



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ADLAV Zlín, s. r. o.**
sídlem Zarámí 4083, Zlín
zastoupeného 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 3. 6. 2022, čj. 19970/22/5300-21441-712772

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V nyní řešené věci se krajský soud zabýval otázkou podvodu na dani z přidané hodnoty (DPH). Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „finanční úřad“) celkem deseti dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za měsíce duben, květen, červenec, srpen a říjen 2017, a za únor, duben, květen, červen a červenec 2018. Ve všech případech se doměření daně týkalo dodávky vajec třídy A od dodavatele Ovangkol

tonewoods s. r. o. Finanční úřad doměřil žalobci daň proto, že nesplnil hmotněprávní podmínky na odpočet DPH. Žalovaný však tyto úvahy změnil, neboť se podle něj žalobce účastnil podvodného řetězce.

2. Odvolání žalobce proti všem deseti platebním výměrům zamítl žalovaný jediným rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 8. 8. 2022.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je podle něj nezákonné. Svou argumentaci člení na základní tři okruhy, které odpovídají otázkám zkoumaným při podvodu na DPH.
4. Žádný podvod na DPH tu nebyl. Existenci podvodu na DPH prokazuje výlučně správce daně. Dodávky vajec pro žalobce společnost Ovankol řádně přiznala ve svých daňových přiznáních a až na základě daňové kontroly u této společnosti došlo k doměření daňové povinnosti z plnění, která nijak nesouvisela s dodávkou vajec pro žalobce. Takto doměřenou a neuhrazenou daň považuje správce daně za chybějící daň. Za chybějící daň však nelze považovat jakoukoliv situaci, ve které dodavatel nesplní svou daňovou povinnost. Přiznal-li Ovankol dodaná plnění ve svých daňových přiznáních, o daňový podvod nejde. K tomu žalobce odkazuje na stanovisko generální advokátky Soudního dvora Evropské unie Juliane Kokott ve věci C-4/20 „ALTI“ OODa rozsudek velkého senátu Soudního dvora ve věci C-574/15 *Scialdone*. Žalovaný pak závěr o podvodu odůvodnil tím, že dodavatel Ovankol uměle snižoval svou daňovou povinnost velkým množstvím přijatých plnění, které se však vůbec nepodařilo ověřit. Tato domněnka zůstala jen na papíře, protože se nepodařilo prokázat, že by daná plnění byla fiktivní. To by snad stačilo pro odepření nároku na odpočet DPH u Ovankol, v žádném případě to ale nestačí pro podvod na DPH. Ke ztrátě daně došlo pouze zásahem správce daně, který ostatně neprokázal, že by Ovankol nebyl kontaktní v době realizace daných plnění. Nesplnění daňových povinností nelze automaticky chápat jako podvod na dani (rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Vikingo Fovallalkozo Kft*). Celá konstrukce stojí na tom, že si Ovankol údajně optimalizoval svou daňovou povinnost, aniž by byla podvodem zasažena nyní řešená plnění. Obdobnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32. Z nastalé situace tak profitoval maximálně Ovankol, po němž měl finanční úřad daň požadovat.
5. Podle žalobce tu nebyly žádné zvláštní objektivní okolnosti, které by ukazovaly na podvod na DPH. Pochybnosti vyjádřené daňovými orgány lze spatřovat u spousty dalších podnikatelů, tudíž je nelze zveličovat. Na druhou stranu objektivní okolnosti vylíčené daňovými orgány spíše dopadají na otázku splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet – na jedné straně daňové orgány vyčítají žalobci absenci písemné smlouvy a hotovostní platby, na straně druhé ale nejsou pochybnosti o tom, že zboží žalobce obdržel (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2014-31).
6. K jednotlivým pochybnostem se žalobce alespoň stručně vyjadřuje následovně. Spousta firem nemá webové stránky, má virtuální sídlo a neukládá účetní závěrky. Tyto pochybnosti maximálně ukazují na nedůsledné plnění povinností ze strany Ovankol, nejde ale o nic výjimečného. Žalobce se společností Ovankol obchodoval stejně jako s ostatními

dodavateli. Otázky vad a reklamací upravuje právní předpis a nebylo nutné uzavírat písemnou smlouvu. Zároveň platby probíhaly až po dodání zboží (vč. kvalitativní a kvantitativní kontroly), proto žalobce žádné ekonomické riziko nepodstupoval. Ostatně žalobce nemá povinnost uzavírat smlouvy písemně. To, že Ovangkol neměl registraci u Státní veterinární správy, nelze žalobci vyčítat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61). I platby v hotovosti jsou zcela v pořádku a je jasné, že zástupce Ovangkol pan M. následně platby ukládal na účet svého dodavatele. Není proto zřejmé, proč je hrazení za plnění skrze faktoring objektivní okolnost. Dopravu žalobce neorganizoval, proto k ní logicky nemá žádné doklady. Neúplnost daňových dokladů je též nedůvodná výtku, protože je jedno, zda na dokladech byla uvedena doprava a cena vajec odděleně nebo dohromady. Pro žalobce bylo naopak výhodné, že doklad obsahoval jednu cenu za 1 kg vajec, z níž následně mohl vycházet při stanovení vlastní ceny pro své odběratele. A konečně žalovaný dospěl nepřezkoumatelným způsobem k tvrzení, že žalobce nakupoval vejce za výrazně nižší cenu, než je obvyklé. Takové tvrzení nevyhází z žádného podkladu (SZIF uvádí průměrné ceny, nikoliv obvyklé).

7. K přijatým opatřením žalobce v první řadě uvádí, že svou povinnost nesplnila daňová správa. V seznamu plátců DPH byla společnost Ovangkol evidována jako spolehlivý plátcem, proto tu neplnil své povinnosti stát (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31). Žalobce má velmi omezené možnosti, jak svého dodavatele prověřit. Prověřil si, že je Ovangkol zapsán v obchodním rejstříku, není s ním vedeno insolvenční řízení a je finanční správou garantován jako spolehlivý plátcem. Na internetových stránkách finanční správy je doporučení, že si mají obchodníci kontrolovat své partnery v registru plátců a tím zjistit, jestli je někdo spolehlivý či naopak nespolehlivý plátcem. Žalobce jednal s důvěrou v tento registr, podle nějž byl Ovangkol spolehlivým plátcem.

III. Argumentace žalovaného

8. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

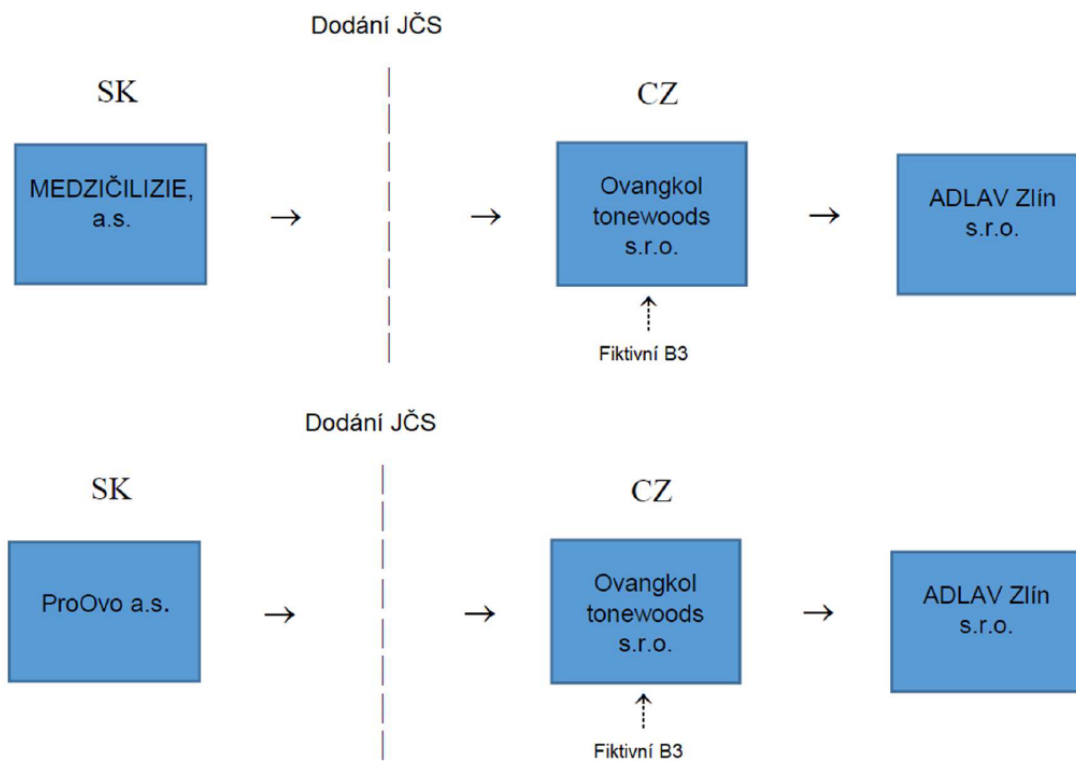
9. Ve věci proběhlo dne 19. 2. 2024 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích a žádné důkazy nad rámec správního spisu nenavrhly. Zástupce žalobce nově zmínil údajnou nestandardnost provedené daňové kontroly, takový žalobní bod však nemá žádný předobraz v podané žalobě a krajský soud se jím proto jako opožděným nezabýval.
10. V reakci na dotaz soudu, jak by žalobce řešil situaci, kdy by jeho obchodní partner (Ovangkol) popřel, že přijal hotovostní platby předávané neidentifikovaným osobám a provedené v rozporu s pokynem na vystavené faktuře, reagoval žalobcův zástupce návrhem na odročení jednání s tím, že by se dotázal žalobcova jednatele. Tento návrh soud zamítl, neboť na dotazy soudu v mezích žalobních bodů by měl být zástupce strany připraven, příp. si měl přivést jednatele na jednání soudu s sebou.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Žaloba není důvodná.

Skutková zjištění

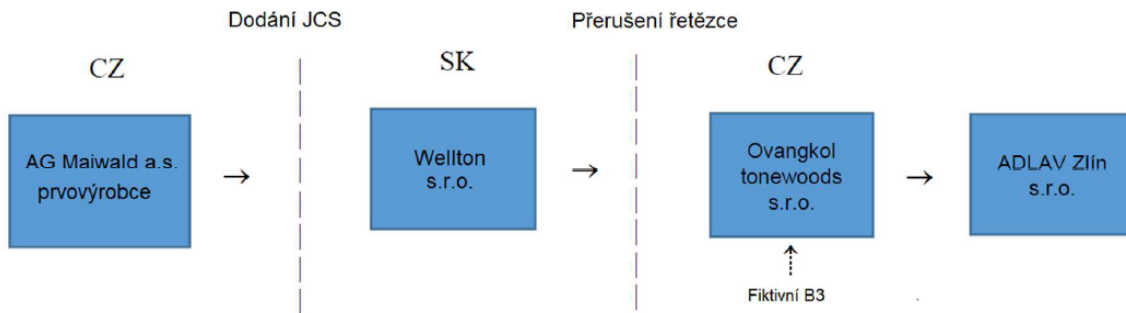
12. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu, a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
13. Žalovaný popsal celkem tři řetězce a graficky je v napadeném rozhodnutí znázornil. Krajský soud tato schémata pro lepší přehlednost převzal do tohoto rozsudku. První dva řetězce jsou si velmi podobné:



14. Slovenští prvovýrobci vajec ProOvo a MEDZIČILIZIE prodali do České republiky zboží společnosti Ovankol, která je následně přeprodala žalobci. Pak žalobce prodával zboží dál svým odběratelům. Společnost Ovankol ve svých kontrolních hlášeních vykázala dodání plnění pro žalobce, přičemž výslednou nízkou daňovou povinností vždy uhradila. Problematické však je, jak této nízké daňové povinnosti dosáhla. Společnost Ovankol totiž za prvé nevykázala intrakomunitární pořízení zboží od slovenských prvovýrobců, za druhé ve svých kontrolních hlášeních vykázala spoustu přijatých plnění do 10 000 Kč bez identifikace dodavatele (v oddíle B3 kontrolního hlášení) – vertikální směr. Při ověřování těchto plnění zůstala společnost Ovankol nekontaktní a žádné doklady nepředložila. Finanční úřad jí proto odepřel nárok na odpočet DPH z plnění v oddíle B3 a tím samozřejmě vzrostla její daňová povinnost. Takto doměřenou daň už nezaplatila.
15. Jaký praktický vliv to mělo na výši daně, lze demonstrovat na měsíci srpnu 2017. Ovankol vykázal dodání zboží dvěma subjektům (z nichž jeden byl žalobce) se základem daně 289 719 Kč, tedy měl uhradit daň ve výši 43 458 Kč (na žalobcovu plnění připadlo 19 565,40 Kč). Proti tomu však Ovankol v oddíle B3 vykázal přijetí plnění se základem daně 276 672 Kč, tedy nárokuje odpočet ve výši 41 501 Kč. Vlastní daň tak byla 1 957 Kč (43 458 Kč – 41 501 Kč). V dubnu 2017 zase měl Ovankol na výstupu (i z plnění přijatých žalobcem) zaplatit daň 457 546 Kč, nicméně si vykázal odpočet daně zaplacené na vstupu za plnění v oddíle B3 ve výši 445 054 Kč. Tedy výsledná daňová povinnost byla cca 12

tisíc Kč. Přitom Ovangkol vykázal v oddíle B3 plnění (s hodnotou do 10 000 Kč) v rozsahu přesahujícím celkem 2 mil. Kč.

16. Třetí řetězec vypadal takto:



17. Prvovýrobce vajec tu byla společnost AG Maiwald, která je dodala na Slovensko společnosti Wellton. Společnost Wellton pak podle finančního úřadu ve svém kontrolním hlášení nevykázala přijetí plnění z České republiky. Tady se řetězec přerušil. Dalším zjištěným článkem v řetězci je až společnost Ovangkol, která zase ve svém kontrolním hlášení nevykázala porizení zboží ze Slovenska. Cesta plnění mezi společnostmi Wellton a Ovangkol není zdokumentována právě kvůli hluchým místům v jejich kontrolních hlášeních. Mechanismus tu byl stejný jako v případech předchozích dvou řetězců.
18. Při zahájení daňové kontroly žalobce uváděl, že spolupráce mezi ním a Ovangkol začala v květnu 2017 na základě telefonického rozhovoru, přičemž spolu obchodují bez písemné smlouvy. Zboží si žalobce objednával telefonicky, dopravu zajišťoval Ovangkol (cena dopravy zahrnuta v ceně zboží) a platby za zboží probíhaly bankovním převodem. Jako kontaktní osobu za společnost Ovangkol uvedl M. M.
19. K jednotlivým dodávkám žalobce v první řadě doložil faktury. Všechny faktury uvádí stručný popis zboží („slepičí vejce“ a případně jejich velikost) a cenu – faktury rovněž obsahují text, že pohledávka z faktury byla postoupena na společnost DADO PLUS, s. r. o., proto má žalobce zaplatit cenu na účet společnosti DADO. Současně žalobce doložil výdajové pokladní doklady, protože za plnění až do dubna 2018 platil v hotovosti. Pokladní doklady obsahují název příjemce (Ovangkol), bez uvedení konkrétního jména, kdo platbu přijal. Současně žalobce doložil i dodací listy k jednotlivým dodávkám, u nichž je vyplněn odesílatel Ovangkol a plnění. Odběratel na některých dodacích listech chybí (duben, květen, červenec, srpen, říjen 2017, únor 2018). Určitou výjimkou je faktura z února 2018, která obsahuje jako způsob platby hotovost.
20. K dodavateli Ovangkol předložil žalobce generální plnou moc ze dne 3. 8. 2017, podle které Ovangkol zplnomocnil M. M. ke kompletnímu zastupování společnosti Ovangkol.
21. Na žádost finančního úřadu provedly orgány Slovenské republiky výslechy M. M. (formální jednatel Ovangkol) a M. M. M. uvedl, že se o chod společnosti nestaral, protože vše zajišťoval pan M. V obecné rovině pan M. věděl, že společnost obchoduje s vejci, nicméně nic dalšího (konkrétního) nevěděl, protože vším pověřil pana M.
22. Svědek M. uvedl, že si žalobce pamatuje a jednal s ním jménem Ovangkol na základě plné moci ze srpna 2017. Zajímavostí je, že svědek M. též v obecné rovině potvrdil, že Ovangkol obchodoval s vejci, nebyl ale schopen jmenovat byť jediného dodavatele. Daňové doklady též nevystavoval a zřejmě to měla dělat účetní firmy Ovangkol, leč její jméno neznal. Kontakt na něj měly firmy (včetně žalobce) získat od nějakého obchodního zástupce, ani

jeho jméno si však svědek nepamatoval. Během výslechu mu slovenský správce daně předložil daňové doklady žalobce, které stvrzují hotovostní platby, přičemž svědek popřel, že by je podepsal on – zřejmě mělo jít o podpis řidiče nebo dodavatele zboží.

Obecná východiska daňového podvodu

23. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Pokud daňový subjekt o podvodu nevěděl, nebo vědět nemohl, jeho nárok na odpočet DPH není dotčen (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*: „*Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem.*“
24. Citovanou judikaturu SDEU přebírá Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odepřít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016-57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „*osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.*“
25. Z uvedené judikatury tedy plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43): Zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka), zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka), a zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka). Relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2 a podmínky č. 3. Některé okolnosti budou relevantní pro více kroků popsání testu (viz

také bod 34 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39).

26. Daňové podvody jsou velmi různorodé a není pouze jeden způsob, jak je spáchat. V obecné rovině je podvodem na DPH kombinace chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů k závěru o existenci podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58). V nyní řešeném případě jde podle žalovaného o specifický způsob podvodného jednání. V bodě 24 napadeného rozhodnutí jej žalovaný označil jako tzv. *cross invoicing*. Podstatou *cross invoicingu* je, že narušení neutrality DPH je skryto ve fiktivně vykazovaných nárocích na odpočet daně. *Cross invoicer* tedy sice vykáže daň na výstupu, kterou má zaplatit, nicméně proti tomu podvodně uplatní přijatá plnění s daní na vstupu. Takto podvodně vykazované plnění *cross invoicer* neprokáže, protože je nekontaktní. Zvláště těžké je taková plnění ověřit, pokud *cross invoicer* vykáže zdanitelná plnění v oddíle B3 kontrolního hlášení do 10 000 Kč, u kterých jsou snížené nároky na doklady. Velký počet těchto „B3 plnění“ pak sníží daňovou povinnost *cross invoicera* a tím ovlivní daňovou povinnost k plnění, které daňová správa řeší jako podvodné, ačkoliv samo o sobě se jí podvodné jednání na první pohled netýká.
27. Princip *cross invoicingu* popsala Evropská komise v dokumentu *The concept of Tax Gaps, Report III: MTIS Fraud Gap estimation methodologies* (dostupné na: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1cf7f819-e7c0-11e8-b690-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-83432664>). Na straně 12 dokumentu se uvádí, že *cross invoicer* nezmizí ze scény ihned (jak tomu je u klasického *missing tradera*), ale užívá fiktivní doklady od falešného dodavatele k odpočtu DPH, aby tím snížil nebo úplně vyloučil platby DPH správci daně (z angličtiny přeložil krajský soud).
28. Podvod typu *cross invoicing* řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2020, čj. 1 Afs 326/2019-44. Pod bodem 29 uvádí, že si *cross invoicer* v daňovém přiznání uměle snížil vysokou daňovou povinnost, a to uplatněním odpočtu DPH na vstupu. Nejvyšší správní soud pak říká: „Po vyloučení takto podvodně uplatněných odpočtů v daňovém řízení měla společnost Maruvio povinnost zaplatit daň v souvislosti s obchody v řetězci, jehož účastníkem byl i žalobce. Souvislost chybějící daně a dotčených obchodů je tedy nepochybná.“ Úmyslné snižování daňového základu jako způsob spáchání daňového podvodu připustil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46 (viz jeho bod 35).
29. Konečně pro úplnost a pro kontext lze dodat, že správní soudy se již zabývaly daňovými podvody tohoto typu spáchanými společnostmi Ovangkol, a to v obdobných obchodních řetězcích, jejichž součástí byl i žalobce (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2019, čj. 14 Af 1/2018-68 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2023, čj. 31 Af 44/2022-63), a další obdobné případy na rozhodnutí čekají (např. věc Krajského soudu v Brně sp. zn. 55 Af 17/2022).

Existence daňového podvodu (1. podmínka)

30. Podvod na DPH v této věci žalovaný pregnantně popsal. Podle žalovaného tu byly celkem tři řetězce, v nichž se přeprodovala vejce. Krajský soud je popsal ve skutkových zjištěních, nyní již pouze ve stručnosti rekapituluje základní body. Slovenští prvovýrobci vajec ProOvo a MEDZIČILIZIE prodali do České republiky zboží společnosti Ovangkol, která je následně přeprodovala žalobci. Pak žalobce prodával zboží dál svým odběratelům. Ve třetím

řetězci byla prvovýrobcem vajec společnost AG Maiwald, která je dodala na Slovensko společnosti Wellton. Společnost Wellton ve svém kontrolním hlášení nevykázala přijetí plnění z České republiky, řetězec se přerušil a dalším zjištěným článkem je Ovangkol. Ten ve svém kontrolním hlášení nevykázal pořízení zboží ze Slovenska.

31. Žalobce má pravdu v tom, že společnost Ovangkol ve svých kontrolních hlášeních vykázala dodání plnění pro žalobce, přičemž výslednou nízkou daňovou povinností vždy uhradila. Problematické však je, jak této nízké daňové povinnosti dosáhla. Společnost Ovangkol totiž za prvé nevykázala intrakomunitární pořízení zboží od slovenských prvovýrobců, za druhé ve svých kontrolních hlášeních vykázala velké množství přijatých plnění do 10 000 Kč bez identifikace dodavatele (v oddíle B3 kontrolního hlášení). Při ověřování těchto plnění byla společnost Ovangkol nekontaktní a žádné doklady nepředložila. Finanční úřad jí proto odepřel nárok na odpočet DPH z plnění v oddíle B3 a tím samozřejmě vzrostla její daňová povinnost. Takto doměřenou daň už nezaplatila. Množství vykázaného plnění v oddíle B3 přitom vždy výrazně snížilo daňovou povinnost Ovangkol.
32. Jednání Ovangkol nepochybně ovlivnilo i transakce se žalobcem. Ovangkol sice přiznal a uhradil DPH, nicméně nižší, než kterou by měl za plnění dodané žalobci skutečně uhradit. Ovangkol si neprokázanými plněními v oddíle B3 mnohonásobně snížil daňovou povinnost tak, že místo daňových povinností ve výši stovek tisíc korun odváděl daň ve výši jednotek až desítek tisíc korun.
33. Kromě chybějící daně se musí soud zabývat též tím, zda tu byly neobvyklé okolnosti v řetězci. Tím musí vyloučit, že by snad chybějící daň mohla být jen výsledkem podnikatelského selhání. Jen na základě dalších objektivních okolností lze kvalifikovaně dospět k závěru, že jde o daňový podvod.
34. Společnost Ovangkol byla založena jako *ready-made* společnost, sídlí na virtuální adrese, nemá provozovnu, za dobu své existence zveřejnila jen jednu účetní závěrku, její předmět podnikání je vymezen velmi obecně a postrádá jakékoliv oprávnění od Státní veterinární správy k obchodování s potravinami živočišného původu. Vejce dodaná bez takové registrace jsou potravinami neznámého původu, za jejichž obchodování hrozí pokuta až do výše 10 mil. Kč. Zároveň neměl Ovangkol webové stránky a pro správce daně byl nekontaktní. Jednatel Ovangkol pan M. M. se činností společnosti nezabýval (byl pouze formálním jednatelem) a udělil plnou moc panu M. M. Výslech p. M. sice potvrdil obecnou spolupráci se žalobcem, nicméně žádné konkrétní podrobnosti z něj nevyplývaly. Svědek M. nevěděl, jakým způsobem byla navázána spolupráce mezi žalobcem a Ovangkol, kdo vystavoval daňové doklady, kdo přebíral hotovostní platby za zboží, kdo byl prvovýrobcem vajec apod. Výsledky pánů M. a M. vedly k výraznému zpochybnění činnosti společnosti Ovangkol. K platbám za vejce až do dubna 2018 docházelo v hotovosti blíže neurčeným osobám. Přitom šlo o platby v řádech desítek až stovek tisíc korun a dle daňových dokladů měl žalobce tyto částky hradit převodem na účet jiné společnosti, než je Ovangkol (faktorovi DADO). V kontrolních hlášeních vykazoval Ovangkol vysoký počet neidentifikovatelných plnění v oddíle B3. O těchto plněních lze velmi silně pochybovat nejen proto, že je Ovangkol nijak neprokázal, ale též s ohledem na výsledky svědků M. a M.
35. Popsané skutečnosti ve svém souhrnu jasně ukazují, že chybějící DPH není výsledkem podnikatelského selhání nebo nedorozumění. Krajský soud vyšel z posouzení celého řetězce (jak zmiňuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58)

a dospěl ke stejnému závěru, jako žalovaný – neodvedení daně v plné výši společností Ovangkol bylo důsledkem podvodu na DPH.

36. Žalobce popsanou konstrukci zpochybňuje tím, že za ztrátu daně nelze považovat všechny situace, kdy dodavatel nesplní svou daňovou povinnost. A odkazuje na stanovisko generální advokátky SDEU Juliane Kokott ve věci C-4/20 „*ALTI*“ OOD a rozsudek SDEU ve věci C-574/15, *Scialdone*.
37. Na evropské zdroje však žalobce odkazuje, aniž by si uvědomoval významný rozdíl evropských kauz a nyní řešené věci. Ve věci *Scialdone* se SDEU primárně zabýval poměřováním podmínek trestnosti u dvou daňových trestných činů, které měly odlišný práh trestní odpovědnosti. SDEU se zabýval výkladem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a čl. 325 odst. 1 SFEU. K tvrzení žalobce, že podle rozsudku ve věci *Scialdone* je nutno rozlišovat mezi pouhým neodvedením a nepřiznáním DPH daňovým dlužníkem, protože osoba povinná k dani nezískává v souvislosti s neodvedením přiznané DPH v zákonem stanovených lhůtách žádný prospěch, neboť daň i nadále dluží, krajský soud odpovídá, že SDEU se ve věci *Scialdone* k otázce odepření nároku na odpočet daně nijak nevyjadřoval. Závěry SDEU se týkají ukládání trestních sankcí, nikoli splnění podmínek *Axel Kittel* testu. To je patrné také z toho, že SDEU hodnotil jednání daňového subjektu z hlediska jeho trestní odpovědnosti, nikoli jednání dodavatele v obchodním řetězci, který DPH neodvedl.
38. K žalobcem zmíněnému stanovisku generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci *ALTI OOD*, v němž mimo jiné uvedla, že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě, se už vyjádřil Nejvyšší správní soud. Podle něj nelze tento závěr absolutizovat či vycházet z něj nezávisle na konkrétních okolnostech případu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2022, čj. 4 Afs 247/2021-32, bod 35). Samotná skutečnost, že daň byla přiznána (a poté neodvedena) totiž podle Nejvyššího správního soudu nemůže vyvrátit ucelený soubor skutečností svědčících o tom, že obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem. V bodu 64 uvedeného stanoviska generální advokátka uvádí, že skutečnost, že třetí osoba má povědomí o tom, že daňový dlužník dlužnou daň neuhradil, nepostačuje, aby bylo možno vycházet z toho, že tato třetí osoba věděla nebo musela vědět, že je se svým dodáním součástí podvodu na DPH nebo jejího úniku, byť je Komise zjevně opačného názoru. V bodu 65 cit. stanoviska navíc generální advokátka výslovně připouští, že za určitých okolností i v případě přiznané, avšak neodvedené daně, se o podvod na DPH jednat může. Z toho vyplývá, že sama generální advokátka si je vědoma nutnosti přihlížet kromě přiznání daně také k tomu, zda ze zjištěných skutečností vyplývá, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem DPH. Rozhodující ovšem je, že v citované věci SDEU úvahám generální advokátky nepřitakal a rozhodl zcela opačně, než doporučovala. Proto jsou závěry žalobce dovozené z výše popsaných zdrojů, že při řádném přiznání daně nemůže jít o podvod, chybné.
39. V souvislosti s daňovým podvodem žalobce ještě uvedl, že žalovaný neprokázal nekontaktnost Ovangkol v době realizace sporných plnění. Tento argument je pochopitelně lichý. Z povahy *missing tradera* vyplývá, že zmizí ze scény až po realizaci podvodných plnění. A samozřejmě určitou dobu trvá, než daňové orgány zahájí kontrolu. V případě daňových podvodů je naopak zcela typické, že se *missing trader* stane nekontaktní až v době, kdy u něj chce daňová správa ověřit jeho daňové povinnosti.

40. V obdobném duchu se nese žalobcova námitka, že u plnění vykazovaných v oddíle B3 žalovaný neprokázal jejich fiktivnost a závěr daňových orgánů tak může vést maximálně k odepření nároku na odpočet DPH Ovangkol. Ani s tímto názorem krajský soud nesouhlasí. Ve většině případů nemůže žalovaný prokázat existenci daňového podvodu bez jakýchkoliv pochybností – prokázání podvodu je obtížné právě kvůli nespolupráci zúčastněných subjektů. Zejména komplikuje objasňování *missing trader*, který s daňovými orgány nespolupracuje. Žalovaný má omezené možnosti a zkrátka nutně vychází z neúplných informací. Po orgánech daňové správy nelze v podobných situacích požadovat, aby prokazovaly fiktivnost plnění vykázaných v oddíle B3 na 100 %. Ovangkol žádné doklady nepředložil a ani neidentifikoval své dodavatele. S daňovými orgány nespolupracoval a vykazoval velké množství podezřelých přijatých plnění do 10 000 Kč, čímž vždy výrazně snížil daň, kterou měl odvést. Prokázat fiktivní povahu takových plnění je prakticky nemožné. K existenci podvodu však žalovaný dospěl po zralé úvaze a jeho závěry nejsou v žádném případě nepodloženými domněnkami, jak tvrdí žalobce. Naopak vychází z výše popsaných a řádně zjištěných skutečností, které na podvod jasně ukazují.
41. Na podporu své argumentace žalobce ještě odkázal na dva rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80, *Bohemia Trade*, a ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, *FILÁK*.
42. Ve věci *Bohemia Trade* Nejvyšší správní soud řešil otázku podvodu na DPH v souvislosti s reklamním plněním. Nejvyšší správní soud tam kladl důraz na to, že daňové orgány musí přehledně vysvětlit, proč je daňovým podvodem zasažena konkrétní transakce, pokud chtějí dovozovat, že účastník této transakce o podvodu věděl. V případě *Bohemia Trade* měly daňové orgány různé dílčí pochybnosti (nekontaktnost, virtuální sídla, personální propojení apod.), které se však týkaly vztahu mezi dodavatelem společnosti *Bohemia Trade* a předcházejícími články v řetězci. O transakci mezi dodavatelem a *Bohemia Trade* takové pochybnosti prakticky nepanovaly, resp. nebyly tak významné. Proto Nejvyšší správní soud zdůraznil, že pochybnosti o předchozích člancích v řetězci nelze automaticky přenášet na celý řetězec. To ale není žalobcův případ, protože pochybnosti se týkají vztahu mezi ním a jeho přímým dodavatelem.
43. Případ *FILÁK* se také týkal podvodu na DPH, přičemž za jeho zásadní závěr považuje žalobce toto: K neuhrazení daně či získání neoprávněné daňové výhody v původním řetězci nedošlo, neboť neuhrazená daň vznikla jen v důsledku následného postupu správce daně a daňové kontroly. Bez uvedení dalších okolností však působí tento závěr zavádějícím dojmem. Může se totiž na první pohled zdát, že provedl-li správce daně u subjektu typu *missing trader* daňovou kontrolu a následně mu daň doměřil, nejde o chybějící daň, protože vznikla v důsledku daňové kontroly postupem správce daně. Věc *FILÁK* se však liší ve dvou základních aspektech, pro jejichž vysvětlení je nutné v jednoduchosti vysvětlit skutkový stav případu. Společnost *FILÁK* měla nakoupit určitý stroj od společnosti *DILA*, která jej měla získat od společnosti *Black Service*. Podvod a chybějící daň viděl správce daně v tom, že se neprokázalo dodání zboží od společnosti *Black Service* ke společnosti *DILA*, proto také správce daně vyloučil odpočet daně u společnosti *DILA* a doměřil ji daň. Tím si ale správce daně jednak přerušil tvrzený podvodný řetězec, protože mu fakticky zbyla jen společnost *DILA* a *FILÁK*. Hlavní problém je však v tom, že k chybějící dani skutečně vedl jen postup správce daně – společností *Black Service* a *DILA* se zjevně nepodařilo prokázat hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH. To způsobilo, že jim správce daně doměřil daň. Jen z této skutečnosti však nelze dovodit, že tu existuje podvod na DPH.

Nejvyšší správní soud přitom ani neřekl, že by taková situace nemohla být v žádném případě podvodem na DPH. Správci daně tam jen vytkl, že ve spise chybí dostatečné indicie pro to, že o podvod na DPH skutečně šlo. Podle postupu daňových orgánů se naopak zdálo, že jde o přenášení daňové povinnosti. Žalobcův případ se však odlišuje počtem nestandardních okolností, které soud vyjmenoval výše. A zatímco v případě *FILÁK* vznikla chybějící daň tak, že společnosti dostatečným způsobem neprokázaly dodání zboží (není tu zřetelný úmysl), v případě přímého dodavatele žalobce Ovangkol existují silné indicie o úmyslné manipulaci se základem daně vykazováním vysokého počtu neidentifikovatelných plnění.

44. Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména výše citované rozsudky SDEU *Axel Kittel* a *Mahagében*).
45. Na jednání soudu ještě žalobce poukazyval na rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 2022, věc *UAB „HA.EN.“ proti Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, C-227/21). Ten se ale týká zcela jiné skutkové situace. SDEU zde pouze konstatoval, že při prodeji nemovitosti nelze kupujícímu odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu pouze z toho důvodu, že tento kupující věděl nebo měl vědět, že prodávající je ve finančních obtížích nebo dokonce v platební neschopnosti, a že tato okolnost může mít za následek, že prodávající neuhradí nebo nebude schopen uhradit DPH do státního rozpočtu. Platební neschopnost tedy sama o sobě ještě nezakládá podvod. K ničemu podobnému ale v nynější věci nedošlo.

Objektivní okolnosti (2. podmínka)

46. Pokud jde o subjektivní stránku, tzv. zaviněnou účast na podvodných obchodech, finanční úřad musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobce o podvodném charakteru obchodů věděl nebo mohl a měl vědět. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 9. 2023, čj. 10 Afs 179/2021-90, zdůraznil, že v daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem bylo získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH.
47. Jak krajský soud zmínil už v předchozí části rozsudku, nestandardní okolnosti (důležité pro existenci podvodu) a objektivní okolnosti, jsou kategorie, které se vzájemně prolínají. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2020, čj. 2 Afs 297/2019-40, uvádí, že u objektivních okolností musí správce daně odůvodnit následující: (i) nastaly a projevíly se před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění, (ii) nejsou obvyklé v obdobných modelových obchodních případech, a (iii) daňový subjekt si jich byl vědom, anebo si jich

byl býval musel být vědom, pokud by býval byl přiměřeně obezřetný. Žalovaný tyto objektivní okolnosti strukturoval takto.

48. Za prvé, tu byly rizikové vlastnosti dodavatele Ovangkol. Neměl provozovnu, má virtuální sídlo, nemá webové stránky, nezveřejňoval účetní závěrky a měl velmi široce vymezen předmět podnikání.
49. Za druhé, žalobce obchodoval s Ovangkolem bez písemné smlouvy. Navíc u dodavatele, s nímž neměl osobní vazby či dobré zkušenosti, na které by se při neformálním styku mohl spolehnout. Ačkoliv to podle žalovaného není v rozporu se zákonem, vystavuje se tím žalobce nepřiměřenému riziku pro případ vadného plnění.
50. Za třetí, za větší část plnění hradil žalobce společnosti Ovangkol v hotovosti blíže neurčeným osobám – zřejmě řidičům. Až v dubnu 2018 začal hradit bezhotovostním převodem na účet faktora uvedeného v daňových dokladech, který nebyl zveřejněn pro účely DPH. Celkem uhradil žalobce v hotovosti 880 000 Kč osobám, u kterých nevěděl, co mají společného s Ovangkolem. Navíc tyto hotovostní platby byly v rozporu s daňovými doklady, protože ty uváděly, že má žalobce platit na bankovní účet faktora DADO.
51. A za čtvrté, zbývá způsob navázání spolupráce mezi žalobcem a Ovangkol. Žalobce k navázání této spolupráce pouze obecně uvedl, že byla navázána telefonicky bez bližších detailů. Jednal prý s panem M. M., u nějž však není zřejmé, na základě čeho zastupoval společnost Ovangkol. Plná moc, kterou od Ovangkol měl, totiž pochází z doby cca tři měsíce po začátku spolupráce. V té době už žalobce přijal od Ovangkolu plnění za téměř 500 tis. Kč.
52. Nad rámec uvedeného pak žalovaný ještě zmínil, že obchodování s vejci třídy A podléhá doзору veterinární správy a je k tomu potřeba registrace (jako provozovatel potravinářského podniku). Tuto registraci Ovangkol neměl, proto jím dodaná vejce jsou potravinami neznámého původu, za jejichž obchodování hrozí pokuta až do výše 10 mil. Kč.
53. Krajský soud nepovažuje popsané okolnosti za běžné. Naopak. Podle krajského soudu ve svém souhrnu měly žalobci signalizovat, že má být obezřetnější.
54. Ve své argumentaci pak žalobce jednotlivé pochybnosti vyvrací, nicméně zapomíná na širší úhel pohledu. Dané okolnosti nejsou podezřelé samy o sobě. Pokud by se jimi žalovaný zabýval izolovaně, pak lze skutečně každou z nich zpochybnit do té míry, že není důležitá. Nicméně je to právě celkový obraz, který všechny tyto okolnosti dohromady pojí.
55. Žalobce řadu objektivních okolností zlehčuje tím, že je lze najít u tisíců firem a nejde tedy o nic podezřelého. Tak žalobce argumentuje k virtuálnímu sídlu, k absenci webových stránek a neukládání účetních závěrek. Žalobce se však mýlí v tom, že tyto okolnosti nemají žádnou váhu. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2023, čj. 2 Afs 124/2023-59: „*Používání virtuálních sídel je v obchodním styku známým jevem, který sám o sobě podezření budit nemusí, není-li spojen s dalšími indiciemi.*“ A v žalobcově případě lze nalézt právě takové doplňující indicie. Proto je nutné popsané virtuální sídlo, absenci webových stránek a absenci účetních závěrek hodnotit optikou dalších okolností, které byly podezřelé.
56. Jde-li o srovnání s věcí řešenou Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31, je třeba uvést, že tehdejší stěžovatel svého dodavatele ověřil v registru

plátců DPH, z obchodního rejstříku zjistil, že se nejedná o nově založenou společnost, o dodávkách zboží si pořizoval fotodokumentaci, ke všem fakturám si vyžádal od dodavatele certifikát od výrobce a čestné prohlášení o původu zboží a způsobu jeho přepravy, dále si vyžádal prohlášení pro produkty se statutem preferenčního původu, prohlášení, že se jedná o polotovar, a nikoliv o odpad, a prohlášení, že se nejedná o zboží kriminálního původu a nevázne na něm jiná zástava. Srovnání je proto zcela nepřipadné. Ostatně Nejvyšší správní soud sám v rozsudku ze dne 21. 9. 2023, čj. 2 Afs 69/2023-50, upozorňuje, že závěry rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31, nelze zobecňovat a bez zohlednění dalších relevantních skutkových okolností aplikovat na jakýkoliv podvod na DPH.

57. Krajský soud proto ani nemůže souhlasit se závěrem, který z rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31, žalobce implicitně vyvozuje. Předně žalobce cituje z uvedeného rozsudku cca 3 strany textu formátu A4 a sám k tomu dodává pramálo. Žalobce však zřejmě míří na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31, některé pochybnosti, které žalovaný vyjádřil i nyní, označil jako nedůvodné a rozporné. Takto se Nejvyšší správní soud vyjádřil například k absenci písemné smlouvy, neprověření obchodního partnera nebo k nesrovnalostem při dopravě zboží – Nejvyšší správní soud argumentoval, že žalovaný na jedné straně uznává dodání plnění, na straně druhé však daňovému subjektu vytýká nebezpečnost ve smluvním vztahu. Tento závěr je však poněkud zavádějící, protože podvodem na DPH se žalovaný bude zabývat vždy až ve chvíli, kdy nejsou pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek (tedy i dodání zboží). Navíc absenci písemné smlouvy a nejasnosti v dopravě zboží zcela běžně řadí judikatura Nejvyššího správního soudu k objektivním okolnostem, které ukazují na daňový podvod (srov. body 53-59 rozsudku ze dne 18. 9. 2023, čj. 10 Afs 179/2021-90; bod 47 rozsudku ze dne 7. 9. 2021, čj. 6 Afs 158/2019-63; bod 34 rozsudku ze dne 18. 6. 2015, čj. 9 Afs 10/2015-29). Vždy tak jde o to, jak zapadají uvedené pochybnosti do celkového pohledu na věc – nemají-li písemnou smlouvu dva subjekty, které se navzájem dobře znají a obchodují spolu dlouhou dobu, má absence písemné smlouvy menší váhu, než když spolu obchodují společnosti bez osobních vazeb, fakticky na základě prvotní telefonické domluvy.
58. Žalobce se brání tím, že písemnou smlouvu nepotřeboval, protože platil za plnění až po převzetí a otázky odpovědnosti za vady upravuje zákon, tudíž je smlouva zbytečná. Žalobce sice tvrdí, že si vejce po dodání kvantitativně a kvalitativně kontroloval, nicméně vůbec neuvádí jak. Není proto prokázáno, že by případnou vadu odhalil ihned. Zároveň až do dubna 2018 platil za vejce v hotovosti blíže neurčeným osobám. Krajský soud postrádá žalobcovo vysvětlení, proč platil v hotovosti, když měl podle faktur platit na bankovní účet, který byl navíc účtem jiné společnosti než Ovangkol. Podle faktur postoupil Ovangkol pohledávku na zaplacení kupní ceny vajec společnosti DADO. Nějaké ověřování, komu žalobce předával hotovost, ale vůbec neproběhlo. Takovým způsobem zaplatil žalobce přes milion Kč.
59. Odpovědnost za vady sice upravuje v obecné rovině občanský zákoník, nicméně jak by žalobce prokazoval, že za plnění zaplatil dodavateli Ovangkol? Na pokladních dokladech jsou podpisy osob, u nichž ale nejsou ani jména, ani jejich vztah k Ovangkol, ani žádné další údaje. Žalobci přitom nesvědčí ani to, že by dodavatele Ovangkol znal a mohl se na něj, jako na stabilního obchodního partnera, spolehnout. Spolupráci s ním navázal přes telefon, bez předchozích referencí, aniž by měl jistotu, že jedná s osobou, která je oprávněna Ovangkol zastupovat.

60. Dále považuje soud za velmi krátkozrakou obranu žalobce, že řada firem má problémy typu virtuální sídlo, absence webových stránek nebo nezveřejňování účetních závěrek. Žalobce samozřejmě může tyto a další indicie přehlížet a s takovými společnostmi obchodovat. Nicméně bez náležité opatrnosti se vystavuje riziku, že se zapojí do daňového podvodu. Žalobce zapomíná, že jeho neopatrné jednání má za důsledek právě to, že umožnil rozvinutí daňového podvodu o další článek v řetězci.
61. Na jednání soudu ještě žalobce poukazoval na rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 12. 2022, věc *Aquila Part Prod Com SA proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-512/21). Opět se ale týká zcela jiné skutkové situace. SDEU zde zodpovídal předběžné otázky, jež na žalobcovu věc přímo nedopadají. Konkrétně naznal, že k prokázání podvodu nestačí sama skutečnost, že sporné plnění bylo součástí kruhového fakturačního řetězce, nýbrž že správce daně musí přesně určit skutečnosti zakládající daňový únik a prokázat podvodné jednání. To správce daně v nynější věci učinil (viz bod 34 tohoto rozsudku). Dále SDEU uvedl, že samotná skutečnost, že se členové dodavatelského řetězce, jehož součástí je sporné plnění, znali, nepředstavuje dostatečný důkaz k prokázání účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku. V nynější věci ale žalovaný označil celou řadu objektivních skutečností, jež měly žalobce varovat (viz body 48-52 tohoto rozsudku). Tím pádem se na žalobce naopak vztahuje odpověď SDEU na další předběžnou otázku, podle níž sice od osoby povinné k dani nelze vyžadovat, aby prováděla taková složitá a důkladná ověření, jaká může provádět správce daně, avšak v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku, může být od osoby povinné k dani vyžadováno vynaložení větší obezřetnosti, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku (k tomu viz následující část tohoto rozsudku). Žalobcově obraně nesvědčí ani další závěr SDEU v citované kauze, totiž že nedodržení právních povinností týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce může představovat jednu ze skutečností, které může správce daně použít k prokázání jak existence úniku na DPH, tak účasti uvedené osoby povinné k dani na tomto úniku, a to i bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení.

Přijatá opatření (3. podmínka)

62. Plnění mezi Ovangkol a žalobcem tedy bylo podvodem na DPH a zároveň tu byly okolnosti, na základě kterých žalobce mohl a měl podvod odhalit. Krajský soud nyní zkoumal, zda tu přeci jen nejsou takové okolnosti, které by žalobce zprostily odpovědnosti. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (výše citovaný rozsudek SDEU *Axel Kittel*, bod 51).
63. A krajský soud k tomu ve stručnosti dodává, že takové okolnosti tu nespatřuje. Už ze žalobní argumentace je jasné, že žalobce svou obezřetnost přenáší na správce daně a sám si své povinnosti splnil *de facto* formálně. U dodavatele Ovangkol přezkoumal jeho zápis v obchodním rejstříku, prověřil jej v insolvenčním rejstříku a ověřil si, že je veden jako spolehlivý plátec. To žalobce údajně utvrdilo v tom, že je Ovangkol spolehlivým obchodním partnerem.
64. Žalobce tu vyčítá daňové správy (s odkazem na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 252/2017-31, a usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 1. 2021, sp. zn. IV. ÚS

2918/20), že evidovala Ovangkol jako spolehlivého plátce a sama tím zavinila spáchání podvodu.

65. Krajský soud tu do jisté míry souhlasí se žalobcem, že daňový subjekt má mít víru v registr plátců a pokud tam nalezne zápis o tom, že plátce je spolehlivý, může se toho dovolávat. Základním účelem registru plátců je upozornit na problematickou společnost a varovat tak její potenciální obchodní partnery. Je jasné, že vyznačení nespolehlivosti činí daňová správa s určitou prodlevou. Žalovaný ji odůvodňuje například tím, že se plátce může v řízení o prohlášení nespolehlivosti odvolat a proces je zdlouhavý. Nicméně v tomto řízení není vůbec zřejmé, že by k tomu došlo a s Ovangkol se takové řízení vedlo (v době sporných plnění). Pomyslné máslo na hlavě proto má i daňová správa, která Ovangkol nezapsala jako nespolehlivého plátce dříve.
66. Zároveň ale nelze zápis v registru plátců přeceňovat a přenášet odpovědnost za spolehlivost svých obchodních partnerů na daňovou správu. Žalobce při své obezřetnosti prakticky neučinil žádný krok navíc – podíval se (jestli vůbec) jen do veřejně dostupných registrů, což není nijak časově náročné. Vyšší množství podezřelých indicií znamená, že po daňovém subjektu lze spravedlivě vyžadovat vyšší úsilí k vyvrácení vzniklého podezření. Žalobce namísto toho ignoroval veškeré varovné signály a dal se do neformálního obchodování s podezřelým subjektem. To je jeho podnikatelské riziko, na které také doplatil. Registr plátců může daňový subjekt utvrdit v tom, že jeho jinak bezvadný obchodní partner je i podle daňové správy spolehlivý. V žádném případě ale nefunguje registr plátců tím způsobem, že rozptýlí jakékoliv pochybnosti o spolehlivosti obchodního partnera. Výpis z registru plátců není eso, které přebije veškeré jiné skutečnosti a nedává žalobci „právo“ tyto okolnosti přehlížet s odkazem na spolehlivost plátce.
67. Krajský soud proto uzavírá, že pokud by u dodavatele Ovangkol existovaly jak skutečnosti svědčící pro jeho spolehlivost, tak i určité dílčí nestandardnosti a žalobce by v této nerozhodné situaci učinil rozhodnutí pokračovat v obchodní spolupráci s oporou v registru plátců, nebylo by mu co vyčítat. To ale v žádném případě není tento případ, protože u společnosti Ovangkol vyvstávaly podezřelé okolnosti jedna za druhou.
68. Odkaz na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 2918/20 je nepřipadné. Ústavní soud se zabýval daňovým subjektem, který se účastnil podvodu na DPH. Přitom mu Ústavní soud vytkl, že ignoroval zjevné nestandardnosti v transakci, a navíc si dodavatele ani neověřil ve veřejných registrech. Z toho ale rozhodně neplyne, že by ověření ve veřejných registrech mělo být samospásné a nic dalšího daňový subjekt dělat nemusí. Co se týče rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 252/2017-31, krajský soud už dříve řekl, že skutkově nejde o stejný případ.
69. Závěrem se krajský soud pro úplnost zabýval i otázkou povolení od Státní veterinární správy, které Ovangkol neměl. Žalovaný správně uvedl, že obchodování s vejci třídy A (k lidské spotřebě) bez povolení je přestupkem s pokutou až do 10 mil. Kč. Žalobce tu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61, podle kterého nelze po daňovém subjektu vyžadovat, aby u svého dodavatele sledoval povinnosti vyplývající z veterinárních předpisů. I toto srovnání však pokulhává. Nejvyšší správní soud se totiž v citovaném rozsudku nezabýval registrací či povolením k obchodování. Sporným bylo, zda daňový subjekt může za to, že jeho dodavatel skladoval maso v rozporu s hygienickými normami a že dovoz masa nenahlásil Státní veterinární správě. To ale přece není totéž. Krajský soud pochybuje o tom, že by se o některé

z uvedených skutečností (skladování masa či jeho nahlášení) dozvěděl daňový subjekt z nějakého veřejného rejstříku – pravděpodobně by se musel dotázat svého dodavatele nebo přímo Státní veterinární správy. V nynější věci však žalobce nemusel nic složitě zjišťovat. Postačovalo by ověřit si, zda jeho dodavatel vůbec může s poptávaným zbožím legálně obchodovat, což lze zjistit na webu Státní veterinární správy (<https://www.svscr.cz/registrovane-subjekty-svs/>). Jak správně uvedl žalovaný, obchodování s tímto zbožím bez registrace je přestupek, za nějž hrozí velmi vysoká pokuta. Proč by žalobce takové riziko podstupoval? Nijak se k této skutečnosti nevyjádřil.

70. Krajský soud nicméně dodává, že žalobcova nedůslednost v této dílčí otázce už prakticky jen dokresluje celkový obrázek jeho účasti na daňovém podvodu. I kdyby Ovangkol registraci k obchodování s vejci měl, byla zde i řada jiných (výše popsanych) podezřelých okolností, jež se projevovaly v obchodování se žalobcem. A žalobce je okázale ignoroval. Nikterak se nesnažil zajistit se před možným protiprávním jednáním ze strany svého obchodního partnera, ať již by šlo o daňový podvod nebo „jen“ o prostý podvod na žalobci samém (např. by Ovangkol mohl popřít, že přijal kupní cenu za vejce, jelikož ji žalobce hradil – v rozporu s vystavenými fakturami – v hotovosti do rukou neznámých osob). Již to je samo o sobě zcela dostačující ke konstatování, že žalobce dostatečná opatření proti své účasti na daňovém podvodu nepřijal.

VI. Náklady řízení

71. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud 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 těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. 2. 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu