správcem daně a žalovaným ve věci jeho účasti na daňovém podvodu je podle žalobce obhajobou předchozího vydání zajišťovacích příkazů.
11. Žalobce učinil vše, co bylo v jeho reálných možnostech; žádné podezřelé okolnosti se v jeho obchodní činnosti se shora uvedenými dodavateli nevyskytovaly. Obchody byly uskutečněny, dílo provedeno a řádně uhrazeno. Ze strany žalobce bylo vše řádně vykázáno v kontrolních hlášeních i přiznáních k DPH.
12. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí, na něž také odkazuje. Žalovaný odmítá tvrzení o dlouhodobé obchodní spolupráci a poukazuje na nadstandardní vztahy jednatele žalobce s dodavateli žalobce. Žalobce přitom v podané žalobě skutkové a právní závěry stran existence podvodu na DPH v rámci posuzovaných transakcí adresně nevyvrací, ale předkládá tvrzení, která mnohdy nemají reálný základ.
14. Žalovaný nesouhlasí s tím, že činnost dodavatelů odpovídala jejich živnostenskému oprávnění. Plnění, která žalobce přijal, spočívala v získání pracovní síly, kterou následně poskytoval svým odběratelům; pracovníci jeho dodavatelů vykonávali práci v prostorách a na plochách, kde vykonávali ekonomickou činnost jeho odběratelé. Ekonomická činnost

odběratelů žalobce (a do jisté míry i žalobce samotného) spočívala v zaměstnávání fyzických osob za účelem výkonu jejich práce pro jinou právnickou osobu.

15. K přijatým opatřením žalovaný uvádí, že jejich dostatečnost je nutné posuzovat ve vztahu k objektivním okolnostem, na jejichž základě měl žalobce pojmout podezření, že se při realizaci určitých transakcí účastní podvodu na DPH. Informace získané z veřejných registrů jsou v tomto směru nedostatečné. Skutečnost, že osoba nebyla rozhodnutím správce daně prohlášena za nespolehlivého plátce, nezabavuje daňové subjekty povinnosti zachovávat určitou míru obezřetnosti při vstupování do obchodních vztahů.
16. V neposlední řadě žalovaný odkazuje na smysl a účel směrnice Rady ze dne 28.11.2006, č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112/ES“), a dále na bod 44 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 20.10.2016 ve věci *Josef Plöckl* (C-24/15), a dodává, že správce daně je povinen odmítnout uplatněný nárok na odpočet DPH jestliže zjistí, že pro přiznání této výhody plynoucí z ustanovení unijního práva upravujících společný systém DPH nejsou naplněny podmínky z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném řetězci.
17. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

18. 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.).
19. 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 dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Pokud jde o podstatu věci, správce daně neuznal nárok žalobce na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů EASTON družstvo, HEREST OK, s.r.o., D-stav družstvo v likvidaci, NOVA-TERMINAL družstvo v likvidaci a ZVHS s.r.o., za shora uvedená zdaňovací období z důvodu zasažení předmětných transakcí podvodem na DPH. Předmětem transakcí žalobce s uvedenými dodavateli byly služby spočívající v provádění prací, které byly přeprodávány, tedy žalobce nakoupené služby následně poskytoval svým odběratelům, v jejichž prostorách byly tyto služby převážně prováděny (broušení a povrchová úprava, úklidové práce, dělení kov. kulatin apod. prováděné cizinci). Dodavatelé žalobce neodvedli státu DPH za předmětná zdaňovací období a jejich pozici v řetězci správní orgány identifikovaly jako tzv. missing tradera.
21. Zdejší soud předesílá, že není sporu o faktickém uskutečnění transakcí a o splnění formálních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), (tedy, že žalobce předložil veškeré potřebné doklady, jak sám v žalobě akcentuje, a že práce byly prováděny), podle něhož 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).

22. Správce daně prověřoval dodávky služeb v rámci následujících takto identifikovaných řetězců:

zdaňovací období říjen až prosinec 2016

NOVA - TERMINAL družstvo v likvidaci, EASTON družstvo, HEREST OK, s.r.o., D-stav, družstvo v likvidaci → žalobce → DZZD s.r.o., FCC Česká republika s.r.o., Plast Brno, spol. s r.o., KRÁLOVOPOLSKÁ STEEL s.r.o., OLMAN SERVICE s.r.o., AL plast, spol. s r.o., Pipelife Czech s.r.o.

zdaňovací období leden 2017, červen až srpen 2017

EASTON družstvo, HEREST OK, s.r.o., D-stav, družstvo v likvidaci, ZVHS s.r.o. → žalobce → DZZD s.r.o., FCC Česká republika s.r.o., Plast Brno, spol. s r.o., KRÁLOVOPOLSKÁ STEEL, s.r.o., OLMAN SERVICE s.r.o., AI plast, spol. s r.o., Pipelife Czech s.r.o.

23. Zdejší soud při posouzení žalobních námitek vycházel z následujících hledisek. Uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, jež je součástí řetězce, v němž došlo k neodvedení vybrané DPH do státního rozpočtu, je v rozporu se smyslem a účelem institutu odpočtu DPH, včetně principů, na nichž je tento institut postaven (zejména princip neutrality DPH). 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 Směrnice 2006/112/ES a ZDPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (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*). Uváděli žalobce, že se jedná o příliš obecná východiska pro posouzení jeho případu, tak je ustáleně judikováno, že varianty podvodů na DPH jsou neobvyklé a spletité, ale všem případům je společná chybějící daň. Dále je třeba zdůraznit, že daňové orgány nemusí prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Argument žalobce, že daňový podvod nepřipravoval a neplánoval, proto v tomto ohledu není významný, a ostatně nic takového žalobci správce daně ani žalovaný nepřičítali.
24. Správní orgány nicméně musí postavit najisto, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (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 je jedním z takových znaků. Povinností správce daně tedy je prokázat nestandardní okolnosti, z nichž lze daňový podvod dovodit. Těto povinnosti správní orgány dostály.
25. V posuzované věci byl takový řetězec společností identifikován (to žalobce de facto ani konkrétními argumenty nevyvrací, včetně existence chybějící daně), a to tak, že byly identifikovány konkrétní články podvodného řetězce, jejich nestandardní charakter a neplnění si povinností ve vztahu k obchodnímu rejstříku a povinností ve vztahu ke správcům daně, zdůrazněna jejich personální propojenost přes M. K., byla zjištěna forma úhrady za plnění dodavatelům v hotovosti, což je jeden z typických znaků podvodných řetězců, dále bylo zjištěno, že docházelo k přeprodávání pracovní síly, aniž by byly splněny požadavky pro zaměstnávání cizinců (nahlášených k pobytu v nemovitosti žalobce) či požadavky bezpečnosti práce. Byl-li podvodný řetězec identifikován, pak není relevantní,

zda výše uvedení dodavatelé měli více odběratelů, jak uvádí žalobce, či zda tito jiní odběratelé dokonce vykazovali vyšší plnění, či od svých dodavatelů odebírali plnění i mimo kontrolovaná období. Stejně tak je pro identifikaci podvodného řetězce bez významu, zda spolupráce žalobce s těmito dodavatelskými společnostmi fungovala již dříve. Tato tvrzení žalobce totiž bez dalšího nezpochybnují existenci podvodného řetězce (kupř. délka spolupráce může mít vliv na posouzení objektivních okolností, viz níže). K této námitce uplatněné již v podaném odvolání se shodně vyjádřil také žalovaný v bodě 93 napadeného rozhodnutí.

26. Ve vztahu k žalobní argumentaci je třeba rovněž zdůraznit, že „...okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2021, č.j. 10 Afs 206/2020-41). Důkazy shromážděné správcem daně je tedy třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech, a lze přihlídnout (při analýze existence podvodného řetězce) i k tomu, že se dodavatelé stali v průběhu času pro správce daně nekontaktní, nespolehlivými plátcí či je jejich majetek postižen exekučním příkazem. K tomu došlo i v nyní posuzované věci, a to dokonce v době před realizací předmětných obchodů a v jejich průběhu, a to u společností, které zastupoval žalobcův dlouhodobý známý a obchodní partner M. K., zároveň zástupce společnosti Radkup company s.r.o. (tato společnost byla jednatelem HEREST OK, s.r.o. a předsedou družstva NOVA - TERMINAL družstvo), přičemž obchodní podíl M. K. v Radkup company s.r.o. byl postižen exekučním příkazem z roku 2013 a dále byl dodavatel HEREST OK od 25.4.2017 veden coby nespolehlivý plátc DPH, což jsou informace poměrně snadno zjištělné a mohly žalobci signalizovat nestandardnost ohledně činnosti M. K.
27. Pokud jde o zapojení žalobce, tak 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, musí mít možnost důvěřovat legalitě plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Judikatura Soudního dvora Evropské unie k tomu uzavírá, že je třeba odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria“ (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6.7.2006 ve věci *Kittel*, C-439/04 a C-440/04). „Jde-li o subjektivní stránku, tzv. zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2021, č.j. 10 Afs 206/2020-41). Daňový subjekt se nemusí na podvodu na DPH aktivně podílet, stačí, že o něm věděl, nebo s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti vědět mohl a měl. Zdejší soud k tomu odkazuje na přílehlavý závěr Nejvyššího správního soudu, že „Povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom. (Srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03,

C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58.) V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.2.2021, č.j. 4 Afs 177/2020-43, obdobně viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.3.2023, č.j. 8 Afs 181/2021-79, zejména body 19 a 20).

28. Pokud jde o existenci konkrétních objektivních okolností (tj. okolností, které jsou způsobilé u daňového subjektu vyvolat důvodné pochybnosti o zasažení transakce podvodem na DPH), tak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22.12.2020, č.j. 2 Afs 297/2019-40, konstatoval, že je třeba tyto okolnosti posuzovat v jejich vzájemné souvislosti: „...tvrzení o existenci okolností indikujících rizikovost ve smyslu předchozího odstavce vznášá vždy správce daně, a proto je to právě on (potažmo žalovaný), na kom spočívá jejich důkazní břemeno. Až poté, kdy jsou všechny okolnosti, které splňují kritéria výše uvedená, dány do vzájemné souvislosti, lze teprve posuzovat, zda ve svém souhrnu měly u daňového subjektu vzbudit podezření, že připravovaná transakce svými neobvyklostmi, jež zůstaly neobezřetně opomenuty, zapadá do schématu podvodu na DPH. Nezbytnost individuálního posuzování každého jednoho případu je přitom nábíledni; paleta všech možných neobvyklostí či nestandardností je totiž nesmírně pestrá, stejně jako různorodost a relevance tvrzení daňových subjektů o uplatněných preventivních opatřeních.“. Na žalobci pak bylo prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2019, č.j. 10 Afs 182/2018-42). „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 možnosti snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58).

29. Správní orgány dostatečně vymezily objektivní okolnosti tvořící podle zdejšího soudu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících zjištění, z nichž jednoznačně plyne zaviněná účast žalobce v předmětných transakcích (žalobce o podvodu minimálně vědět měl a mohl).
30. Jde předně o nestandardní výběr dodavatelů. Dodavatelé neměli internetové stránky, nezveřejňovali účetní závěrky (dodavatelé D-stav, družstvo a NOVA-TERMINAL družstvo), nebo je nezveřejňovali řádně (dodavatelé EASTON družstvo, ZVHS s.r.o a HEREST OK, s.r.o. zveřejnili poslední účetní závěrku roku 2010). Statutární orgány všech dodavatelů zastupoval M. K. (vyjma dodavatele HEREST OK, s.r.o., kde figuroval v pozici zástupce Radkup company s.r.o.). U dodavatele EASTON družstvo byl v období od 22.11.2006 do 1.4.2016 místopředsedou družstva Ing. R. J., který byl rovněž jednatelem žalobce v období od 30.11.2015 do 11.5.2023. Předsedou družstva se poté od 1.4.2016 stala společnost ConstruCtion limited s.r.o., jejímž jednatelem byl M. K.
31. Správní orgány poukázaly na velmi úzké vazby M. K. (který figuroval v nadstandardním počtu obchodních korporací) a jednatele žalobce Ing. R. J. M. K. v rámci své svědecké výpovědi poskytnutí předmětných zdanitelných plnění žalobci potvrdil. Jednatel žalobce poskytl M. K. ubytování (místo trvalého pobytu) na adrese v Brně (v nemovitosti ve společném jmění manželů Ing. R. J. a jeho manželky); před tím dle údajů v obchodním rejstříku měl M. K. adresu na ohlašovně Městského úřadu v Aši. Služby související s poskytováním pracovní síly žalobce přijímal výhradně od dodavatelů propojených a řízených prostřednictvím M. K. (jednatel žalobce rovněž těmto osobám poskytoval nemovitost jako místo k pobytu na území České republiky a adresu pro doručování zásilek). Pracovníci reálně vykonávali konkrétní práci pro odběratele žalobce v prostorách a na plochách, kde odběratelé žalobce vykonávali svoji ekonomickou činnost (strana 16, 17 zprávy o daňové kontrole).
32. Další objektivní okolností je, že žalobce dodavatelům hradil služby v hotovosti, poté co vybral peníze z účtu, přestože tito dodavatelé (vyjma dodavatele D-stav, družstvo v likvidaci) měli zveřejněný svůj účet. Přitom platby od odběratelů žalobce přijímal na svém bankovním účtu. Správce daně analýzou výpisu z bankovního účtu žalobce dále zjistil, že jiným (drobným) dodavatelům žalobce bezhotovostní úhrady poskytoval (strana 14 a 15 zprávy o daňové kontrole). Podle žalovaného tak u žalobce došlo k „přerušeni“ toku finančních prostředků přes bankovní účet (bod 66 napadeného rozhodnutí).
33. Smlouvy o dílo, dodatky ke smlouvám o dílo a objednávky uzavřené mezi žalobcem (objednatelem) a dodavatelem (zhotovitelem) obsahovaly pouze obecné podmínky, které nebyly ve všech případech dodrženy (ve smlouvách uzavřených s dodavatelem EASTON družstvo a ZVHS s.r.o. je konkrétně uvedeno, že cena bude hrazena na účet zhotovitele, k uhrazení tímto způsobem nedošlo). Smlouvy o dílo předložené správci daně upravovaly pouze sankci pro případ pozdního předání díla, ale neřešily, jak postupovat v jiných případech (nejednoznačné vymezení platebních podmínek, chybí konkrétní podmínky úhrady). Také ve smlouvách s odběrateli žalobce absentovaly podstatné náležitosti. Práce pro odběratele žalobce prováděli na základě uzavřených smluv o dílo mezi žalobcem jako objednatel a zhotovitelem NOVA-TERMINAL družstvo v likvidaci, D-stav, družstvo v likvidaci, ZVHS s.r.o. a HEREST OK, s.r.o. cizinci na základě dohod o provedení práce (žalovaný poukázal

mimo jiné na to, že takové jednání má znaky zastřené agenturního zaměstnávání) (bod 45, 72 až 76 napadeného rozhodnutí).

34. Shora uvedené objektivní okolnosti nevyvrací ani tvrzení ohledně standardní smluvní ceny s odběrateli, dlouhodobá obchodní spolupráce (žalobce byl zapsán do obchodního rejstříku dne 30.11.2015, přitom předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna v průběhu let 2016 a 2017),
či tvrzení, že dodavatelé měli k podnikání živnostenskou oprávnění. Pokud jde o existenci písemných smluv, ta svědčí o tom, že mezi stranami obchodní jednání probíhala, a mohou také být jedním z důkazů, že k uskutečněnému plnění došlo. Existence písemných smluv však sama o sobě nevyvrací účast žalobce na podvodném jednání na DPH, tím spíše pokud smlouva obsahuje vágní ustanovení, z nichž je patrné, že tyto smlouvy pozici žalobce nijak neposilují. Má-li být písemná smlouva projevem vůle obou smluvních stran, kde však absentují zásadní ustanovení ohledně odpovědnosti za vadné plnění, a bylo-li zjištěno, že v mnoha ohledech nebyly smlouvy dodržovány, pak lze o praktickém dopadu těchto smluv do sféry žalobce, byť jsou uzavřeny písemnou formou, spíše pochybovat. Zdejší soud rovněž odkazuje na bod 71 a 72 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vyjadřuje jak k dodavatelským, tak k odběratelským smlouvám, přičemž odběratelské smlouvy posuzuje v kontextu celkové charakteristiky přeprodávání práce cizinců žalobcem. Žalobci přitom nebylo kladeno za vinu, že by tyto odběratelské smlouvy formuloval, nicméně existence písemných smluv s vágním obsahem, platby dodavatelům v hotovosti (v některých platbách dokonce přesahující povolenou výši) a výběr konkrétních dodavatelů (s výše popsány charakteristikami) propojených M. K. jsou v souhrnu natolik silným indikátorem možného daňového podvodu, který měl jednoznačně vzbudit u zkušeného obchodníka vysokou míru obezřetnosti.
35. Podle zdejšího soudu tedy správní orgány unesly důkazní břemeno k tomu, že žalobce věděl, resp. vzhledem k dané situaci vědět měl a mohl, že transakce se shora vyjmenovanými dodavateli mohou být stíženy podvodem na dani. S hodnocením těchto okolností coby tzv. objektivních okolností, které měly vzbudit pozornost žalobce, s nimiž byl žalobce správními orgány opakovaně seznámen, zdejší soud souhlasí.
36. Žalobce dále argumentuje tak, že podnikl veškerá nezbytná opatření, která mohou být po něm rozumně vyžadována k zabránění účasti na možném podvodném jednání; s tímto ovšem zdejší soud nesouhlasí.
37. Žalovaný se přijatými konkrétními kroky zabýval v bodech 80 až 92 napadeného rozhodnutí s tím závěrem, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, aby účasti v podvodném řetězci předešel. Žalobce nemohl být v dobré víře, že se nezapojí do podvodného jednání. Žalobce shora nastíněné objektivní skutečnosti ignoroval a nepočínal si dostatečně obezřetně, když uzavíral obchodní transakce na základě osobní známosti s M. K., a jak jeho, tak své obchodní partnery si dostatečně neověřil ani v obchodním rejstříku, platil svým dodavatelům v hotovosti, a ani smluvní instrumentarium a jeho (ne)dodržování neodpovídá péči obezřetného obchodníka. Tím spíše pokud žalobce tvrdí, že se „dlouhodobě“ pohybuje v podnikatelském prostředí. Jestliže žalobce poukazuje na to, že má více jak 40 zaměstnanců a všechny své povinnosti plní řádně a včas, tak toto jeho tvrzení nevyvrací účast žalobce na daňového podvodu.

38. Ve světle výše shrnutých skutečností neobstojí argument žalobce, že své dodavatele prověřoval prostřednictvím náhledu do veřejně přístupných údajů, a ani odkaz na předchozí spolupráci; pro daný případ jsou přílehlavé závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2020, č.j. 10 Afs 11/2020-55: „*Postup, kdy si stěžovatelka ověřila dodavatelku v obchodním rejstříku a registru plátců DPH (a z těchto zdrojů nezjistila nic, co by nasvědčovalo nespolehlivosti KV Production Servis), nelze sám o sobě brát jako dostatečné opatření. Naopak, v kontextu okolností této věci se tyto kroky jeví jen jako naprosto nedostačující minimum.*“. Jak také uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3.2.2021, č.j. 4 Afs 177/2020-43: „*...nelze přijmout postup, kdy obchodní korporace na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování...*“. Stojí-li tedy vedle sebe objektivní okolnosti zjištěné správcem daně, pak tvrzená opatření spočívající v lustraci existence dodavatele v obchodním rejstříku a systému ARES nemohou svědčit pro dobrou víru žalobce, a to tím spíše, jsou-li v těchto evidencích údaje, jež část objektivních okolností dokonce zakládají. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 23.8.2022, č.j. 5 Afs 47/2021-47: „*... pokud přímý dodavatel daňového subjektu nebo samotný předmět či cena dodávky, popřípadě jiné okolnosti, vykazují určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících, 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 (bod 69). V souzené věci správce daně potažmo žalovaný shromáždil dostatek poznatků svědčících o tom, že takové přísnější požadavky byly v případě obchodů stěžovatele se společností Bardolino opodstatněné (shodně srov. shora uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 191/2021 - 41 ve věci stejného stěžovatele a jeho dodavatele LAREDIMAX)... V praxi je typické, že jednotlivé skutkové okolnosti nejsou samy o sobě způsobilé prokázat důvodnost domněnky daňového podvodu; ostatně svoji podstatou často ani nejsou nezákonné, nicméně v souhrnu jsou to střípky v mozaice celkově utvářející podvod na DPH. Zjištěné skutečnosti tedy nelze hodnotit izolovaně a selektivně, nýbrž souhrnně, což krajský soud v návaznosti na daňové orgány učinil a Nejvyšší správní soud mu – s výjimkou nesprávného zohlednění nižší ceny ložisek – nemá co vytknout. Uzavírá proto, že stěžovateli byl nárok na odpočet v případě dodávek od společnosti Bardolino důvodně odepřen na základě jeho účasti na daňovém podvodu, jehož okolnosti byly posouzeny dostatečně individuálně, nikoli paušálně, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Bylo na stěžovateli, stejně jako na každém jiném obchodníkovi, jakou zvolí při svém podnikání strategii, s níž se logicky pojí i možné ekonomické následky – zde nepřiznání nároku na odpočet DPH pro daňový podvod.*“.
39. Pokud jde o námitku žalobce ohledně statusu spolehlivosti plátce DPH u jeho dodavatelů, pak zdejší soud předně odkazuje na bod 95 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný touto námitkou zevrubně zabýval. Nadto zdejší soud dodává, že argument, že finanční správa dostatečně pružně nezareagovala ohledně zjištění nespolehlivosti dodavatelů žalobce coby plátců DPH a tyto údaje nezveřejnila, nemůže ve světle výše uvedeného znamenat, že žalobce přijal taková opatření, která by vylučovala jeho zapojení v podvodném řetězci.
40. Správní orgány tedy prokázaly existenci transakcí zasažených podvodem na DPH a jednoznačně vymezily objektivní okolnosti, z nichž bylo možno usuzovat, že žalobce věděl, nebo vědět měl a mohl, že se takových transakcí účastní. Zároveň žalobce neprokázal, že by přijal dostatečná opatření, aby podvodu na DPH zabránil. Žalovaný rovněž přezkoumatelným způsobem vypořádal podstatu odvolacích námitek žalobce. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené 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, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

41. 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 navíc je žalovaný ani nepožadoval, 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 31. srpna 2023

Petr Šebek v.r.
předseda senátu