



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **L. D.**

zastoupený daňově poradenskou společností
TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2021, č. j. 31528/21/5300-21444-712862,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud se v této věci zabývá otázkou, zda byly dány důvody pro nepřiznání žalobcem nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu. Předmětem přijatého zdanitelného plnění bylo dodání dřevní hmoty.

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) po ukončení předchozí daňové kontroly vydal dne 23. 6. 2020 celkem šestnáct dodatečných platebních výměrů, jimiž doměřil žalobci DPH za zdaňovací období měsíců únor až prosinec roku 2017 a leden až květen roku 2018. Zároveň stanovil žalobci penále z doměřené daně. Důvodem doměření daně bylo neprokázání hmotně právních podmínek nároku na odpočet daně, konkrétně žalobce neprokázal, že plnění byla dodána společnostmi deklaroványými na daňových dokladech vystavených společnostmi Flash Business s.r.o. (nyní Flash Business s.r.o. "v likvidaci", dále jen „Flash Business“) a BAUKOMERZ, s.r.o. (zaniklá dne 1. 6. 2023; dále jen „BAUKOMERZ“).
3. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení změnil náhled na posouzení věci, neboť konstatoval, že naplnění hmotně právních podmínek nároku na odpočet nebylo relevantním způsobem zpochybněno. Žalobcem podané odvolání nicméně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil, neboť dospěl k závěru, že žalobce uplatnil nárok v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jelikož se účastnil transakce zasažené podvodem na DPH, o kterém věděl nebo vědět mohl.

Žaloba

4. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 18. 10. 2021 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
5. Žalobce v prvé řadě namítá, že žalovaný neprokázal existenci podvodu na dani. Dovolává se stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021, „*Alti*“ OOD, C-4/20, a rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 2. 5. 2018, *Scialdone*, C-574/15, z nichž podle jeho názoru plyne, že za podvod na dani nelze považovat situaci, kdy je daň řádně přiznána a pouze není řádně zaplacená. Žalovaný rovněž neprokázal, že žalobce čerpal výhodu v podobě uplatnění nároku na odpočet, neboť daň, kterou nárokoval, dodavateli řádně zaplatil. Žalovaný dále neprokázal, že nezaplacení daně souviselo s podvodem na dani, že plnění přijatá žalobcem byla zasažena přímo podvodem na dani, že chybějící daň byla právě daň z plnění poskytnutých žalobci a že smyslem a účelem transakcí v řetězci dodání bylo získání daňové výhody. Podle žalobce se žalovaný rovněž nevypořádal s argumentací, kterou uplatnil již v odvolacím řízení. Ke ztrátě daně došlo až zásahem žalovaného nikoliv vědomým jednáním článků v řetězci. Oba žalobcovi dodavatelé DPH řádně přiznali a zaplatili. Stejně tak i většina subdodavatelů, kteří jim v řetězci přecházeli. Chybějící daň patrně vznikla neuznáním nároku na odpočet u dodavatelů a subdodavatelů. Uskutečněná plnění tedy žalovaný ponechal v plné výši, jak je dodavatelé a subdodavatelé přiznali. Žalovaný neprokázal, že podvodem byla zasažena právě ta plnění, která přijal žalobce. Podle žalobce tak nedošlo ke ztrátě daně, ale šlo o pouhý daňový doměrek. V této souvislosti žalobce odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80, *Bohemia Trade CZ*, ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, *Filák*, a ze dne 24. 8. 2020, čj. 6 Afs 83/2020-32, *Velkoobchod Zajac*.
6. V druhé části žaloby se žalobce věnuje otázce objektivních okolností v rámci tzv. vědomostního testu. Namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl žádnou objektivní okolnost, která by byla v rozporu s běžnou obchodní praxí. Objektivní okolností nemohou být skutečnosti, které mají vliv na prokázání hmotně právních podmínek jako neplnění smluv, neuzavírání smluv či vyplnění výkupních lístků odběratelem. Nemohou

jimi být ani okolnosti, jež nastaly až *ex post* jako status nespolehlivého plátce či nespolehlivé osoby, zrušení společnosti či její výmaz. Žalobce dále zdůraznil, že P. S., na jehož účast při dodáních žalovaný opakovaně poukazoval, byl pro něj zárukou kvalitních obchodů a jeho účast podnikatelskou výhodou. Neměl důvod mu nedůvěřovat a prověřovat složitě všechny obchodní transakce. Žalobce nemá k dispozici obchodní a ekonomické oddělení, které by zajišťovalo prověření dodavatelů. Závěrem žalobce uvedl, že učinil všechna opatření, která po něm bylo možné rozumně požadovat. Ověřil si existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku, ověřil, že nejsou v úpadku, že jsou plátcí DPH a nejsou nespolehlivým plátcem. Byl proto v dobré víře, že se neúčastní podvodu na dani. Po podnikatelích nelze požadovat, aby předpokládali, že v budoucnu bude doměřena jejich dodavateli DPH formou odepření nároku na odpočet a aby proti tomu přijímali opatření.

7. Konečně žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný nevysvětlil, v čem podvod na dani spočíval, a neuvedl žádné objektivní okolnosti, na základě nichž by bylo možné dovodit, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na dani.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Obsáhle se vyjádřil k uplatněným žalobním bodům, které označil za nedůvodné. Ve vztahu k jednotlivým žalobním námitkám žalovaný zopakoval závěry již jednou vyslovené v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný na těchto závěrech setrvává a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
9. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na uplatněných žalobních bodech. Poukázal na rozpor mezi rozsudky NSS ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80, a ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-50, ohledně prokazování přímě souvislosti mezi plněními zasaženými podvodem a plněními uskutečněnými ve prospěch daňového subjektu. Žalobce tak nemohl vědět, co je daňovým podvodem, natož přijmout opatření k zabránění své účasti na něm. Pokud jde o existenci daňového podvodu, došlo podle žalobce k běžnému dodání zboží, přičemž skupina kolem P. S. daně přiznávala, ale patrně uplatňovala daň z fiktivních faktur. Jde o daňový únik. Nelze však předpokládat, že žalobce byl vědomým článkem v řetězci, což je rozhodující. Jednání P. S. je postižitelné v rovině trestně právní a je s podivem, že namísto toho je trestán náhradní viníkem formou odepření nároku na odpočet. Daň by ale měla být vybrána tam, kde se ztratila. Nároky na odpočet jsou namísto toho odepírány subjektům, které *naivně* obchodovali *v dobré víře* se svými dodavateli, aniž by tušili, že podvod existuje, což se stalo i v projednávaném případě. Dále žalobce znovu zopakoval, že žalovaný neprokázal existenci objektivních okolností, jež měly žalobce upozornit na jeho účast na daňovém podvodu. Jediné, co by mohlo žalobce na cokoliv upozornit, by byla extrémně odlišná nákupní cena, což se ale nestalo. Konečně žalobce s odkazem na již zmiňované stanovisko generální advokátky Kokott ve věci „Alti“ OOD uvedl, že SDEU revidoval své závěry ohledně tzv. vědomostního testu. Jeho judikatura dlouhodobě směřuje k tomu, že postihována by měla být jen jednání, kdy plátce daně na zkrácení daně participoval nebo s ním byl srozuměn. Subjektivní stránka musí odpovídat úmyslu nebo alespoň hrubé nedbalosti.
10. Žalovaný v podané duplice vyjádřil nesouhlas s replikou žalobce. Závěry rozsudku NSS čj. 7 Afs 321/2018-80 byly podle něj překonány rozsudkem čj. 9 Afs 160/2020-50. Ohledně subjektivní stránky účasti na podvodu dodal, že stanovisko generální advokátky není

závazné, a navíc se primárně týká institutu ručení. V doplnění dupliky pak žalovaný odkázal na závěry SDEU vyslovené v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, C-569/21.

11. Žalobce v triplice vyjádřil nesouhlas se stanoviskem žalovaného vyjádřeným v duplice.

Ústní jednání

12. Během ústního jednání konaného dne 12. 10. 2023 setrvali účastníci na svých stanoviscích. Žalobce nad rámec argumentace uplatněné v písemných podáních poukázal na rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2022, *UAB „HA.EN.“*, C-227/21, na podporu názoru, že za daňový podvod nelze považovat situaci, kdy plátce přizná daň, avšak neodvede ji. V této souvislosti konstatoval, že k takové situaci došlo v případě dodání přijatého ve zdaňovacím období měsíce března roku 2017. Společnost DONEMEDA CONSULTING LIMITED (dále jen „DONEMEDA“), subdodavatel společnosti Flash Business, daň přiznala, avšak neuhradila ji. Dodání v tomto řetězci tudíž nelze považovat za transakci zatíženou daňovým podvodem. Dále žalobce opět zdůraznil, že okolnosti označené žalovaným jako objektivní okolnosti, jež ho měly varovat před možnou účastí na podvodu na DPH, nelze považovat za nestandardní. Šlo o obvyklé podmínky obchodování. V této souvislosti navrhl jako důkaz zprávy o daňových kontrolách u dvou daňových subjektů, kteří za obdobných standardních okolností odebírali dodávky od stejných dodavatelů Flash Business a BAUKOMERZ. Ve těchto věcech byla u soudu vedena řízení pod sp. zn. 31 Af 13/2022 a 31 Af 16/2022.
13. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na svá předchozí písemná podání a na obsah napadeného rozhodnutí.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
15. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
16. Žaloba není důvodná. Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlédnout i bez námitek, soud neshledal.

Stručné shrnutí postupu finančních orgánů

17. Správce daně zahájil dne 7. 9. 2018 u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců února, srpna, září a října roku 2017. Dne 7. 11. 2018 byla daňová kontrola rozšířena i na zdaňovací období měsíců března až července, listopadu a prosince roku 2017 a ledna až července roku 2018. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně neuznal žalobci nároky na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od Flash Business a BAUKOMERZ v celkové výši 2 147 287 Kč z důvodu, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidaného hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně neprokázal, že plnění byla dodána dodavateli deklarovanými na daňových dokladech. Dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 6. 2020 (viz bod 1 tohoto rozsudku) proto správce daně doměřil žalobci DPH za předmětná zdaňovací období a z doměřené daně stanovil penále.

18. Proti všem dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání.
19. Žalovaný dospěl k odlišnému právnímu posouzení věci než správce daně. Má totiž za prokázané, že zdanitelná plnění uvedená na dotčených daňových dokladech byla odvolateli dodána společnostmi Flash Business a BAUKOMERZ. Pochybnosti vyslovené správcem daně týkající se uskutečnění zdanitelných plnění dodavateli deklarovanými na daňových dokladech nedosahují dle názoru žalovaného takové intenzity, aby jimi bylo na žalobce přeneseno důkazní břemeno. Žalovaný ale dospěl k závěru, že žalobce uplatnil nároky na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v pořízení dřevní hmoty v rozporu se směrnicí o DPH, neboť se účastnil transakce zasažené podvodem na DPH, o kterém vědět měl a mohl.
20. Přípisem ze dne 21. 5. 2021 vyzval žalovaný žalobce k uplatnění práva nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně. Žalobce tohoto práva nevyužil. Následně byl žalovaný přípisem z 28. 6. 2021 seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Odvolatel na seznámení reagoval podáním ze dne 29. 7. 2021, v němž uplatnil prakticky totožné námitky jako v podané žalobě. Žalovaný toto vyjádření posoudil podle obsahu jako doplnění odvolání.
21. Dne 16. 8. 2021 vydal žalovaný napadené rozhodnutí (viz bod 3 tohoto rozsudku), kterým žalobcovo odvolání zamítl a potvrdil dodatečné platební výměry. V odůvodnění žalovaný nejprve shrnul skutková zjištění, jež zakládají závěr, že v řetězcích dodání dřevní hmoty došlo k daňovému podvodu, přičemž obecně identifikoval chybějící daň (body 40 až 54 napadeného rozhodnutí) a následně popsal řadu nestandardních okolností, jež vylučují možnost, že šlo o pouhé podnikatelské selhání (body 55 až 67 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný odůvodnil závěr, že žalobce o zapojení do daňového podvodu vědět mohl a měl (body 68 až 75 napadeného rozhodnutí), přičemž nepřijal rozumná opatření k vyloučení rizika zapojená do transakce zasažené podvodem na DPH a se zřetelem k tomu žalobce nemohl být v dobré víře (viz body 76 až 80 napadeného rozhodnutí). Závěrem odůvodnění se žalovaný vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami (body 82 až 101 napadeného rozhodnutí).

Posouzení žaloby

22. Soud v první řadě konstatuje, že žalobce formuloval žalobu jako opakování námitek, které uplatnil ve víceméně stejné podobě již v průběhu odvolacího řízení vedeného žalovaným. Žalobce sice pozměnil pořadí odstavců, mírně upravil text a doplnil některé odkazy a citace rozhodnutí soudů, na která původně neodkazoval. Věcně ale jeho argumentace obsažená v žalobě zůstala totožná s argumentací obsaženou ve vyjádření ze dne 29. 7. 2021 (viz bod 20 tohoto rozsudku), s níž se již vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí.
23. Za těchto okolností soud s odkazem na ustálenou judikaturu konstatuje, že pouhé zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě podstatně snižuje žalobcovy šance na úspěch. Takto se vyjádřil NSS např. v bodu 16 rozsudku ze dne 23. 4. 2020, čj. 7 Afs 440/2018-63, dle kterého „*žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty*“. S tím souvisí i další ustálená judikatura, dle níž „*je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, 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, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soublasnou poznámkou“ (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS.).

24. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí srozumitelně, komplexně a propracovaným způsobem vyjádřil k podstatě všech uplatněných námitek, které řádně vypořádal. V odůvodnění žalovaný popsal, jaké zjištěné skutkové okolnosti má za rozhodné, jak skutkový stav posoudil po právní stránce a k jakým závěrům na základě posouzení dospěl. Soud nemá napadenému rozhodnutí co vytknout, a proto konstatuje, že se s jeho odůvodněním plně ztotožňuje a z důvodu hospodárnosti na ně již na tomto místě odkazuje.

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

25. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Žalovaný se nevypořádal s uplatněnými námitkami a podle názoru žalobce neodůvodnil, v čem spočívá podvod na dani a neuvedl žádné objektivní okolnosti, na základě nichž dovodil, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na dani. V tom se však žalobce mylí. Jak již bylo uvedeno shora, žalovaný se prokázáním existence daňového podvodu i subjektivní a objektivní stránkou tzv. vědomostního testu podrobně zabýval na až str. 55 až 67 a 68 až 75 napadeného rozhodnutí, a dále i při vypořádání odvolacích námitek (body 85 až 98 napadeného rozhodnutí). Stejně tak se řádně vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v odvolacím řízení (body 82 až 101 napadeného rozhodnutí). Jeho úvahy se zakládají na zjištěných skutečnostech, které ostatně ani žalobce nerozporuje, a z hlediska právního posouzení odpovídají relevantní judikatuře SDEU a NSS dopadající na věc. Nesouhlas žalobce se závěry žalovaného může být důvodem pro uplatnění žalobních námitek týkajících se případné nezákonnosti meritorního posouzení věci, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí však sám o sobě nezakládá.
26. Žalobní bod není důvodný.

Existence daňového podvodu

27. Problematika podvodů na DPH je předmětem bohaté judikatury NSS, jež zase vychází primárně z rozhodnutí SDEU [rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, nebo ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice o DPH). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).
28. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či

vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, bod 38). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které v celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 26). Není povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

29. Žalobce namítá, že v identifikovaných řetězcích dodání nedošlo v daném případě k podvodu na dani, neboť daň byla u většiny dodavatelů a subdodavatelů (s výjimkou tří) řádně přiznána v daňových přiznáních. Nevznikla proto chybějící daň. Daňový doměrek vznikl až v důsledku toho, že dodavatelům a subdodavatelům *patrně* nebyl uznán nárok na odpočet daně. Žalobce navíc nečerpal žádnou výhodu, neboť DPH řádně zaplatil dodavatelům.
30. Žalovaný se identifikací chybějící daně zevrubně zabýval v napadeném rozhodnutí zejména v bodech 41 až 54, na něž soud v podrobnostech odkazuje. Lze shrnout, že k narušení daňové neutrality došlo primárně na úrovni přímých dodavatelů žalobkyně, tedy Flash Business a KOMERZBAU. Oběma společnostem byla za dotčená zdaňovací období primárně z důvodu nesoučinnosti a neunesení důkazního břemene doměřena DPH, kterou ovšem neuhradily, neboť se staly nekontaktními. Společnost Flash Business za zdaňovací období březen až červenec 2017 neuhradila ani daňovou povinnost tvrzenou v podaných daňových přiznáních. V důsledku nesoučinnosti obou společností nebylo možné, aby byly řádně prokázány všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení výše daně. Zároveň ale správce daně detailně popsal i to, jakým způsobem docházelo ke ztrátě daně a narušení daňové neutrality na úrovni subdodavatelů, kteří dodávali zboží společnostem Flash Business a KOMERZBAU. Šlo vesměs o společnosti sídlící na adresách fiktivních sídel, jejichž společníky a statutárními zástupci byly osoby, které lze označit za „bílé koně“, kteří neměli o chodu a činnosti společností zpravidla žádné ponětí nebo nevykonávali sami kontrolu nad společností. Tyto společnosti buď nepodávaly daňová přiznání, nebo, pokud daňová přiznání podaly, nehradily vykázané daňové povinnosti anebo jim byla daň následně doměřena v důsledku nesoučinnosti se správcem daně a neunesení důkazního břemene. Není rozhodující, jakým způsobem byla chybějící daň stanovena, ale skutečnost, že daň nebyla odvedena. Prakticky u všech společností účastnících se řetězci dodání zboží tedy byla prokázána ztráta daně a narušení daňové neutrality.
31. Žalobcovo tvrzení, že dodavatelé Flash Business a KOMERZBAU plnili řádně povinnosti plynoucí z daňových předpisů a podávali daňová přiznání, samo o sobě neodpovídá na otázku, zda došlo (či nikoliv) v řetězci dodání ke ztrátě daně a narušení daňové neutrality.

Skutečnost, že daňový subjekt podal daňové přiznání, neprokazuje, že do výsledné daně zahrnul i daňovou povinnost, jež mu vznikla ze všech jím uskutečněných zdanitelných plnění (případně i přijatých zdanitelných plnění, pokud je plátcem příjemce plnění) a že přiznaná daň odpovídá dani skutečné. Stejně tak nevyklučuje podání daňového přiznání dodavatelem existenci chybějící daně u předchozích článků dodavatelského řetězce (subdodavatelů).

32. Ani odkazy na stanovisko generální advokátky ve věci ve věci „Alti“ OOD a na rozsudek ve věci *Scialdone* v tomto ohledu nejsou přílehlavé. V obou lze sice nalézt úvahu, podle níž nelze za podvod na dani považovat pouhé nezaplacení řádně přiznané DPH. Skutkové okolnosti a souvislosti, v nichž byla tato úvaha vyslovena, jsou však zcela odlišné. Ve věci „Alti“ OOD, která se týká primárně aplikace institutu daňového ručení, bylo na rozdíl od projednávané věci v rámci daňové kontroly postaveno na jisto, že dodavatel skutečně DPH z plnění poskytnutého společnosti přiznal, avšak z větší části daň „pouze“ neodvedl. Oproti tomu ve věci žalobce s ohledem na nesoučinnost dodavatelů nebylo možné ověřit, zda dodavatelé Flash Business a KOMERZBAU (i jim předcházející subdodavatelé) daň z plnění dodaných žalobci také řádně přiznali. Rozhodující ale je, že v rozsudku ze dne 20. 5. 2021, C-4/20, „Alti“ OOD, se SDEU od stanoviska generální advokátky odklonil a dospěl k závěru, že institut ručení lze při dodržení zásady proporcionality uplatnit i v případě, že dodavatel daň přiznal, *pokud je prokázáno, že osoba, která sama uplatnila nárok na odpočet daně (odběratel), věděla nebo měla vědět, že uvedená osoba povinná odvést daň (dodavatel) uvedenou daň neodvede*. I SDEU tedy nakonec potvrdil, že součástí daňového podvodu může být i „pouhé“ nezaplacení řádně přiznané daně, pokud jde o součást cílené snahy o neodvedení daňové povinnosti a získání zvýhodnění.
33. Z tohoto důvodu soud nepřisvědčil ani argumentaci uplatněné při ústním jednání týkající se neodvedení daně vykázané společností DONEMEDA. I pouhé neodvedení DPH přiznané v daňovém přiznání může představovat součást schématu daňového podvodu. To, že tomu tak bylo u řetězce dodání, jehož se účastnila DONEMEDA, dokládá skutečnost, že i v tomto případě došlo k dodání skrze Flash Business. Okolnosti popsané žalovaným týkající se zapojení Flash Business a všech jeho subdodavatelů v souhrnu nasvědčují tomu, že i v tomto případě šlo o součást širšího schématu, jehož cílem bylo neodvedení DPH.
34. Ve věci *Scialdone* se SDEU zabýval otázkou trestnosti nezaplacení řádně přiznané DPH u jednoho daňového subjektu, nešlo o řetězec dodání, a ani v tomto případě proto nelze úvahy SDEU na projednávanou věc plně vztáhnout. V případě rozsudku *UAB „HA.EN.“* šlo o dodání mezi kupujícím nemovité věci a dodavatelem, k němuž došlo v rámci soudní dražby. SDEU mj. konstatoval, že *„nemohou mít daňové orgány členského státu z hlediska unijního práva právoplatně za to, že v rámci prodeje nemovitosti mezi osobami povinnými k dani v návaznosti na nucený prodej podle zákona pouhá skutečnost, že nabyvatel věděl nebo měl vědět, že prodávající měl finanční obtíže, a že to může mít za následek, že posledně uvedený neuhradí DPH do státního rozpočtu, s sebou nese, že se tento nabyvatel dopustil zneužití práva, a tudíž mu odepřít nárok odpočíst DPH odvedenou na vstupu“* (důraz doplněn soudem). I v tomto případě se jednalo o zcela odlišnou situaci, než v projednávané věci, přičemž závěry SDEU nelze volně aplikovat na případy daňových podvodů. Naopak v tomto případě SDEU konstatoval, že nešlo transakci, která by mohla být *„postavena na roveň ryze vykonstruovanému plnění bez hospodářské reality a uskutečněnému za jediným cílem získání daňového zvýhodnění, které zakazuje zásada zákazu zneužívajících praktik“* (bod 40).
35. O tom, že na straně dodavatelů a subdodavatelů zjevně nešlo o pouhé nahodilé podnikatelské

selhání svědčí celá řada nestandardních okolností, které žalovaný přehledně popsal zejména v bodech 55 až 66 napadeného rozhodnutí, na něž soud v plném rozsahu odkazuje. Za klíčové má soud propojení činnosti všech žalobcových dodavatelů osobou P. S., jenž vystupoval jménem dodavatelů Flash Business a KOMERZBAU, a zprostředkoval i předcházejícího dodavatele JOHAL TRANS, s.r.o. (dále jen „JOHAL TRANS“). P. S. žalobce takřka bezmezně důvěřoval, přestože předtím spolupráci s JOHAL TRANS podle svých slov ukončil z důvodu nedodání sjednaného množství zboží a od Flash Business a KOMERZBAU přestal odebrat zboží z důvodu zahájení daňového řízení u těchto společností. Transakce s dodavatelem Flash Business a KOMERZBAU provázely i podezřelé okolnosti jako absence písemných smluv, neúčast dodavatelů na přejímkách a absence jejich kontroly, provádění plateb výlučně v hotovosti, ačkoliv šlo v souhrnu o značné částky a s jinými dodavateli žalobce obchodoval bez hotovostně apod. U dodavatelů i subdodavatelů docházelo k podezřelým změnám v obsazení statutárních zástupců a společníků, využívání tzv. bílých koní, kteří neměli o činnosti subdodavatelů a dodavatelů prakticky žádné povědomí. Nestandardní je též zapojení pana K., který byl známým pana P. S. do jednání s některými subdodavateli společnosti Flash Business, zapojení P. D. jako jednatele všech subdodavatelů BAUKOMERZ, byť on sám fakticky tuto činnost nevykonával. Dalšími střípky do celé mozaiky, byť nikoliv rozhodujícími, jsou i umístění adres dodavatelů a mnoha subdodavatelů do fiktivních sídel, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku, následné udělení statusu nespolehlivého plátce či nespolehlivé osoby prakticky všem dodavatelům a subdodavatelům, jejich následná nesoučinnost se správcem daně i nehrzení vykázaných nebo doměřených daňových povinností. Je pravdou, že žádná z uvedených okolností sama o sobě neprokazuje, že chybějící daň byla nutně výsledkem naplánovaného schématu daňového podvodu. Ve svém souhrnu však všechny tyto okolnosti tvoří ucelený a velmi plastický obraz plný podezřelých okolností, nestandardností či dokonce nezákonností. Plný souhrn těchto okolností prakticky zcela vylučuje, že šlo o pouhou shodu náhod, ale zjevně o cílenou snahu vedoucí k zatemnění skutečností rozhodných pro stanovení daně a k neplnění daňových povinností u více než desítky daňových subjektů v pozici dodavatelů a subdodavatelů.

36. Namítá-li žalobce, že žalovaný neprokázal, že žalobce čerpal v důsledku předchozího neodvedení daně výhodu, nelze této námitce přisvědčit. Žalobce uplatnil v daňovém přiznání nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění, která byla součástí řetězce zasaženého podvodem na dani. Nejviditelnější je to u nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, které zahrnul Flash Business do přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců březen až červenec 2017, avšak ani přiznanou daňovou povinnost neuhradil. V ostatních zdaňovacích obdobích byla daň společnosti Flash Business i společnosti KOMERZBAU následně doměřena, nicméně i v těchto případech žalobce uplatnil nárok na odpočet. Navíc pro konstatování účasti žalobce na daňovém odvodu není rozhodující, zda daňovou výhodu čerpal žalobce sám nebo jiný subjekt v řetězci dodání (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04). Nelze přehlížet, že se žalobce přijetím zdanitelných plnění od Flash Business a KOMERZBAU zapojil do řetězce dodání, které bylo součástí daňového podvodu, o němž věděl nebo měl vědět (k tomu viz níže). SDEU v této souvislosti opakovaně konstatoval, že osobě povinné k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, lze odeprít nárok na odpočet daně, pokud věděla nebo měla vědět, že se porízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb sama prospěch v rámci zdaněných plnění,

kteřá uskutečnila na výstupu, jelikož tato osoba povinná k dani v takové situaci napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem (srov. též rozsudek SDEU ze dne 14. 2. 2021, *HR*, C-108/20, rozhodnutí SDEU ze dne 14. dubna 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20).

37. Namítá-li žalobce, že žalovaný neprokázal, že podvodem na dani byla zasažena právě plnění přijatá žalobcem, konstatuje soud, že žalovaný s využitím údajů získaných v daňovém řízení se společností Flash Business a prostřednictvím kontrolních hlášení u společnosti KOMERZBAU zmapoval řetězce, v nichž docházelo k plněním zatíženým daňovým podvodem (viz bod 40 napadeného rozhodnutí). Identifikoval tak dostatečně přesně tok zboží a dodavatele a subdodavatele, kteří se podíleli na transakcích se zbožím, které předcházely jeho dodání žalobci. Není přitom podstatné, v jakém rozsahu se který ze subdodavatelů podílel na dodání zboží, které ve výsledku bylo dodáno žalobci. Rozhodné je, že se žalovaný omezil na odepření nároku na odpočet pouze z dodání od těch dodavatelů, kteří prokazatelně obchodovali za velmi podezřelých okolností se subdodavateli v řetězcích, které byly zatíženy podvodem na dani. Nárok na odpočet daně z dodání uskutečněných jinými dodavateli žalovaný nevyloučil a žalobci ho ponechal.
38. Soud v této souvislosti odkazuje na závěry rozsudku SDEU ve věci *Finanzamt M*, z něhož vyplývá, že dalšímu pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na dani z přidané hodnoty, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel, přičemž za takového stavu musí být druhému pořizovateli zboží v řetězci odepřen nárok na odpočet daně v plném rozsahu a nikoliv pouze výši daňového úniku - chybějící daně. Z rozsudku NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49 vyplývá, že daňový únik u jednoho z článků v dodavatelsko odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokového odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.
39. Pokud jde o odkaz žalobce na závěry NSS vyslovené ve věci *Bohemia Trade CZ*, soud jeho závěry nepopírá, avšak šlo o skutkově jinou situaci. Finanční orgány v této věci neprokázaly, že plnění mezi dodavatelem a subdodavateli, ohledně nichž vzniklo podezření na existenci daňového podvodu, měla souvislost s dodáním zdanitelných plnění mezi Bohemia Trade CZ a jeho dodavatelem Dynavision. Nebyla prokázána a tvrzena souvislost s plněními, u kterých si Bohemia Trade CZ nárokovala odpočet DPH. V projednávané věci však žalovaný identifikoval prostřednictvím údajů získaných v daňovém řízení se společností Flash Business a z kontrolních hlášení společnosti KOMERZBAU řetězce dodání zboží mezi uvedenými dvěma společnostmi a jejich subdodavateli. Šlo přitom o totéž zboží (dřevní hmota), které bylo následně dodáno žalobci. Souvislost dodání, u nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet, s transakcemi mezi předchozími články řetězců, které byly zatíženy nestandardními okolnostmi (ostatně jimi byla zatížena i dodání přijatá žalobcem), tak byla v projednávané věci identifikovaná a prokázána.
40. Obdobně v rozsudku ve věci *Velkoobchod Zajac* šlo o situaci, kdy z podkladů shromážděných v daňovém spise nebylo možné dovodit, že dodavatel daňového subjektu, který uplatnil nárok na odpočet, daň neodvedl, a zda tedy v řetězci došlo ke ztrátě daně. V projednávané věci jsou však listiny prokazující ztrátu daně a narušení daňové neutrality ve správním spise obsaženy. Žalovaný na ně odkazuje mj. v bodu 86 napadeného rozhodnutí. Vedle toho soudy ve věci *Velkoobchod Zajac* vytkly správci daně, že neprokázal souvislost dodání, z něž daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet, s dodáními v předchozích člancích řetězce,

z nichž nebyla odvedena daň. V projednávané věci byla tato souvislost prokázána, jak již bylo výše uvedeno.

41. Pokud jde o rozsudek ve věci *Filák*, soud má na rozdíl od žalobce za to, že existence chybějící daně byla v projednávaném případě prokázána (viz bod 30 tohoto rozsudku). Společnost Flash Business neuhradila v některých zdaňovacích obdobích ani tu daň, kterou sama uvedla v podaných daňových přiznáních, v ostatních zdaňovacích obdobích jí byla DPH, stejně jako následně společnosti KOMERZBAU, doměřena vlivem její nesoučinnosti se správcem daně. Chybějící daň byla identifikována i u subdodavatelů, přičemž v některých případech tyto společnosti vůbec nepodali daňové přiznání a neuhradili daň.
42. Soud shledal ze všech shora uvedených důvodů, že žalobní bod není důvodný.

Objektivní okolnosti

43. Druhý klíčový žalobní bod se vztahuje k otázce prokázání objektivních okolností, na základě nichž žalobce v době uskutečnění dodání věděl nebo mohl vědět, že je přijaté plnění součástí řetězce dodání zatíženého podvodem na dani. I v tomto případě žalobce jen zopakoval námitky již jednou uplatněné v odvolacím řízení. Žalovaný je vypořádal v bodech 69 až 75 napadeného rozhodnutí, na něž soud odkazuje.
44. Žalovaný konkrétně poukázal na skutečnost, že žalobce kontinuálně odebíral zboží od dodavatelů, kteří byli propojeni osobou P. S. Nejprve odebíral od společnosti JOHAL TRANS, s níž ukončil spolupráci kvůli nedodání sjednaného množství zboží, následně ale navázal spolupráci s Flash Business, opět prostřednictvím P. S., který za ni jednal. Ten přitom při zahájení spolupráce s žalobcem nebyl oprávněn společnost Flash Business zastupovat, resp. to nebylo prokázáno. K ukončení spolupráce s Flash Business došlo v prosinci 2017 údajně kvůli zahájení daňové kontroly. I přesto ale žalobce pokračoval ve spolupráci s P. S., který nyní již zastupoval nového dodavatele KOMERZBAU. Je podle soudu s podivem, že i za této situace nadále P. S. důvěřoval, aniž by osobně jednal se statutárním orgánem společnosti KOMERZBAU.
45. Zvlášť podezřelou okolností, která měla vzbudit pozornost žalobce, byla skutečnost, že P. S. požadoval za dodání zdanitelných plnění platbu vždy v hotovosti, což je způsob úhrady, který značně omezuje možnost, jak se dopátrat toku peněžních prostředků a kontrolu plnění daňových povinností. Přitom s ostatními dodavateli žalobce vedl bezhotovostní peněžní styk. Na to navazuje i skutečnost, že žádný z dodavatelů ani prostřednictvím P. S. či jiného zástupce nebyli pravidelně přítomni u předání zboží. Žalobce sám vyplňoval výkupní dodací lístky. Na nich není v případě plnění poskytnutých společnostmi Flash Business uvedena firma ani razítko této společnosti, nýbrž jen jméno P. S.
46. Pochybnosti jistě dále vzbuzují i změny ve společnicích a statutárních zástupcích dodavatelů Flash Business a KOMERZBAU, jež žalovaný rovněž popsal v napadeném rozhodnutí. Žalobce přitom ani neověřoval, zda skutečně jedná vždy s osobou, jež je oprávněna tyto společnosti zastupovat. V případě KOMERZBAU mohla dále žalobce na možné nesrovnalosti upozornit i skutečnost, že společnost měla fiktivní sídlo a nezveřejňovala účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku. Konečně žalovaný správně odkazuje i na skutečnost, že žalobce neuzavřel s dodavatelem Flash Business žádnou písemnou smlouvu a smlouva uzavřená s KOMERZBAU obsahovala jen velmi obecná ustanovení, což již jen dokresluje celkový rámec skutkových okolností, jež mohli a měli v žalobci vzbudit zájem a pochybnosti o tom, zda nejde o dodání, které je součástí podvodu na dani.

47. Soud nezpochybnuje názor žalobce, že mezi tzv. objektivní skutečnosti v rámci vědomostního testu nelze počítat okolnosti, které nastaly až *ex post* po uskutečnění dodání. Nic takového ale žalovaný neučinil, neboť uváděl jen ty skutečnosti, které existovaly v době uskutečňování dodání od jednotlivých dodavatelů. Soud zčásti souhlasí s žalobcem i v tom, že okolnosti týkající se virtuálních sídel korporací, změny společníků a statutárních zástupců, absence webových prezentací či neukládání účetních závěrek do sbírky listin samy o sobě nemohou založit účast daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, na podvodu na dani. Jde ale o dílčí indicie, střípky do mozaiky, které mohou účast na podvodu na dani založit v souhrnu s jinými skutkovými okolnostmi, které dokládají nezáměr daňového subjektu o okolnosti, za nichž dochází k dodání.
48. Soud nevyvrací ani žalobcovu tvrzení, podle něhož je důvěra mezi obchodními partnery v podnikatelské praxi klíčem k úspěšné dlouhodobé spolupráci. Neklade mu k tíži ani to, že nedisponuje personálním vybavením, jehož prostřednictvím by mohl transakce s dodavateli dopředu prověřovat. To však neospravedlňuje až naivní postup žalobce, který „přivřel oči“ před celou řadou popsaných varovných signálů, které jej měly vést k obezřetnému přístupu ve vztahu k dodavatelům Flash Business a KOMERZBAU i P. S., který obě společnosti zastupoval.
49. Soud se tak ztotožňuje se závěrem žalovaného, že shora uvedené okolnosti ve svém souhrnu představují jasné indicie, které vzbuzovaly podezření o podvodném charakteru řetězce dodání, a to již v době jejich uskutečnění. Žalobce na základě těchto okolností, jež mu byly známy nebo je mohl snadno ověřit, mohl a měl vědět o možné účasti na podvodu na DPH.
50. Žalobní bod je nedůvodný.
51. Krátce se však soud ještě vyjádří i k žalobní námitce, podle níž lze k účasti daňového subjektu na podvodu na dani přihlížet pouze v případě, že objektivní okolnosti prokazují, že o tom, že transakce je součástí podvodu na dani, *věděl nebo musel vědět*. Tuto argumentaci žalobce uplatnil poprvé až dne 8. 4. 2022 v replice k vyjádření žalovaného. Jde proto o opožděný žalobní bod, jímž se soud nemůže zabývat (§ 71 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Pouze nad rámec nezbytného odůvodnění tedy soud poznamenává, že žalovaný v této souvislosti zcela přílehlavě odkázal na rozsudek ve věci *Finanzamt M*, v němž SDEU opakovaně výslovně uvedl, že pouhá skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli *věděla nebo měla vědět*, že se tímto pořízením účastní plnění zatíženého únikem na DPH spáchaného na vstupu v řetězci těchto dodání zboží nebo poskytnutí služeb, je pro účely směrnice o DPH považována za účast na tomto daňovém úniku.

Přijatá opatření

52. Soud nemůže přisvědčit ani další obecně uplatněné námitce, podle níž žalobce učinil veškerá opatření, která po něm bylo možné požadovat, aby zabránil své účasti v řetězci dodání zatíženém podvodem na DPH. Touto námitkou se žalovaný podrobně zabýval v bodech 99 až 101 a 76 až 80 napadeného rozhodnutí. Ani v tomto případě nemá soud pochybnosti o správnosti jeho závěrů.
53. V projednávané věci žalovaný identifikoval celou řadu objektivních okolností, jež žalobci byly nebo měly být známy již v době, kdy přijímal dodání od společností Flash Business a KOMERZBAU. Šlo o celou sadu varovných signálů, které objektivně vzbuzovaly důvodné podezření, že přijetím dodání se žalobce může účastnit podvodu na dani, resp. umožnit jeho uskutečnění. Šlo o okolnosti týkající se účasti P. S. na činnosti těchto přímých dodavatelů,

jakož i zprostředkování dodání od společnosti JOHAL TRANS, která byla dodavatelem žalobce v předchozím období a s níž žalobce spolupráci ukončil z důvodu nedodání sjednaného množství zboží. Přestože se dodavatelé postupně měnili, žalobce po celou dobu jednal prakticky pouze s P. S., a to i když statutárním orgánem dodavatele byly jiné osoby. V této souvislosti žalovaný zmiňoval i změny ve statutárních orgánech dodavatelů a pochybnosti o tom, zda byl P. S. alespoň z počátku vůbec oprávněn jednat za společnost Flash Business. Značné podezření vyvolával i požadavek P. S., aby veškeré platby byly hrazeny v hotovosti, kterou přebíral P. S. osobně. Podezřelé bylo dále i to, že se dodavatelé neúčastnili přejímky dodaného zboží, a žalobce tak sám vystavoval výkupní dodací lístky. Indicií, že při dodání zboží nemusí být vše v pořádku, bylo konečně i neuzavírání písemných smluv, nezveřejňování účetních závěrek dodavatele KOMERZBAU ve sbírce listin, skutečnost, že dodavatelé měli v obchodním rejstříku uvedeny adresy fiktivních či virtuálních sídel.

54. Za daných okolností, které by musely být za běžných okolností rozumnému podnikateli podezřelé, bylo v souladu s judikaturou na žalobci, aby učinil přiměřené, ale účinné kroky k tomu, aby riziko účasti na podvodu na dani vyloučil či alespoň minimalizoval (např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43). Nabízela se mu celá paleta možností přiměřená závažnosti zjištěných podezření. Mohl trvat na osobním setkání se statutárními zástupci dodavatelů (pokud jím nebyl P. S.), aby ověřil jejich totožnost a reálný vliv na chod dodavatelů, nikoliv se jen spokojit s účastí zmocněnce. Mohl též požadovat prokázání původu zboží, prokázání bezdlužnosti dodavatelů, účast zástupce dodavatele u předání zboží, provádění bezhotovostních plateb apod. Pokud by i tak nebyla vzniklá podezření plně vysvětlena a riziko podvodu nebylo odvráceno, měl žalobce možnost požadovat po dodavatelích, že platbu DPH z předmětných plnění sám zajistí úhradou na účet správce daně postupem podle § 109a zákona o DPH. A konečně v krajním případě pak mohl žalobce úplně odmítnout přijetí zdanitelného plnění.
55. Reálně však žalobce žádná z opatření, která mohla přicházet do úvahy, neučinil a ani to netvrdil. Ve svých podáních uvedl pouze to, že si ověřil existenci dodavatelů nahlédnutím do obchodního rejstříku, ověřil, že nejsou v úpadku, že jsou plátcí DPH a nejsou nespolehlivým plátcem. Nejenomže toto tvrzení ničím neprokázal, ale navíc je v rozporu s jeho dřívějším vyjádřením při jednání konaném dne 26. 9. 2017, podle něhož si neověřoval informace (o společnosti JOHAL TRANS s.r.o.), protože neumí pracovat s počítačem a zvládne jen používání internetového bankovníctví. I pokud by ale žalobce dané informace zjišťoval alespoň ve vztahu k dodavatelům Flash Business a BAUKOMERZ, pak lze přisvědčit žalovanému, že nemohlo jít o dostatečné opatření odpovídající míře podezření vzniklého na základě zjištěných objektivní okolností. Ověření takových základních informací by mělo být běžnou součástí prověřování jakéhokoliv obchodního partnera a postačí v případě, že jde o běžné transakce nezatížené zvláštními pochybnostmi a podezřeními. Nemůže však obstát za situace, jako v tomto případě, kdy každému bdělému podnikateli muselo být zřejmé, že se způsob uskutečnění plnění a okolnosti na straně dodavatelů podstatně vymykají běžným okolnostem. Žalovanému lze přisvědčit, že žalobce za daných okolností zjevně jednal neobezřetně a nepřijal prakticky žádná opatření, která po něm lze požadovat k zamezení účasti na dodání, které je součástí podvodu na dani.

56. Žalobní bod není důvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

57. Soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

58. Soud neprováděl dokazování. Žalobce navrhl jako důkaz napadené rozhodnutí, které je ale součástí daňového spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí. Nadbytečným shledal soud dokazování zprávami o daňové kontrole u dvou daňových subjektů, kteří rovněž odebírali zboží od dodavatelů Flash Business a BAUKOMERZ. I kdyby bylo pravdou, že tito dodavatelé poskytovali dodání vedle žalobce i dalším subjektům za obdobných okolností, jde pouze o úzký vzorek dodání spjatý s tímž okruhem dodavatelů. Skutečnost, že dodavatelé spjatí s panem S. obchodovali za srovnatelných okolností, nic neříká o tom, jakým způsobem probíhají transakce za běžných okolností v daném odvětví mezi přiměřeně obezřetnými podnikateli. Nadto je třeba uvést, že ve věcech vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 13/2022 a 31 Af 16/2022 došlo k doměření daně již na konci července, resp. začátkem srpna 2020. V té době již musely být projednané i obě zprávy o daňové kontrole. V nyní projednávané věci oznámil žalovaný žalobci změnu právního názoru na posouzení věci v květnu 2021. Obě listiny tedy mohl žalobce, jenž byl zastoupen týmž zástupcem jako oba jím zmínění odběratelé Flash Business a BAUKOMERZ, uplatnit jako důkaz již v průběhu daňového řízení. Ve smyslu závěrů judikatury týkající se provádění důkazů v přezkumném soudním řízení v daňových věcech jde tedy o důkazní návrh opožděný, neboť ho žalobce mohl a měl uplatit již v daňovém řízení (srov. zejm. rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS.).
59. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci samé neměl úspěch. Žalovaný byl úspěšný, avšak nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly. Soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 12. října 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu