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: **V-TRADE, s.r.o.,** IČ 25564188
sídlem Francouzská 346/30, Brno
zastoupen advokátem Mgr. Janem Balarinem, Ph.D.
sídlem Eliášova 922/21, Praha 6

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2022, č. j. 13916-164/2010-ERU

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce je zavedeným poskytovatelem čistících a úklidových služeb. Mimo jiné zajišťuje úklid a čištění dopravních prostředků pro České dráhy, a. s., v depu kolejových vozidel v Plzni. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobci dne 12. 10. 2020 celkem pěti dodatečnými platebními výměry DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2018 v celkové výši přes 1 mil. Kč a penále přes 250 tis. Kč. Odepřel žalobci nárok na odpočet

DPH z plnění, která žalobce obdržel od společnosti Smart Inovace, s. r. o., protože tato plnění byla podle finančního úřadu zasažena daňovým podvodem, o němž žalobce měl a mohl vědět.

2. Odvolání žalobce proti všem dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 24. 3. 2022.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť žalovaný neprokázal, že by ve státním rozpočtu chyběla daň, že by se daňový podvod stal, že by o něm žalobce věděl. Žalobce navíc přijal dostatečná opatření proti své možné účasti na podvodu.

4. Pokud jde o chybějící daň, žalovaný přesně vyčíslil, jak vysokou daň z přidané hodnoty měla společnost Smart Inovace odvést do státního rozpočtu za 3. čtvrtletí 2018 (1 010 363 Kč), a daňová správa tuto daň exekučně vymohla. Přesto ji vymáhá podruhé od žalobce, ačkoliv prostředky boje proti daňovým podvodům nemohou sloužit k obohacení fisku ani nemají být správním trestem. K tomu žalobce bohatě cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu.

5. Okolnosti, na nichž staví žalovaný svůj závěr o tom, že šlo o daňový podvod, jsou z větší části totožné s těmi, jimiž odůvodňuje svůj závěr o žalobcově nedbalostní vědomosti o podvodu. Přitom nekriticky čerpá ze zdrojů pochybné věrohodnosti a aktuálnosti, například z webových stránek regiony.kurzy.cz, s nimiž zachází, jako by šlo o veřejný rejstřík. Není jasné, jaký konkrétní závěr vyvozuje žalovaný z personální propojenosti více subjektů poskytujících žalobci úklidové služby.

6. To, že žalobce měl možnost zjistit, že se účastní řetězce zasaženého daňovým podvodem, staví žalovaný na několika izolovaných a z kontextu vytržených jednotlivostech, aniž by zhodnotil celkový charakter spolupráce mezi žalobcem a společností Smart Inovace. Žalobce vysvětluje, že na Plzeňsku je velmi náročné získat dostatek nízce kvalifikovaných pracovníků pro úklidové služby. Aby mohl splnit své smluvní závazky vůči Českým drahám, navázal žalobce v 1. polovině roku 2018 spolupráci se subdodavateli, kteří měli kapacity pro výkon úklidu díky svým kontaktům na komunity zahraničních pracovníků. Spolupráci s nimi žalobci zprostředkoval pan S. G., kterého zástupci žalobce znali z doby, kdy se podílel na provádění úklidu v hypermarketu Globus v Plzni. Žalobce zdůrazňuje, že obchodní vztahy se neodehrávají v laboratorních podmínkách. Nyní šlo navíc o vztahy dlouhodobé, složité, v nichž byl zapojen lidský faktor, a to v podobě velkého počtu málo kvalifikovaných pracovních sil i na úrovni koordinátorů a kontrolorů, ještě navíc limitovaných jazykovou bariéru kvůli svému ukrajinskému původu. To se odrazilo ve vedení dokumentace i při svědeckých výsleších. Nadto žádná z indicií neměla žádný vztah k daňovým podvodům.

7. Konkrétně pak žalobce namítá, že v České republice působí tisíce ready-made společností, aniž by bylo prokázáno, že by měly zvláštní tendenci dopouštět se daňových podvodů. Že by sídlo společnosti Smart Inovace v době, kdy se žalobcem spolupracovala, bylo virtuální, to žalovaný neprokázal. Fungování subjektů poskytující nekvalifikovanou pracovní sílu bývá založeno na osobních vazbách a kontaktech, proto zpravidla netvoří webovou prezentaci své činnosti. Žalovaný neprokázal ani to, že by Smart Inovace byla novou

a nezavedou společností v oboru úklidových prací, resp. údaje v živnostenském rejstříku nedávaly žalobci důvod si něco takového myslet. Navíc úklid železničních vozů není oborem, v němž by poskytovatel musel disponovat rozsáhlými zkušenostmi a odbornými předpoklady (žalobce schopnost plnění ověřil zadáním zkušební zakázky). Společnost Smart Inovace také zakládala včas do obchodního rejstříku své účetní závěrky, neboť závěrka za rok 2016 založena byla a lhůta pro uložení závěrky za rok 2017 běžela až do konce roku 2018. Ve vztahu k personálnímu zázemí společnosti Smart Inovace je rozhodnutí žalovaného vnitřně rozporné, neboť žalovaný na jednu stranu tvrdí, že neměla dostatek zaměstnanců, na druhou stranu však uznává, že vykázané plnění žalobci poskytla. Vnitřně rozporné je napadené rozhodnutí i ohledně způsobu navázání spolupráce se společností Smart Inovace. Žalovaný na jednu stranu zpochybňuje to, že pan G. pro žalobce koordinoval úklidové práce, zároveň však tuto jeho roli označuje za podezřelou. Podle žalobce je zcela pochopitelné, že si jeho obchodní ředitel, s ohledem na velké množství různých smluvních vztahů, při zahájení daňové kontroly ihned nevybavil detaily týkající se navázání této konkrétní spolupráce. Nesoulad ve výpovědích pana G. pak vysvětluje žalobce tím, že lidé ukrajinského původu bývají při kontaktu s úřady nedůvěřiví, vyjadřují se neurčitě a snaží se sdělit co nejméně detailů. Nic podezřelého není podle žalobce ani na tom, že pro úklidové práce v depu Plzeň využil postupně služeb více subdodavatelů. Nekvalifikovanou pracovní sílu získávají tyto společnosti pomocí náborů a je tedy možné, že v určitém období disponuje potřebnou kapacitou jeden dodavatelský subjekt a v následujícím období zase jiný, a to i podle jejich okamžitého vytížení. Kdyby žalobce vykazoval takovou míru podezřívavosti, jakou po něm vyžaduje žalovaný, pravděpodobně by vůbec nebyl schopen své smluvní závazky vůči Českým drahám splnit.

8. Žalovaný vůbec nepochopil realitu subdodavatelských vztahů, když tvrdí, že předmětem plnění byl fakticky pronájem pracovní síly. I když dodávaní pracovníci vykonávali práce pod stále stejnými koordinátory (paní M., pan G.), nešlo o zaměstnance žalobce. Společnost Smart Inovace odpovídala za výsledek díla – provedený úklid. Nic na tom nemění ani fakt, že činnosti byly účtovány hodinově a byla přiznávána náhrada jízdného. Pokud jde o chybějící pracovní povolení zaměstnanců Smart Inovace, o tom žalobce nic nevěděl a ani vědět nemohl. Není ani jasné, jak to mohl u Úřadu práce prověřit žalovaný, jestliže nebyl schopen zjistit, které konkrétní osoby úklidové práce prováděly a zda to vůbec byli zaměstnanci společnosti Smart Inovace. Na místě proběhlo několik kontrol cizinecké policie, celního úřadu i oblastního inspektorátu práce, přesto žádný z nich nevydal v této věci žádné rozhodnutí o přestupku. A žalovaný si podle § 99 odst. 2 daňového řádu nemůže činit úsudek o tom, zda byl spáchán přestupek. Žalovaný nijak neprokázal své tvrzení, že žalobce se o pracovní povolení zaměstnanců Smart Inovace nezajímal a že nevykonával ani namátkové kontroly. Nadto po žalobci ani nelze požadovat, aby v tomto nahrazoval roli orgánů veřejné moci (zde žalobce poukazuje na rozsudek SDEU C-324/11, *Gábor Tóth*, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 157/2020). Totéž platí i pro údajné překročení limitu 300 hodin za rok podle dohody o provedení práce. Žalobce nevěděl, v jakém režimu jsou zaměstnanci Smart Inovace zaměstnání a přílohy vystavených faktur nepodroboval právním analýzám. Dohody o provedení práce společnost Smart Inovace dodala až po zahájení daňové kontroly. Žalobce také zdůrazňuje, že porušení pracovních a cizineckých předpisů nemá žádný vztah k tomu, zda poskytované plnění bylo součástí podvodu na DPH.

9. Žalobce vysvětluje též domnělé nesrovnalosti v daňových dokladech a označuje je za marginální a běžné. Pokud jde o vystavení faktur, to sice předcházelo zaplacení příslušné

zálohy, ale z data doručení je zřejmé, že dodavatel je žalobci předal vždy až po zaplacení této zálohy. Ve vztahu k proplacení traťových jízdenek neměl žalobce důvod nic namítat proti tomu, že dodavatel předkládá jízdenky dvě, ale požaduje proplatit pouze jednu z nich. To, že se nevedla docházka pracovníků úklidu, je snadno vysvětlitelné tím, že dne 27. 12. 2018 uzavřel žalobce se Smart Inovace novou rámcovou smlouvu, kde si na místo výpočtu ceny podle normohodin smluvili její výpočet podle počtu vagónů. Navíc paní M. vypověděla, že seznam lidí, kteří vůz vyčistili, vede. A konečně uvedení jiného (předchozího) subdodavatele v záhlaví přílohy k faktuře za červenec 2018 bylo pravděpodobně způsobeno použitím stále stejné vzorové tabulky, neboť se jednalo o stejné pracoviště a mezi jednotlivými subdodavateli byly osobní vazby, ztělesňované panem G.

10. Žalobce také obvinil žalovaného, že ve svém rozhodnutí podprahově podsouvá čtenáři předsudky vůči osobám ukrajinského původu.

11. Pokud pak jde o opatření proti případné účasti na podvodu, povinnost předcházet daňovým podvodům není zakotvena v žádném zákoně a představuje fakticky konání soukromého subjektu ve prospěch státu. Žalobce vynaložil standardní podnikatelskou obezřetnost, když si společnost Smart Inovace na začátku spolupráce prověřil v obchodním a insolvenčním rejstříku a v registru plátců DPH, přičemž nezjistil nic podezřelého. Na měsíc červenec 2018 jí zadal zkušební úklidovou zakázku, kterou vzorně splnila. A ihned poté, co se žalobce dozvěděl o první podezřelé indicii týkající se daňové solidnosti společnosti Smart Inovace, přiměl ji, aby souhlasila s tím, že žalobce bude poukazovat DPH přímo na účet správce daně. Žalovaný nespecifikuje, jaká jiná opatření měl žalobce přijmout, aby byla dostačující.

12. Krácení daně přitom v tomto případě umožnila především nečinnost orgánů finanční správy. Zajišťovací příkazy vůči subdodavatelům společnosti Smart Inovace byly vydány již v červenci 2018 (tedy předtím, než uzavřela smlouvu se žalobcem). Až v březnu 2019 však daňová správa doměřila společnosti Smart Inovace DPH za 3. čtvrtletí 2018 a teprve za dalšího tři čtvrtě roku ji vyzvala k podání dodatečného daňového přiznání za 4. čtvrtletí 2018. Údaje o nespolehlivém plátci byl pak zveřejněn až více než 1,5 roku po vydání platebního výměru na DPH za 3. čtvrtletí 2018. Laxnost orgánů finanční správy tak přispěla k tomu, že žalobce nemohl včas rozpoznat rizikovost svého dodavatele.

III. Argumentace žalovaného

13. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Mezi stranami se rozhořela v replikách polemika zejména ohledně otázky chybějící daně, nic zásadního však nepřinesla.

IV. Řízení před krajským soudem

14. Ve věci proběhlo dne 6. 3. 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.

15. Žalobcův zástupce na dotaz soudu upřesnil, že odkaz na internetový článek pojednávající o praxi daňové správy v Irské republice (na str. 28 žaloby) byl pouze ilustrativní a o důkazní návrh se nejednalo. Ve svém přednesu dále zástupce žalobce vyjádřil nejistotu ohledně toho, zda skutečně společnost Smart Inovace neuhradila DPH za 4. čtvrtletí 2018. Na dotaz soudu

upřesnil, že jeho klient má v tomto směru k dispozici pouze neoficiální informace, nicméně doplnění dokazování v tomto směru nepožaduje.

V. Posouzení věci krajským soudem

16. Žaloba **není důvodná**.

Právní základ případu

17. Aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, musí tento nárok nejprve vzniknout (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Musí se tedy reálně uskutečnit zdanitelné plnění, na základě něhož si daňový subjekt může podle zákona uplatnit nárok na odpočet daně. Teprve pak je namístě začít se zabývat otázkou, zda předmětné plnění nebylo součástí daňového podvodu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37, věc *M. J.*, bod 52, či ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35, věc *J. M.*, body 11-14). O uskutečnění zdanitelného plnění není v nynější věci sporu.

18. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, představuje přípustnou výjimku ze zásady, 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 49). Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet DPH nestačí (srov. rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, *Optigen*, bod 46). Je proto nutné zkoumat, zda osoba povinná k dani o daňovém podvodu věděla nebo měla vědět. A subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel* a *Recolta Recycling*, body 49-61).

19. Citovanou judikaturu SDEU přebírá Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze každému subjektu zapojenému do podvodného řetězce odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud o daňovém podvodu věděl, či alespoň vědět měl a mohl. Příkladmo lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016-57, věc *SOLUNA 2000*, bod 29, 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.*“

20. Krajský soud si je vědom toho, že popsaná situace není z hlediska české právní tradice ideální. V systému kontinentálního práva není obvyklé, aby se soudním rozsudkům přiznával precedenční význam – tedy že by dotvářely zákonnou úpravu tak významným způsobem, jako je tomu v případě judikatury SDEU k daňovým podvodům. Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu skutečně žádnou zákonnou oporu v českém právu nemá. Nicméně podle SDEU není taková opora nutná, neboť

odepření výhody, plynoucí ze společného evropského systému DPH, osobě, která se podvodně nebo zneužívajícím způsobem domáhá unijních norem, je inherentní součástí tohoto systému. Nejde tedy o uložení povinnosti jednotlivci na základě směrnice (což by bylo nepřípustné), ale o pouhý důsledek toho, že ve skutečnosti nejsou v takovém případě splněny směrnicí stanovené podmínky pro osvobození od DPH nebo pro odpočet či vrácení DPH (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13, C-164/13, *Italmoda* a *Turbu.com*, body 54, 57 a 59).

21. K tomu je možno dodat, že české správní soudy dovozují možnost odepření nároku na odpočet či vrácení DPH v případě vědomé či nedbalostní účasti na daňovém podvodu z judikatury SDEU setrvale přinejmenším od roku 2012 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, čj. 1 Afs 56/2012-42, věc *PRIMOSSA*). Nejde tak o nic překvapivého, s čím by podnikatelé při obchodování v ČR nemohli počítat. A v žádném případě se nejedná o správní trest, jak se snaží dovozovat žalobce (srov. výše citovaný rozsudek SDEU ve věci *Italmoda*, bod 61). Smyslem odepření odpočtu či vrácení DPH je, aby daňový subjekt nemohl mít prospěch z jednání, jímž přispěl (třeba i jen svou nedbalostí) ke spáchání daňového podvodu. Chrání se tím celý systém daně z přidané hodnoty. Hrozba odepření nároku na odpočet DPH jistě má mimo jiné i preventivní a odrazující funkci ve vztahu k účasti na daňových podvodech, nejde však o individualizovanou sankci za konkrétní provinění.

22. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně proto, že se zapojil do daňového podvodu, posoudit několik skutečností (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-55, věc *SARA ML*, body 33-49, ze dne 21. ledna 2021, čj. 7 Afs 92/2020-26, věc *PT servis konzervárna*, bod 17, či ze dne 15. 11. 2023, čj. 6 Afs 112/2023-78, věc *Josef KVAPIL*, body 24-31). Nejdříve je nutno zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo, resp. zda je dáno důvodné podezření na podvod (první podmínka, existence podvodu). V první řadě proto musí orgány daňové správy ověřit, že došlo k narušení daňové neutrality (někdy se hovoří také o chybějící dani), tedy že některý z článků dodavatelského řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost, ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit (1. krok). Narušení daňové neutrality musí ovšem provázet další objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že zkoumané transakce měly podvodný charakter, tedy že chybějící daň není důsledkem pouhého podnikatelského selhání (2. krok). Poté je třeba zkoumat subjektivní stránku, tedy vztah daňového subjektu k podvodu (druhá podmínka, vědomostní test). Na základě těch podezřelých okolností, které musely být daňovému subjektu známy, se hodnotí, zda věděl – nebo přinejmenším vědět měl a mohl – že plnění, z něhož hodlá uplatnit nárok na odpočet DPH, je součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (3. krok). A konečně, pokud se daňový subjekt do podvodu nezapojil vědomě, je třeba se ptát, zda obchodoval v dobré víře. Tedy zda – s ohledem na indicie, které měl k dispozici – přijal veškerá opatření, která od něj můžeme rozumně vyžadovat, aby své účasti na podvodu předešel (4. krok).

23. Na základě těchto obecných východisek nyní krajský soud přistoupí k hodnocení skutkových okolností věci.

Neutralita DPH byla narušena

24. Žalobce především tvrdí, že ve státním rozpočtu žádná daň nechybí, protože se ji od společnosti Smart Inovace podařilo vymoci exekuční cestou. Toto tvrzení je nesprávné jak po skutkové, tak po právní stránce.

25. Ze skutkového hlediska nelze přehlížet, že rozhodným obdobím v nynější věci je srpen až prosinec 2018, zasahuje tedy jak do třetího, tak i do čtvrtého čtvrtletí roku 2018. Po celou tuto dobu probíhaly po obsahové stránce totožné obchodní transakce mezi žalobcem a společností Smart Inovace, a to za obdobných skutkových okolností. Je tedy potřeba je všechny z hlediska existence daňového podvodu hodnotit jako jeden celek. Doměřenou daň z přidané hodnoty u společnosti Smart Inovace se však podařilo vymoci pouze za 3. čtvrtletí 2018, zatímco za 4. čtvrtletí už nevymohla finanční správa nic, jak ostatně uznává i žalobce na str. 28 své žaloby. Přinejmenším ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen, listopad a prosinec 2018 tak žalobcova argumentace postrádá oporu ve skutkovém stavu. Už jen z toho důvodu by žalobce nemohl být se svou argumentací úspěšný. Částečná úhrada daně totiž k „zahlazení" podvodu na DPH nemůže vést v žádném případě. V tomto směru je judikatura Nejvyššího správního dlouhodobě zcela jednotná (podrobněji viz níže). Navíc je třeba si uvědomit, že chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém, a dokonce se ani nemusí přímo týkat daného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, věc *LAKUM - KTL*, bod 33).

26. I kdyby se ale podařilo exekuční cestou vymoci od společnosti Smart Inovace veškeré doměřené částky na dani z přidané hodnoty, nemělo by to z právního hlediska pro posouzení věci ten význam, který si od toho žalobce slibuje. Pokud totiž byla prokazatelně narušena daňová neutralita, pak pozdější úhrada neodvedené daně nehraje prakticky žádnou roli. Platí to zcela jistě tam, kde by šlo o úhradu nedobrovolnou, tedy o nucené vymožení daňového nedoplatku, jako v nynějším případě. Ale tento závěr lze podle převažující judikatury Nejvyššího správního soudu vztáhnout i na většinu případů, kdy by šlo o úhradu dobrovolnou, jak krajský soud vzápětí vysvětlí.

27. Začít je potřeba tím, že většina žalobcem citovaných judikátů danou otázku vůbec neřeší a právní názor žalobce nijak nepodporuje. Ve věci *R – Finance* k žádné úhradě daně nedošlo. Dokonce ji žalobcovi dodavatelé ani nepřiznali a zůstali pro orgány daňové správy nekontaktní, takže jim daň musela být doměřena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57, body 47-48). Ve věci *PALETY-KUPKA* se jednalo o daň sice přiznanou, ale neuhrazenou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2022, čj. 1 Afs 242/2021-44, body 36 a 39). Věc *KRPOL* trpěla tím, že orgány daňové správy zdůvodnily chybějící daň nepřezkoumatelným způsobem. Tvrdily totiž, že k narušení daňové neutrality došlo u společnosti, které však samy doměřily DPH v nulové výši (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63).

28. Jediné žalobcem citované rozhodnutí, který se k dané právní otázce skutečně vyjadřuje, je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019-44, věc *Fast Money*. Ten podporuje na první pohled stanovisko žalobce velmi silně, neboť uvádí (bod 27): *„Chybějící daň je objektivní stav, kdy některý z článků obchodního řetězce nepřiznal či neodvedl daň. Pokud byla daň stanovena tak, že zohledňuje zdanitelná plnění, z nichž je uplatňován jiným plátcem DPH nárok na odpočet, přičemž neexistuje nedoplatek na této dani,*

pak chybějící daň neexistuje. Není přitom významné, jakým postupem byla daň stanovena, ani jakým způsobem byla stanovená daň uhrazena.“ Na základě toho Nejvyšší správní soud zavázal orgány daňové správy, aby se zabývaly tím, zda žalobce uhradil za svého dodavatele celou DPH, kterou mu správce daně vyměřil (pomůckami) právě z těch plnění, jež tento dodavatel žalobci poskytl.

29. Přesto z toho žalobce pro sebe nic dovozovat nemůže, a to hned ze dvou důvodů. Předně rozsudek *Fast Money* míří pouze na situace, kdy byla dlužná daň uhrazena celá. Vyplývá to jak z předchozí judikatury, byť se rozsudek *Fast Money* snažil její význam v bodě 27 bagatelizovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, věc E.ON Energie, bod 47 v návaznosti na bod 4), tak zejména z pozdějšího vysvětlení téhož senátu, který rozsudek ve věci *Fast Money* vydal (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2023, čj. 3 Afs 398/2021-94, věc *Kamody*, body 35, 37-41). V žalobcově případě ale došlo pouze k úhradě části dlužné DPH, konkrétně za 3. čtvrtletí 2018, jak soud vysvětlil výše. Navíc každé soudní rozhodnutí je vždy spjato s konkrétními skutkovými okolnostmi. Ve věci Fast Money se mělo jednat o dobrovolnou úhradu daně (byť nikoliv ze strany povinného daňového subjektu, ale ze strany žalobce jako jeho odběratele). Ani v tom se nynější případ věci *Fast Money* skutkově nepodobá, neboť dlužná daň měla být vymožena v exekuci.

30. A za druhé, i kdyby stát získal jakýmkoliv způsobem od společnosti Smart Inovace celou doměřenou DPH, nemohla by takováto sanace státního rozpočtu sama o sobě zpochybnit závěr o existenci daňového podvodu. Rozsudek ve věci *Fast Money* sice hovoří opačně, jenže pozdější judikatura jeho rezolutní závěry postupně „ohlodávala“, až je plíživě a mlčky překonala. Třetí senát Nejvyššího správního soudu ve věci *Fast Money* totiž vyšel z chybné premisy, že *„smyslem odepření nároku na odpočet daně … [je] zajistit, aby nenastala žádná finanční újma na straně státního rozpočtu“*. To ale pátý senát Nejvyššího správního soudu o půl roku později popřel, když uvedl: *„Odepření nároku na odpočet v takové situaci nesupluje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice o společném systému DPH, ze které uplatňovaný nárok vychází.“* A na základě toho konstatoval, že v případě prokázání podvodu je namístě nárok na odpočet žalobci odepřít bez ohledu na to, zda u společnosti, která daň neodvedla, byly vydány zajišťovací příkazy, prostřednictvím kterých byla neodvedená daň uhrazena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61, věc *MRAZÍRNY SCHMIDT*, bod 41).

31. Definitivně, byť stále nepřiznaně, se pak Nejvyšší správní soud s náhledem zastávaným ve věci *Fast Money* rozešel poté, co Soudní dvůr Evropské unie vydal rozsudek ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M*. V něm SDEU zdůraznil zásadu zákazu daňových úniků, a na jejím základě dospěl k závěru, že je zcela namístě odepřít celý nárok na odpočet DPH, i když daň nebyla odvedena jen z části plnění, jež daňový subjekt zapojený do podvodného řetězce od svého dodavatele přijal. První senát Nejvyššího správního soudu na to navázal. I když po skutkové stránce řešil případ, kdy došlo jen k částečné úhradě dodatečně přiznané daně, a to ještě k úhradě nucené (na základě zajišťovacího příkazu), přijal následující obecný závěr: *„Nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu ‚zhojila‘ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem EU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Dodatečné přijímání opatření za účelem minimalizace účasti*

na daňovém úniku výše vymezené cíle nenaplňuje“ (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, *Trímet*, bod 26).

32. V nastoupeném trendu pak Nejvyšší správní pokračoval i v dalších rozsudcích. Konstatoval, že pokud jsou bez pochybností prokázány objektivní okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu, pak ani dodatečná úhrada daně na vstupu nemůže závěr o existenci daňového podvodu zvrátit. Platí to jak v případě úhrady nucené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2023, čj. 6 Afs 126/2022-63, věc *HDT impex*, body 27-28), tak i v případě úhrady dobrovolné, pokud o skutečné výši daňové povinnosti daňového subjektu panují pochybnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2023, čj. 1 Afs 164/2021-52, věc Z + *M servis*, body 23 a 27) nebo pokud uhrazenou částku bylo nutno použít na četné předchozí splatné daňové nedoplatky daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2024, čj. 8 Afs 243/2021-37, věc *REKOMET STEEL*, bod 19). Samozřejmě vždy bude důležité, aby zde byly další okolnosti svědčící o tom, že šlo skutečně o záměrný daňový únik.

33. Z posledně citovaných rozsudků tedy implicitně vyplývá změna náhledu na pojem „chybějící daň“. Je evidentní, že takovouto daní má být nadále daň, která nebyla uhrazena řádně a včas (tedy ve správné výši a ve lhůtě pro placení daně). Neudržitelná je tak do budoucna výchozí teze rozhodnutí *Fast Money*, že pro odepření nároku na odpočet DPH je rozhodující, zda chybějící daň existuje ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně (ostatně, Odvolací finanční ředitelství již tehdy varovalo před absurdními důsledky takového náhledu – srov. bod 3 rozsudku *Fast Money*). Jediný význam dodatečné úhrady daně tak spočívá v tom, že pokud ji daňový subjekt provede dobrovolně a v plné výši, může tím oslabit podezření, že šlo v dané věci o daňový podvod. To samozřejmě pouze v případě, že nepůjde o úhradu zjevně účelovou, učiněnou výhradně jen pod tlakem vnějších okolností, tedy o snahu odhaleného podvodníka vyhnout se následkům svého předchozího protiprávního jednání.

34. Krajský soud shrnuje, že rozhodnutí ve věci *Fast Money* je fakticky překonáno a bude mít již jen omezené využití (stejně jako předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, věc *AUTODOPRAVA K & K*, na který se rozsudek ve věci *Fast Money* odvolává). Zkoumat, zda došlo k dodatečné úhradě chybějící daně, má totiž význam pouze tam, kde o skutečné výši daňové povinnosti nepanuje pochybnost, kde mělo jít podle skutkových tvrzení žalobce o dobrovolnou úhradu daně v plné výši a kde by navíc taková okolnost mohla významně zpochybnit závěr správce daně o existenci daňového podvodu na DPH. To může nastat snad jen v případě, že objektivních okolností svědčících o tom, že chybějící daň je důsledkem daňového podvodu, bude vcelku málo a předchozí nepřiznání či neuhrazení daně by tak mezi nimi mohlo hrát důležitou roli. Sem žalobcův případ rozhodně nespadá. Podezřelé okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu jsou v nynější kauze četné, prokázané a tvoří dohromady ucelený řetězec, z nějž lze na nekalé úmysly žalobcova dodavatele a jeho subdodavatelů usuzovat s velkou jistotou.

Objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že došlo k daňovému podvodu

35. Soud nejprve znovu připomíná, že společnost Smart Inovace daň z přidané hodnoty v odpovídající výši do státního rozpočtu neodvedla. O daňovém podvodu ovšem nelze hovořit tam, kde by příčinou nezaplacení daně bylo pouhé nedopatření či podnikatelské selhání. To je však v nynějším případě naprosto vyloučeno. Kromě chybějící daně odhalily

totiž orgány daňové správy u korporací zapojených do dodavatelských řetězců, včetně samotné společnosti Smart Inovace, celou řadu podezřelých okolností, které existenci daňového podvodu potvrzují (srov. body 57-94 napadeného rozhodnutí). Stručně řečeno, ze zjištění daňové správy vyplývá, že společnost Smart Inovace vytvářela spolu s dalšími vzájemně personálně propojenými společnostmi účelové obchodní řetězce. Zapojené subjekty byly evidentně prázdnými schránkami, s virtuálními sídly, bez provozovny, bez delší podnikatelské historie, s minimem zaměstnanců, bez jakýchkoliv dalších obchodních aktivit kromě zapojení do předmětných řetězců, a v průběhu daňové kontroly se ukázaly být nekontaktními. Mnohé z nich také vykazovaly daňové nedoplatky a byly později označeny za nespolehlivé plátce. Společnost Smart Inovace hrála v tomto systému roli *missing tradera*, konkrétně ve formě *cross invoicera*. To znamená, že si po většinu zdaňovacích období (s výjimkou měsíce listopadu 2018) snižovala uměle svou daňovou povinnost na vstupu tím, že vykazovala fiktivní plnění od subdodavatelů zapojených v uvedených podvodných řetězcích. V listopadu a prosinci 2018 vykázala za tímtéž účelem velké množství přijatých plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení, a to v nepravděpodobně vysoké celkové výši.

36. Žalobce proti tomu argumentuje velmi povrchně. Vymezuje se vůči tomu, že jde v řadě případů o tytéž okolnosti, které v další části napadeného rozhodnutí žalovaný používá jako skutečnosti, jež měly žalobce varovat, že se možná účastní daňového podvodu. To je ale naprosto v pořádku. V reálném životě se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH, a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, bod 43). Rozdíl mezi nimi je v tom, že žalobci nelze klást v rámci vědomostního testu k tíži ty skutečnosti, o nichž se nemohl dozvědět – ať již proto, že to bylo mimo jeho reálné možnosti, nebo proto, že dané skutečnosti nastaly až po uskutečnění prošetřovaných plnění. Tyto vědomosti ale také nikdo v řízení žalobci nepřičítal. Figurují pouze mezi objektivními okolnostmi nasvědčujícími, že byl spáchán daňový podvod, nikoliv mezi těmi, které měl žalobce znát a přizpůsobit jim své podnikatelské rozhodování.

37. Ani způsob, jakým žalovaný tyto informace prokázal, není nijak závadný. Internetová stránka *regiony.kurzy.cz* posloužila pouze jako zdroj informací o tom, že desítky dalších právnických osob mají své sídlo na stejné adrese, kde je měla evidováno společnost Smart Inovace a další společnosti zapojené do podvodných řetězců před ní. O fiktivní místa podnikání nepochybně šlo, neboť vedle toho zjistil zpravidla finanční úřad z katastru nemovitostí, že jde o bytový dům, a další internetové zdroje potvrdily, že je tato adresa nabízená jako takzvané virtuální sídlo. Ostatně, žalobce ani nenabízí žádná konkrétní tvrzení (natož důkazy), jež by jakkoliv zpochybňovala zjištění finanční správy a naznačovaly, že by kterákoliv z šetřených společností skutečně na dané adrese podnikala.

38. Konečně, co dovozuje žalovaný z personální propojenosti společností zapojených do uvedených řetězců, to je zcela zřejmé z bodů 96-97 napadeného rozhodnutí. Nevyžaduje to bližšího komentáře. Vytváření umělých obchodních řetězců, do nichž jsou zapojeny různé společnosti bez jakéhokoliv zázemí (často s jepičí existencí), jež navíc mění své role v daných řetězcích, přičemž jsou ovládány stále touž úzkou skupinou osob (někdy se skrývajících za nastrčené jedince, tzv. bílé koně), je pro daňové podvody úkazem naprosto příznačným. Vyplývá to dokonce i z judikátů, které v jiné souvislosti cituje na podporu

svých argumentů sám žalobce (srov. výše citovaný rozsudek ve věci *R – Finance*, body 52 a 56).

Podezřelé okolnosti měly žalobce varovat

39. Krajský soud má za to, že orgány daňové správy v daném případě shromáždily dostatek indicií, jež tvoří ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH měl a mohl vědět (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34, věc *PRIMOSSA*, bod 48).

40. Krajský soud si je dobře vědom nelehké situace, ve které se žalobce podle svých tvrzení nacházel. Poskytoval úklidové služby velkého rozsahu významnému zákazníkovi v místě, kde byl nedostatek pracovních sil. Zajistit personálně výkon nasmlouvaných plnění bylo podle jeho tvrzení možné jen s pomocí pana G., osoby ukrajinského původu, která byla schopná sehnat dostatečný počet zahraničních pracovníků pro zajištění úklidu železničních vozů. A žalobce, aby se vyhnul sankcím za neplnění smlouvy, akceptoval požadavky pana G. na způsob vzájemné spolupráce. Přijal tedy fakt, že v pozici jeho dodavatele úklidových služeb se střídají různé společnosti, všechny zastupované panem G., že tyto společnosti účtují nasmlouvané dílo způsobem, který by spíše odpovídal pronájmu pracovní síly atd.

41. Jenže krajský soud si musí klást otázku, zda popsané okolnosti žalobce nějak omlouvají. A tu musí konstatovat, že nikoliv. Bylo to žalobcovo podnikatelské rozhodnutí přijmout určitý rozsah smluvních závazků, které jej do popsané situace přivedlo. Rizika, která tím na sebe ze své vlastní vůle vzal, musel být žalobce připraven unést. Nebezpečí, že nebude schopen provést nasmlouvané plnění, ho nezbavovalo povinností v oblasti předcházení daňovým podvodům. Pokud by měl žalobce k dispozici dostatek indicií o tom, že se spoluprací se společnostmi doporučenými panem G. může dostat do situace, že se bude účastnit daňového podvodu, pak byl povinen v rámci svých možností tyto indicie prověřit a případně přijmout taková opatření, aby co nejvíce zvýšil šanci, že se nežádoucímu scénáři vyhne. Pokud by tak nečinil, musel by si přičíst následky v podobě neuznání nároku na odpočet DPH. A to bez ohledu na to, jak velký význam pro něj spolupráce s panem G. měla a jak velké problémy v obligační rovině by mu její omezení či ukončení mohlo přinést. Jaké tedy byly indicie, jež měl žalobce v rozhodné době k dispozici, a jaká byla jejich závažnost?

42. Před zahájením spolupráce se společností Smart Inovace dodávaly žalobci tytéž služby (tedy úklidové práce v depu Plzeň) čtyři různé společnosti, vždy po dobu několika měsíců. Všechny tyto dodavatele zajistil pan G., a ten také u všech po celou dobu zajišťoval koordinaci prací pro žalobce. Žalobce musel vědět, že minimálně tři z těchto společností jsou personálně propojeny osobou svého jednatele, pana T. Důvody změn na pozici dodavatele nedokázal věrohodně vysvětlit ani žalobce, který se o ně zjevně nijak nezajímal, ani pan T. při svém svědeckém výslechu (srov. body 96-97 a 125 napadeného rozhodnutí). Žalobcovo vysvětlení obsažené v žalobě, že volil vždy ten subjekt, který disponoval potřebnou kapacitou zaměstnanců na základě úspěšnosti náboru pracovníků a svého okamžitého vytížení, považuje soud za nevěrohodné. V takovém případě by se jednak nejspíše měnila i osoba prostředníka, a jednak by se titíž osvědčení dodavatelé znovu vraceli poté, co by se jejich personální kapacity uvolnily. Nic takového se ale v daném případě nedělo. Namísto toho šlo o sérii neustále se měnících společností pod taktovkou téže osoby, a to navíc společností v oboru nezavedených, takže žalobce si byl nucen na začátku

spolupráce ověřovat jejich schopnost dodat požadované plnění pomocí zkušební zakázky. Už jen tento *modus operandi*, tedy časté střídání se v oboru nezavedených a personálně propojených společností, měl v žalobci vzbudit podezření, že vše není v pořádku, přesně jak uvádí žalovaný. Jde podle názoru krajského soudu o nejzávažnější z objektivních okolností, jejichž ignorováním se žalobce přivedl do situace, kdy se stal účastníkem daňového podvodu.

43. U samotné společnosti Smart Inovace měly žalobcovo podezření zesílit i typické známky toho, že jde o účelově vytvořenou prázdnou schránku. Z obchodního rejstříku a dalších veřejných zdrojů bylo možno vyčíst, že byla založena jako předpřipravená (tzv. *ready-made*) společnost, že má pouze virtuální sídlo a žádnou provozovnu, postrádá jakoukoliv internetovou prezentaci, její majetek tvoří převážně peněžní prostředky a pohledávky, nedisponuje personálním zázemím pro vykonávání úklidových služeb, a v poslední účetní závěrce za rok 2016 má uveden předmět podnikání pronájem nemovitostí. Teprve při zahájení spolupráce se žalobcem Smart Inovace předmět své ekonomické činnosti změnila. Zjevně tak nebyla v oboru úklidových služeb zavedeným subjektem (srov. body 99-100 napadeného rozhodnutí). Ostatně ani žalobce, který je sám velkým, zkušeným a zavedeným dodavatelem úklidových služeb po celé ČR, netvrdí, že by ji z dřívějška znal.

44. Všechny tyto podezřelé atributy společnosti Smart Inovace se žalobce snaží bagatelizovat. Přitom se však sám dopouští toho, co vyčítá žalovanému, tedy vytrhává jednotlivosti z kontextu a tento kontext se snaží zamlžit. Marně. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uznává, že leckterá z těchto okolností by sama o sobě nemusela být podezřelá, avšak ve svém souhrnu vysílají jasný varovný signál (srov. bod 124 napadeného rozhodnutí).

45. Krajský soud tak jen stručně podotýká, že napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné, pokud uznává, že společnost Smart Inovace poskytla žalobci vykázané plnění (úklidové služby), ačkoliv tato společnost k tomu neměla podle oficiálních zdrojů personální předpoklady. Nelze totiž vyloučit, že se tak dělo pokoutně pomocí osob, jež nebyly jako zaměstnanci Smart Inovace nikde nahlášeny. Stejně tak soud jen stručně poznamenává, že adresa, na které sídlila společnost Smart Inovace v době spolupráce se žalobcem, vykazuje zcela shodné charakteristiky jako adresa, na níž sídlila v době vydání napadeného rozhodnutí – bytový dům, kde měly formálně sídlo desítky dalších firem (srov. bod 73 napadeného rozhodnutí). Obě sídla jsou zcela zjevně virtuální. A žalobce se mýlí, pokud si myslí, 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*.“ V žalobcově případě lze nalézt právě takové doplňující indicie.

46. Podle žalovaného zůstal nejasný i způsob navázání spolupráce mezi žalobcem a společností Smart Inovace. Žalobce sice dodatečně začal tvrdit, že tuto spolupráci zprostředkoval pan G., ale při zahájení daňové kontroly si na to jeho obchodní ředitel nevzpomínal. Neodpovídá tomu ani výpověď samotného pana G., který tvrdil, že nejednal s nikým, kdo by vystupoval za žalobce, pouze s paní M. (srov. bod 98 napadeného rozhodnutí). Jistěže tyto rozpory lze vysvětlit způsobem, který nabízí žalobce, tedy zahlceností obchodního ředitele a neochotou pana G. bavit se s českými úřady. Stejně tak je ale možné je vyhodnotit jako doklady toho, že příběh o vzniku své spolupráce se společností Smart Inovace a jejími předchůdci začal žalobce dotvářet až dodatečně, tedy po zahájení daňové kontroly.

47. Krajský soud nespatřuje v hodnocení osoby pana G. žalovaným na rozdíl od žalobce ani žádný protimluv. Jeho role zkrátka zůstala nejasná. Podle žalobcova tvrzení měl žalobci zprostředkovat kontakt se všemi společnostmi zajišťujícími postupně úklid kolejových vozidel v depu Plzeň, ale ve své výpovědi to popřel. A měl koordinovat po celou dobu práci všech zaměstnanců vyslaných těmito společnostmi, čemuž ale neodpovídalo jeho pracovní zařazení u společnosti Smart Inovace. Žalovanému nezbylo, než aby s těmito rozpory pracoval a v rozhodnutí je jasně pojmenoval, což učinil.

48. Rizikový faktor představoval v daném případě i předmět plnění smlouvy mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Šlo fakticky o pronájem pracovní síly. Podle informace Generálního finančního ředitelství zveřejněné v rozhodné době na jeho internetových stránkách jde o plnění rizikové, často zatížené podvody na DPH. Že se skutečně o tento typ plnění jednalo, to žalovaný přesvědčivě vyložil (srov. bod 101 napadeného rozhodnutí). Žalobcovo vysvětlení je formalistické a opírá se zejména o typ kontraktu, který se svým dodavatelem uzavřel (rámcová smlouva o provedení úklidových prací je podle něj zřejmě smlouvou o dílo). Pokud ale dodavatelovi zaměstnanci vykonávali tytéž úklidové práce, které by v případě dostatečných kapacit vykonávali vlastní zaměstnanci žalobce, pokud tyto činnosti byly účtovány podle počtu odpracovaných hodin a žalobce hradil dodavateli dokonce i samostatně vyúčtované jízdné za přepravu jeho zaměstnanců na místo výkonu práce, svědčí to vše podle krajského soudu opravdu o tom, že faktický charakter plnění odpovídal spíše pronájmu pracovní síly. A řada okolností, jež se zde vyskytovaly, odpovídala právě varovným signálům popsaným ve zveřejněné informaci GFŘ ohledně rizikovosti dané komodity (srov. bod 110 napadeného rozhodnutí).

49. Další podezřelý faktor představovalo porušování právních předpisů na úseku zaměstnanosti ze strany společnosti Smart Inovace. O tom, že k tomuto porušování docházelo, nemá krajský soud žádnou pochybnost. Úklidové práce pro žalobce v depu Plzeň zajišťovalo v předmětném období podle jmenných seznamů celkem asi 50 zaměstnanců, přičemž příslušný Úřad práce nevydal ve 2. polovině roku 2018 pracovní povolení ani pro jediného zahraničního zaměstnance společnosti Smart Inovace s výkonem práce v Plzni. Přitom jednatel Smart Inovace pan T. původně tvrdil, že veškeré práce pro žalobce zajišťovala jeho společnost svými vlastními zaměstnanci. Později sice připustil, že mu některé zaměstnance dodali subdodavatelé NALUTI a Height work, ale ani pro ně nebylo v uvedeném období žádné pracovní povolení vystaveno. Spekulace žalobce, že všechna potřebná povolení mohla být vydána před 1. 7. 2018, se s ohledem na celkový počet osob jeví jako krajně nepravděpodobná. Žalobcova argumentace, že žalovaný si tu činí úsudek o otázce, zda byl spáchán přestupek, je zcela nepřípadná. Žalovaný pouze na základě provedených důkazů konstatoval, že docházelo k porušování příslušných právních předpisů. Zda byly naplněny skutkové znaky konkrétního přestupku na úseku zaměstnanosti, včetně například zavinění, žalovaný vůbec neposuzoval a ani to pro své hodnocení posuzovat nepotřeboval. Postačuje vědět, že pro žalobce vykonávali úklidové práce i osoby bez potřebných povolení, což pro něj nepochybně mohlo sloužit jako jeden z varovných signálů.

50. K tomu, aby žalobce zjistil, že přinejmenším někteří z cizinců zajišťujících pro něj úklidové práce nemají platná pracovní povolení, nepotřeboval vznášet dotaz na Úřad práce, jako to učinil finanční úřad. Měl k dispozici jinou, vlastní cestu. Jeho rámcová smlouva se Smart Inovace obsahovala ustanovení, podle níž měl žalobce právo si kdykoliv zkontrolovat, zda se na pracovišti nacházejí kopie dokladů prokazujících oprávněnost pobytu zaměstnanců na území ČR a zda jsou všichni tito zaměstnanci oprávněni na území ČR pracovat. Žalobce

této možnosti nikdy nevyužil, nebo alespoň nic takového netvrdí. Nabízí se úvaha, že žalobce tušil, jak se to s povoleními k práci u zaměstnanců Smart Inovace asi má, ale raději se neptal, aby se příliš mnoho nedozvěděl. Tvrdil sice, že na pracovišti v Plzni proběhlo mnoho bezvýsledných kontrol cizinecké policie, celního úřadu i inspektorátu práce, takže neměl žádný důvod k podezření, ale nijak to neprokázal. S ohledem na výše popsané nestandardní okolnosti existující již při zahájení spolupráce se Smart Inovace, měl žalobce jako obezřetný podnikatel v průběhu této spolupráce vynaložit vyšší úsilí, než je běžné, aby ověřil povahu aktivit svého obchodního partnera, obzvláště pokud se mu k tomu přímo nabízely popsané smluvní nástroje. Žalobce tudíž měl a mohl o porušování pracovněprávních předpisů u svého dodavatele vědět, a pokud o tom nevěděl, tak jen vinou své vlastní liknavosti.

51. Zbývá odpovědět na námitku, že porušování právních předpisů na jiných úsecích veřejné správy nemá s daňovými úniky nic společného. S tím krajský soud rozhodně nesouhlasí. Právě naopak, lidská zkušenost napovídá, že porušování různých druhů pravidel jde spolu zpravidla ruku v ruce. Odráží se to i ve známém lidovém rčení „kdo lže, ten krade“. Méně banálně to lze vyjádřit tak, že tytéž subjekty, které pro sebe v ekonomické soutěži získávají nezasloužené výhody porušováním jedněch právních předpisů, např. těch na úseku zaměstnanosti, budou mít s velkou pravděpodobností sklon získávat pro sebe neoprávněné výhody i v jiných oblastech, např. v oblasti daňové. Právě proto je zcela na místě hodnotit i porušování jiných právních předpisů než daňových jako jeden z možných varovných signálů pro obchodního partnera, že si mohl zapojit do daňového podvodu.

52. Judikatura citovaná žalobcem tomu nijak nebrání. Vztahuje se totiž k situaci, kdy porušování oněch jiných právních předpisů a to, že se o ně daňový subjekt nezajímal, mělo být jedinou podezřelou okolností, na které se snažily orgány daňové správy vědomost o podvodu založit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61, věc *MRAZÍRNY SCHMIDT*, bod 40). A na takovéto situace, kdy zde nejsou jiné indicie odůvodňující podezření, že na straně dodavatele došlo k nesrovnalostem či daňovému úniku, se omezuje i žalobcem citovaný judikát SDEU (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, bod 45). Nedodržování jiných právních povinností (např. z oblasti potravinového práva) ale rozhodně lze přiřadit do množiny skutečností, které může správce daně použít k prokázání jak existence úniku na DPH, tak i účasti osoby povinné k dani na tomto úniku, a to i bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení (srov. rozsudky SDEU ze dne 3. 10. 2019 ve věci věc C-329/18, *Altic*, body 39-40 a ze dne 1. 12. 2022 ve věci C-512/21, *Aquila Part*, bod 63).

53. Doposud uvedené objektivní okolnosti by již samy o sobě zcela dostačovaly k závěru, že žalobce měl k dispozici dostatek indicií, jež ho měly varovat, že se může účastnit daňového podvodu. Bylo by proto zbytečné se dále zatěžovat polemikou o tom, zda a do jaké míry k tomuto podezření mohly, či naopak nemohly přispět další indicie, na které poukazoval žalovaný, konkrétně porušování dalších pracovně právních předpisů (překračování limitu 300 hodin ročně na základě dohod o provedení práce) a nesrovnalosti v daňových dokladech a jejich přílohách (viz body 105-107 napadeného rozhodnutí). Jedná se o skutečnosti zčásti sporné, zčásti pak méně důležité, které by beztak k učiněnému závěru mohly přispět již jen nevýznamně.

Žalobce nepřijal dostatečná preventivní opatření

54. Od osoby povinné k dani sice 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 (srov. výše citovaný rozsudek SDEU ve věci *Aquila Part*, bod 54).

55. Žalobce ale ve skutečnosti nic mimořádného neučinil. Pouze prověřil svého dodavatele ve veřejných rejstřících, což je při zahájení spolupráce se zcela novým obchodním partnerem naprosto rutinní postup. Zadání zkušební zakázky pak ověřuje pouze to, že dodavatel je schopen nabízené plnění skutečně zajistit. Chrání tak žalobce před možnými následky v oblasti soukromoprávní, tedy zejména předtím, aby se dostal do situace, kdy nebude schopen on sám splnit smluvní závazky vůči svému odběrateli. Nemá ale žádný přímý vztah k účasti na daňových podvodech. Nikdo netvrdí, že žalobce sám se podvodu vědomě účastnil. A v takové situaci pochopitelně podvodný řetězec musí zboží či službu osobě, která do něj není přímo zapojená, reálně dodat, jinak by se vystavoval nebezpečí okamžitého odhalení.

56. Poukazování DPH přímo na účet správce daně by byl krajský soud ochoten považovat za opatření proti účasti žalobce na daňovém podvodu, byť pouze s omezenou účinností – společnost Smart Inovace mohla totiž i nadále pokračovat v krácení DPH na vstupu (srov. body 53 a 129 napadeného rozhodnutí). Daleko důležitější však je, že žalobce po tomto opatření sáhl až v roce 2019, kdy už u jeho obchodního partnera probíhala daňová kontrola (přičemž 1. 3. 2019 došlo k doměření DPH za 3. čtvrtletí 2018) a bezprostředním důvodem byla již probíhající exekuce na bankovní účet Smart Inovace. Rozhodně tak nelze hovořit o tom, že by takto žalobce reagoval „na první podezřelou indicii“, jak tvrdí.

57. Naopak, žalobce měl prakticky od počátku spolupráce se Smart Inovace v srpnu 2018 k dispozici informace o tom, že mu plnění, jež bývá často zasaženo daňovými podvody, dodává další z řady personálně propojených společností, jež mu postupně doporučila tatáž osoba (pan G.) a která vykazuje řadu známek toho, že jde jen o účelově vytvořenou prázdnou schránku. Poměrně záhy také mohl zjistit, že jeho dodavatel vykazuje i další známky nesolidnosti, neboť využívá pro zajištění úklidu cizince bez pracovního povolení. Na to vše žalobce nijak nereagoval, o některé z těchto informací se ani nezajímal, natož aby na jejich základě přijal nějaká preventivní opatření. Žalovaný neměl povinnost domýšlet hypoteticky za žalobce, jaká opatření by to měla být, přesto však některá v napadeném rozhodnutí popsal (srov. body 109-111 napadeného rozhodnutí). Přinejmenším měl žalobce sledovat informace na stránkách Generálního finančního ředitelství, a na jejich základě se zajímat o důvody neustálého střídání společností na pozici dodavatele (které byly vzhledem k jejich personální propojenosti těžko pochopitelné a žádaly si vysvětlení), o jejich reference a zkušenosti v daném oboru (které by s ohledem na svou historii těžko mohly doložit) i o existenci pracovních povolení jejich zaměstnanců (k čemuž měl vytvořené smluvní předpoklady). Nic z toho žalobce nečinil.

58. Tuto liknavost nelze omluvit ani důvěrou v registr plátců DPH. Základním účelem registru plátců je upozornit na problematickou společnost a varovat tak její potenciální obchodní partnery. Údaj o nespolehlivém plátci obsažený v registru tak může vyvolat důvodné podezření i v případě obchodního partnera, který se jinak jeví po všech stránkách jako

bezvadný. Nebo může jeho absence naopak v případě takového obchodního partnera utvrdit daňový subjekt v tom, že jeho obchodní partner se jeví být spolehlivým i podle údajů daňové správy. Zároveň ale nelze zápis v registru plátců přeceňovat a přenášet odpovědnost za spolehlivost svých obchodních partnerů na daňovou správu. V žádném případě nefunguje registr tím způsobem, že rozptýlí jakékoliv pochybnosti o spolehlivosti obchodního partnera tam, kde existují natolik silné indicie o jeho nesolidnosti jako v nynějším případě. Je potřeba počítat s tím, že vyznačení nespolehlivosti v registru činí daňová správa s určitou prodlevou, danou například tím, že celý tento proces je zdlouhavý a plátce se může v řízení o prohlášení nespolehlivosti odvolat.

59. I kdyby tedy daňová správa skutečně postupovala při doměření daně společnosti Smart Inovace s prodlevami a zápis do registru plátců by učinila se zpožděním, nemohlo by to žalobce nikterak vyvinit z toho, že navzdory všem indiciím, jež měl k dispozici, neučinil v podstatě žádná opatření, aby zabránil své účasti na možném daňovém podvodu. Žaloba tak ani z tohoto důvodu nemohla být úspěšná.

VI. Náklady řízení

60. 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 6. 3. 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu

30 Af 17/2022-96

USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl předsedou senátu Mgr. Milanem Procházkou ve věci

žalobce: **V-TRADE, s.r.o.,** IČ 25564188
sídlem Francouzská 346/30, Brno
zastoupen advokátem Mgr. Janem Balarinem, Ph.D.
sídlem Eliášova 922/21, Praha 6

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2022, č. j. 2173/22/5300-21442-712226

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2024, č. j. 30 Af 17/2022 - 88 se opravuje tak, že správné označení napadeného rozhodnutí zní „rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2022, č. j. 2173/22/5300-21442-712226“.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně vydal dne 6. 3. 2024 rozsudek č. j. 30 Af 17/2022 – 88, v jehož záhlaví označil napadené rozhodnutí jako „rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2022, č. j. 13916-164/2010-ERU“.

Podle § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), opraví předseda senátu v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a v počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti (přičemž podle § 55 odst. 5 s. ř. s. platí totéž přiměřeně i pro usnesení). Týká-li se oprava výroku, vydá o tom předseda senátu opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby, dokud opravné usnesení nenabude právní moci. Opravit lze pouze nesprávnost, která je každému zřejmá z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně z jiných souvislostí, a proti opravnému usnesení je přípustná samostatná kasační stížnost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2007, č. j. 4 Ans 3/2006 - 123, č. 1177/2007 Sb. NSS.

Soud přistoupil k opravě rozsudku ze dne 6. 3. 2024, č. j. 30 Af 17/2022 - 88, neboť došlo ke zjevné chybě v označení správního rozhodnutí napadeného žalobou. Správně označené rozhodnutí je založeno v soudním spise, soudu ho zaslal sám žalobce a jeho obsah odpovídá tomu, co je o něm uvedeno v rozsudku. Naopak chybné označení rozhodnutí obsahuje zkratku „ERU“, šlo by tedy o rozhodnutí Energetického regulačního úřadu, tj. zcela jiného

orgánu než žalovaného. Z těchto důvodů přistoupil Krajský soud v Brně k opravě svého rozhodnutí tak, jak je ve výroku uvedeno.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. 4. 2024

Mgr. Milan Procházka v.r.
předseda senátu