



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **J. F.**
sídlem M. Ú. 964, Č.
zastoupen JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem
sídlem Havlíčkova 13, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2023, č. j. 34794/23/5300-21442-809464,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly 14 dodatečnými platebními výměry ze dne 5. 10. 2022 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018 – leden 2019 a březen 2019 v celkové výši 5 702 790 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 140 552 Kč. Podle správce daně

byla plnění přijatá žalobcem od společností BENTAL Trade s.r.o. (dále jen „BENTAL Trade“) a macro marketing s.r.o. (dále jen „macro marketing“) zasažena podvodem na DPH, o čemž žalobce mohl a měl vědět. Dále žalobce dle správce daně neprokázal přijetí zdanitelného plnění dle daňových dokladů od společností EUROPEDAX s.r.o. (dále jen „EUROPEDAX“) a DUOAKTIV s.r.o. (dále jen „DUOAKTIV“). Správce daně nezpochybnil existenci předmětu plnění, nebylo však prokázáno, že plnění poskytl deklarovaný dodavatelé nebo jiný plátce DPH v režimu tuzemského plnění žalobci. Předmětem plnění byly ve všech případech různé druhy palet (nové, použité i poškozené), paletové přířezy (kapované řezivo) a tzv. glitterboxy, tj. palety s mřížovým nástavcem (dále též souhrnně „palety“). Odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce včasnou žalobu. Namítá, že daňové orgány neprokázaly existenci chybějící daně ani podvodného jednání, natož souvislost mezi nimi. I v případě existence podvodu by však žalobce o svém zapojení do něj nemohl vědět. Závěry žalovaného nejsou nijak podloženy, a to zejména pokud jde o údajné přijetí plnění přímými dodavateli žalobce (BENTAL Trade a macro marketing) od subdodavatele ze Slovenska. Dle žalovaného palety, které žalobce prokazatelně přijal od dodavatelů BENTAL Trade a macro marketing, tito dodavatelé přijali z jiného členského státu (a to v třinácti z dvou set padesáti případů), ve zbytku je přijali od neznámého dodavatele. Vykázali ovšem jejich přijetí od tuzemských dodavatelů, přičemž uplatnili odpočet daně na vstupu. Tím byla dle žalovaného narušena neutralita daně.
3. Úvaha o tom, odkud a jak byly palety dodány přímým dodavatelům žalobce, však dle žalobce měla být řešena v kontrolních řízeních vedených s jeho dodavatelem, nikoliv v daňovém řízení u žalobce. Kontrolní postupy u dodavatelů žalobce vedly k závěru, že nebylo prokázáno faktické přijetí od deklarovaného dodavatele a zároveň nebylo prokázáno využití plnění v rámci ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Skutkově je tedy prokázáno pouze to, že žalobce fakticky přijal palety od dodavatelů BENTAL Trade a macro marketing, kteří neprokázali, že je přijali od svých deklarovaných dodavatelů. To ovšem neprokazuje podvod.
4. Závěr žalovaného o přijetí deklarovaného plnění z jiného členského státu je pouhou domněnkou. Pokud by palety pocházely ze Slovenska, musel by je slovenský dodavatel evidovat. Pan R., označený daňovými orgány za skutečný zdroj palet, nevykázal dodání do jiného členského státu (ČR). Popřel ostatně jakékoliv dodání palet žalobci v posuzovaném období. Závěr žalovaného, že se pan R. a pan M. museli znát, protože pan M. jednal za společnosti BENTAL Trade a macro marketing, je v rozporu s daňovými doklady za přepravu, kde je uveden za dodavatele jeho jednatel, pan D., nikoliv pan M. O přijetí palet ze Slovenska nesvědčí ani daňová tvrzení přímých dodavatelů žalobce, kteří vykázali přijetí tuzemských plnění. Slovenský původ palet daňové orgány dovozují i u všech ostatních plnění, i když jej „zjistily“ pouze u 13 dodávek.
5. Jiným zdrojem palet mohl být dle žalobce i jiný tuzemský plátce DPH či neplátci a tím by nevznikla chybějící daň. Identifikace konkrétního dodavatele již není s ohledem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie (dále jen „rozsudek Kemwater“), hmotně právní podmínkou přiznání nároku na odpočet daně. Daňové orgány tedy neprokázaly chybějící daň ani existenci podvodu na DPH. Ani Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

přirovnání k okolnostem dodávek plnění pro žalobce v minulosti (leden až březen 2016) žádné podvodné jednání neprokazuje, neboť při kontrole za tato zdaňovací období nebyl zjištěn podvod, nýbrž nebyl prokázán deklarovaný dodavatel.

6. Daňové orgány nezjistily objektivní okolnosti svědčící o účasti žalobce v podvodném řetězci. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda měl žalobce úmyslně páchat a krýt podvodné jednání nebo pouze mohl a měl vědět o jeho existenci. Situaci nelze srovnávat s předešlými daňovými kontrolami u žalobce či jeho společnosti, jejichž výsledkem bylo odepření nároku na odpočet daně v souvislosti s obchody, do nichž by zapojen pan M. Na rozdíl od daňové kontroly v roce 2016 pan M. nyní zastupoval dodavatele na základě ověřených plných mocí a nadto byl jejich zaměstnancem. Pokud o spolehlivosti pana M. nepochyboval jeho zaměstnavatel, není možné dovozovat jakoukoliv neobežřetnost žalobce. Platby dodavatelům probíhaly bezhotovostně na zveřejněné bankovní účty a žalobce si ověřil údaje o dodavatelích na veřejně dostupných místech. Žalobce tedy učinil všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována. Úvaha žalovaného, že jednatel společnosti BENTAL Trade může být nastrčenou osobou, není ničím podložena. Nepodložena jsou také teorie o tom, že žalobce schválně nepředložil doklady o přepravě palet, které údajně musel mít. Virtuální sídla jsou známým a legálním jevem, který žalobce ani nemá jak ověřit. Pro nastavený obchodní model nebylo podstatné, zda dodavatelé měli provozovny či sklad, když palety putovaly vždy od subdodavatele přímo k žalobci. Za nestandardní nelze považovat to, že žalobce neobešel své obchodní partnery, ani to, že neměl písemnou smlouvu s panem M., kterého osobně zná.
7. Žalobce přijal dostatečná opatření pro to, aby zamezil své účasti na podvodu. Ověřoval své dodavatele na webových stránkách, ve veřejných rejstřících (stálost jednatele, osobu jednatele, zveřejňování povinných listin) i v registru plátců DPH. Srovnatelně postupoval u svých ostatních dodavatelů. Žalobce navíc znal jednatele obou dodavatelů i osobně. Žalobce nevidí důvod, proč by se měl s jednatelem, kterého osobně zná, setkat při sjednávání obchodních transakcí. Také úřední osoby správce daně žalobci sdělily, že v rámci obezřetnosti má platit bezhotovostně, znát jednatele a ověřovat si spolehlivost plátců ve veřejných rejstřících. Žalobce podle toho v dobré víře postupoval.
8. Daňový podvod žalovaný identifikoval až po více než dvou letech, během této doby pracoval i s jinými variantami, což bylo pro žalobce matoucí a znesnadňovalo to jeho procesní obranu. Správce daně pochybil i tím, že přestože měl povědomí o dodavatelích žalobce z jiných kontrolních postupů, nechal je dál podnikat a daňovou povinnost vymáhá až po žalobci. Daňové orgány pochybily, když neprovedly výslech jednatelky společnosti macro marketing. V rámci výslechu mělo být prokázáno, jakým způsobem byl nastaven vztah mezi dodavatelem a panem M., zda jednatelka dodavatele považovala pana M. za rizikovou osobu, zda byla jeho činnost nějak regulována či kontrolována atd.
9. Ve vztahu k plnění od dodavatelů EUROPEDAX a DUOAKTIV žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že správce daně nepřijatelně kombinoval jednotlivé důvody pro odepření nároku na odpočet daně, resp. uváděl takové pochybnosti, které nejsou schopny jeho závěry prokázat. Dle žalovaného sice fakticky existují palety, nebylo však prokázáno jejich dodání deklarovanými dodavateli. Správce daně operoval s několika verzemi a žalobci nebylo zřejmé, co má vlastně prokazovat. Daňové orgány uvádějí, že společnost EUROPEDAX nakoupila na Slovensku 18 000 ks palet, ty však dle správce daně nebyly dopraveny do ČR. Správce daně nepřipustně odmítl prověřit

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

původ palet dodaných žalobci, přičemž existují důvodné indicie o tom, že se jedná právě o výše uvedené palety dodané společností EUROPEDAX ze Slovenska. Pokud by se žalovaný řídil zásadou materiální pravdy, nemohl by přijmout závěry, že palety „nedošly“ k žalobci a zůstaly na Slovensku, zatímco původní slovenský dodavatel vykázal pravděpodobně přeshraniční plnění (toto měl dle žalobce správce daně dále prověřovat). Vztah mezi slovenským dodavatelem DHL Logistics (Slovakia), spol. s r.o. (dále jen „DHL SK“), a dodavatelem EUROPEDAX (resp. vlastníkem palet, společností TESCO) je v otázce prokázání faktického dodání plnění zcela stěžejní. Dokumentace získaná od společnosti DYNAGET s.r.o. (dále jen „DYNAGET“), která zajišťovala přepravu, prokazuje, že plnění bylo dovezeno do České republiky. Předmětné palety byly dodány do ČR do meziskladu dodavatele žalobce v Hodoníně. To vyplývá ze svědeckých výpovědí a žalobcem předložených listin.

10. Žalovaný svým rozhodnutím narušil neutralitu daně. Dodavatelé EUROPEDAX a DUOAKTIV prostřednictvím svých daňových tvrzení deklarovali dodání palet žalobci a uhradili příslušnou daň, plnění bylo zpochybněno pouze u žalobce. Žalovaný se k této odvolací námitce nevyjádřil. Žalobce palety prodal a zaplatil daň na výstupu. Pokud mu byl odepřen odpočet daně na vstupu, měla by mu být adekvátně snížena daň na výstupu.
11. Správce daně uměle prodlužoval lhůtu pro stanovení daně provedením výsledku svědků v rámci mezinárodního dožádání na Slovensku, ačkoliv je mohl vyslechnout v ČR. V řízení postupoval zaujatě, laxně a v rozporu se zásadami daňového řízení a bezdůvodně odmítl provést relevantní důkazní prostředky. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry zrušil a daňové řízení zastavil.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

12. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Odkazuje na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se s námitkami žalobce vypořádal. V případě dodavatelů BENTAL Trade a macro marketing docházelo pouze k fakturačnímu, nikoliv skutečnému pohybu zboží. Zboží sice fakticky existovalo, bylo však získáno z jiných než deklarovaných zdrojů. K narušení neutrality došlo u společností BENTAL Trade a macro marketing, u kterých byly na základě provedené daňové kontroly vydány dodatečné platební výměry, daň nebyla uhrazena. Nejedná se o narušení dodavatelsko-odběratelského řetězce, jak tvrdí žalobce, nýbrž o způsob, kterým byl podvod páčán. Správce daně identifikoval objektivní kritéria, na základě kterých uzavřel, že žalobce mohl a měl vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem, přičemž neučinil taková opatření, která lze rozumně požadovat k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu předešel. Závěry daňových orgánů nestojí na tom, že žalobce o svém zapojení do řetězce přímo vědět musel (byť jde zdánlivě o dva různé závěry, jde pouze o dva různé stupně síly téhož závěru, viz bod 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 8 Afs 334/2019 – 62). Žalovaný připomíná, že zjištěné objektivní okolnosti svědčící o podvodu je nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti, nikoliv jednotlivě. K zapojení pana M. žalovaný konstatuje, že jeho rizikovost byla žalobci v době uzavření obchodů známá, neboť již ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2016 plyne, že pan M. falšoval plnou moc od jiných deklarovaných dodavatelů. Žalobce tedy měl být obezřetnější.
13. Žalovaný srovnal, jaká opatření přijal žalobce u deklarovaných dodavatelů v nynější věci a u jiných obchodních partnerů. Tito obchodní partneři však působí jako spolehlivé subjekty a srovnání s nimi v nyní posuzované věci nemá vypovídací hodnotu. Dodavatelé, jejichž Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

plnění bylo zasaženo podvodem, byli novými překupníky bez zázemí se sídlem na virtuální adrese v Praze, zastupováni panem M., kterého žalobce sice znal 10 let, ale mohl nabýt – a to zcela důvodně – pochyby o jeho serióznosti. I přesto žalobce vykazoval vyšší míru obezřetnosti u ostatních dodavatelů. Ačkoli žalobce běžně neuzavírá písemné smlouvy, dle žalovaného měl v tomto případě dobrý důvod písemnou smlouvu se zástupcem dodavatelů uzavřít.

14. Měl-li žalobce za to, že v daňovém řízení docházelo ke zbytečným průtahům, měl možnost podat podnět proti nečinnosti správce daně jeho nejbližší nadřízenému orgánu. Lhůtu pro vyměření daně daňové orgány nepřekročily. Pochyby ohledně přijetí deklarovaného plnění rozptýlil žalobce až během řízení dalšími dodanými doklady. Není tedy chybou žalovaného, že se začal zabývat podvodem až po dvou letech. Svědeckou výpověď jednatelky macro marketing žalovaný neprovedl, jelikož její vztah s panem M. není v posuzované věci relevantní. Žalobce ignoroval okolnosti provázející posuzované transakce. Musí proto nést důsledek svého počínání, jímž je neuznání nároku na odpočet daně. Relevantní důkazy navržené žalobcem byly provedeny v odvolacím řízení. Vzhledem k tomu, že oba stupně daňového řízení tvoří jeden celek, je takový postup v pořádku. Původ palet na Slovensku je dostatečně prokázán bohatou dokumentací poskytnutou společností DHL Express (Czech Republic) s.r.o. (dále jen „DHL CZ“).
15. Co se týče původu palet, z důkazních prostředků je velmi dobře patrný průběh přepravy, neboť zahrnují i pokyny pro řidiče, dodací listy, e-maily, objednávky a CMR listy. Žalovaný nemá důvod o této „bohaté“ dokumentaci a její pravosti pochybovat. Obdobné platí také pro plnění přijatá od společností EUROPEDAX a DUOAKTIV. Také v tomto případě daňové orgány kvalifikovaně formulovaly své pochybnosti, které se žalobci nepodařilo rozptýlit. Žalobce proto neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Daňové orgány nezpochybnily samotnou existenci palet a jejich prodej žalobcem, nebylo prokázáno pouze to, z jakého zdroje palety pocházely. Není proto důvod snižovat daň na výstupu. Proč byla transakce mezi DHL SK a EUROPEDAX vykázána (po)chybně, je pro posuzovanou věc irelevantní. Žalovaný prokázal i narušení neutrality daně. Byť se s odvolací námitkou nevypořádal explicitně, v bodě 109 napadeného rozhodnutí se této námitce podrobně věnoval.
16. Žalobce v replice setrvává na svém procesním postoji. Uvádí, že žalovaný nepochopil smysl jeho námitek. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v rozporných závěrech ohledně povědomí žalobce o existenci podvodu (žalovaný na jednu stranu tvrdí, že žalobce o podvodu mohl a měl vědět, jinde dovozuje, že o něm žalobce musel vědět). Vyjádření žalovaného tento rozpor pouze prohlubuje. Obsah svědecké výpovědi jednatelky dodavatele macro marketing nelze předem odhadovat a odmítnout jej jako irelevantní.

IV. Posouzení věci

17. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
18. Žaloba není důvodná.
19. Žalobce namítá, že je napadené rozhodnutí, resp. rozhodnutí prvostupňové, nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost spatřuje v rozporu v odůvodnění v otázce, zda žalobce měl a mohl vědět o podvodném jednání nebo o něm věděl a dopustil se ho úmyslně. Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

Z napadeného rozhodnutí však dle zdejšího soudu vyplývá, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce mohl a měl vědět o zapojení do podvodného řetězce, ačkoliv některé okolnosti (nutno zdůraznit, že pouze k dílčí části kontrolovaných plnění) mohou působit dojmem, že byl žalobce do podvodu zapojen vědomě. Tyto okolnosti tedy dle žalovaného celkovou vědomost žalobce o zapojení do podvodného řetězce neprokazují. V těchto závěrech zdejší soud nespatřuje rozpor, pro který by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Podle ustálené judikatury přitom postačí, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní obchodování zasaženého podvodem na DPH.

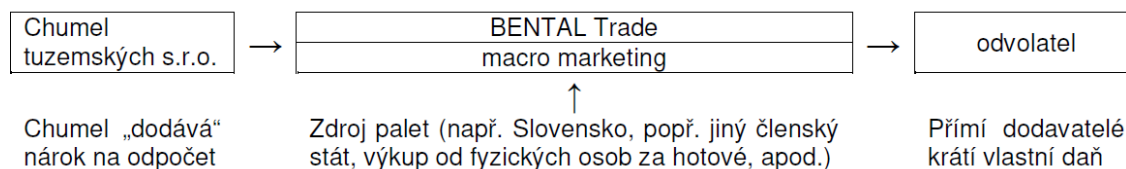
20. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné ani pro nedostatek důvodu. Žalovaný se zabýval podstatou všech odvolacích námitek (včetně námitky narušení daňové neutrality při obchodování s dodavateli EUROPEDAX a DUOAKTIV, viz níže) a jeho závěry mají skutkovou oporu v podkladech napadeného rozhodnutí.

a) podvod na DPH, plnění přijatá od společnosti BENTAL Trade a macro marketing

21. Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat nárok na odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice) nebo zneužití práva. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63). Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55). Dle konstantní judikatury Soudního dvora totiž platí, že pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok na odpočet daně přiznán. „*Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, jestliže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl*“ (viz rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Alex Kittel*).
22. Daňové subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svoji obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště těch se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343). V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání proto musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59). To, jaká

opatření přijal, a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47). Žalobce zpochybňuje existenci podvodu, jeho vědomí o něm a tvrdí, že přijal dostatečná opatření, aby předešel své účasti na něm.

23. Prvostupňový správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu na DPH v rozsahu zdaňovacích období leden až prosinec 2018 a následně ji rozšířil o zdaňovací období leden a březen 2019. Je nesporné, že žalobce v daňovém řízení unesl své primární důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, tj. prokázal přijetí plnění od dodavatelů BENTAL Trade a macro marketing.
24. Žalovaný na úvod zmínil, že žalobce je také jednatelem a společníkem společnosti PALETY Mutěnice s.r.o. Této společnosti také dodávaly palety společnosti BENTAL Trade a macro marketing. S žalobcem bylo vedeno řízení ve vztahu k DPH za zdaňovací období leden a březen 2016, ve kterém žalobce neprokázal faktické přijetí plnění (palet) od deklarovaných dodavatelů. Závěr tohoto daňového řízení potvrdil také zdejší soud v rozsudku ze dne 15. 4. 2021, č. j. 62 Af 46/2019 – 52. V této věci sehrál klíčovou roli údajný zástupce dodavatelů Ing. Ivo M., který zastupoval dodavatele i v nynější věci. Jeden z dodavatelů, údajně zastupovaný panem M., byl vůči správci daně nekontaktní, další dva dodavatelé plnou moc pro pana M. popřeli, tj. popřeli i dodání palet žalobci. Zdejší soud také rozsudkem ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 45/2019 – 56, zamítl žalobu ve skutkově obdobném případě, kde byla daňovým subjektem společnost PALETY Mutěnice s.r.o. Také v této věci zastupoval dodavatele pan M. Z těchto kauz žalovaný vyvozuje, že žalobce měl považovat pana M. za rizikovou osobu a v případě navázání obchodní spolupráce postupovat nanejvýš obezřetně.
25. V nyní posuzované věci byl žalobce posledním článkem několika dodavatelsko-odběratelských řetězců, které správce daně znázornil ve zprávě o daňové kontrole na str. 36 a 37. Do řetězce bylo zapojeno 7 právnických osob, které se v čase střídaly před společnostmi BENTAL Trade a macro marketing. Tyto společnosti (označené žalovaným za *chumel společnosti s ručením omezeným*) jsou tzv. schránkovými společnostmi, za kterými není nic hmatatelného. Všechny byly zastoupeny jednou osobou, panem M., ať už přímo jako jednatelem nebo jako zmocněncem. Z jeho výpovědi vyplývá, že o obchodování s paletami toho mnoho nevěděl a palety během obchodování ani neviděl. Řetězec znázornil žalovaný takto:



26. Řetězce předcházející přímé dodavatele žalobce byly toliko fakturační. Nedocházelo v nich k dodání zboží (palet), ale pouze k papírovému vykazování nákupů a prodeje v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních, jejichž cílem bylo vytvořit nárok na odpočet u dodavatelů BENTAL Trade a macro marketing, kteří fiktivní vstupy uplatnili proti reálným uskutečněným plněním, tj. vůči dani na výstupu z prodeje palet žalobci – právě těch palet, které si opatřily z velké části z jiných neznámých zdrojů.
27. K primárnímu narušení neutrality daně tedy došlo u přímých dodavatelů žalobce, u kterých byly provedeny daňové kontroly. Dodavatelé se správcem daně spolupracovali, avšak Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

neprokázali, že palety nabyli od jimi deklarovaných subdodavatelů. Doměřenou daň neuhradili. Subdodavatelé se střídají, odpadávají a jsou nahrazováni novými. Je-li u nich zahájen kontrolní postup, nereagují, postupně se stávají nespolehlivými plátcí, následně jsou někteří vymazáni z obchodního rejstříku (podrobně znázorněno v tabulce k bodu 58 napadeného rozhodnutí). Žalobce svým dodavatelům platil bezhotovostně, téměř všechny prostředky však byly následně vybírány, aby jimi pan M. platil skutečným dodavatelům, jejichž identita je tak skryta. Podrobně se peněžním tokům věnuje žalovaný v bodě 66 napadeného rozhodnutí.

28. Závěr o existenci podvodu na DPH správce daně nezaložil pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobce neprokázali přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, jak namítá žalobce. Z výše uvedeného vyplývá, že daňové orgány identifikovaly a popsaly, u jakého článku řetězce došlo k narušení neutrality daně a v čem nesplnění daňové povinnosti konkrétně spočívalo. Žalovaný zároveň vysvětlil, v čem tkvěla podstata daňového podvodu a jak pře prodej zboží v řetězcích (ne)probíhal. Daňové orgány podrobně popsaly také nestandardní okolnosti, které prodej zboží v řetězci provázely, a které představují dostatečný podklad pro přijetí závěru, že chybějící daň v řetězcích byla následkem cílené snahy získat neoprávněně daňové zvýhodnění.
29. Nedůvodná je námitka žalobce, že daňové orgány rozšířily závěr o původu palet na Slovensku na všechna plnění. Z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že daňové orgány považovaly původ většiny palet za neznámý. Otázka, odkud a jak byly palety dodány dodavatelům žalobce, byla řešena v kontrolních řízeních u těchto dodavatelů, přesně jak žalobce požaduje. Původ palet však zjištěn nebyl, což vedlo u dodavatelů žalobce k odeprání nároku na odpočet. Nesprávný je přitom názor žalobce, že bylo na daňových orgánech, aby zjišťovaly skutečný původ palet. Žalovaným vyjádřené, podložené a důvodné pochybnosti o deklarovaném původu palet jsou dostačující.
30. Žalobce k původu palet uvádí, že pan R. (od něhož měla pocházet ta část palet, která byla původem ze Slovenska) dodání palet žalobci popřel a přeshraniční dodávku palet nevykázal. K tomu lze uvést, že daňové orgány svorně označily výpověď pana R. za nevěrohodnou. Upozornily na to, že ačkoliv popírá znalost pana M., z dokladů o provedených obchodech vyplývá, že se znát museli. Jeho výpověď je navíc v rozporu s dokumentací získanou od společnosti DHL CZ. Zdejší soud s hodnocením výpovědi pana R. souhlasí. I z ostatních svědeckých výpovědí (včetně jednatele D.) vyplývá, že veškeré záležitosti týkající se obchodu s paletami vyřizoval výhradně pan M. Bez ohledu na to, kdo byl podepsán na daňových dokladech za dopravu, nedává smysl, aby se pan M. a pan R. neznali.
31. Také argument, že pan R. dodávku nevykázal, je lichý. V režimu obchodního řetězce dopouštějícího se podvodu na DPH je běžné, že jeho články vykazují (případně nevykazují) plnění právě tak, aby to vyhovovalo účelu podvodu. To samé platí pro plnění vykázané přímými dodavateli žalobce, kteří ostatně při daňových kontrolách u nich samotných přijetí plnění tak, jak je vykázali, neprokázali.
32. Žalobce namítá, že se nyní posuzovaná situace nedá srovnávat s daňovými řízeními proběhlými u žalobce v minulosti, na která žalovaný odkazuje. Rozdíly mezi daňovou kontrolou v roce 2016 a nynější daňovou kontrolou však nejsou dle soudu nijak zásadní. Pan M. nyní zastupoval dodavatele na základě plných mocí a byl jejich zaměstnancem. Na rozdíl od tehdejší situace ovšem zároveň nyní pan M. zastupoval společnosti, které se samy o sobě jeví jako nedůvěryhodné. Důležitá je podobnost obou věcí spočívající v tom, že obchody Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

realizované s panem M. budí značnou nedůvěru. Už samotná skutečnost, že žalobce znovu spolupracuje s osobou, která s ním již v minulosti jednala bez oprávnění zastupovat dodavatele (resp. fingovala zastoupení dodavatele, který s plněním neměl nic společného) a následně byl proto žalobci odepřen nárok na odpočet DPH, dle zdejšího soudu budí pozornost. To, že v nynější věci pan M. zastupoval společnosti, které jej k tomu skutečně zmocnily, je jistě určitým jeho ponaučením. Potřebu obezřetnosti to však samo o sobě nevyklučuje.

33. Za zásadní rozdíl nelze považovat ani to, že ve zdaňovacím období roku 2016 nebyl zjištěn daňový podvod, ale „pouze“ neprokázání deklarovaných dodavatelů. Pokud totiž nedojde ke splnění hmotně právních podmínek nároku na odpočet daně, daňové orgány existenci podvodu nezkoumají. Dle zdejšího soudu došlo v nyní posuzované věci pouze k přidání mezičlánku, společností skutečně zastupovaných panem M., které pak stejně jako žalobce v roce 2016, nejsou schopné prokázat přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.
34. Žalobce namítá, že v nyní posuzované věci probíhaly platby dodavatelům bezhotovostně na zveřejněné bankovní účty a žalobce si ověřil údaje o dodavatelích na veřejně dostupných místech. Také této argumentaci se žalovaný v napadeném rozhodnutí věnoval. Předně lze upozornit na to, že žalobce zasílal platby na účet společnosti macro marketing již půl roku předtím, než byl zveřejněn. Žalovaný také popsal, jak byla naprostá většina finančních prostředků vybírána obratem v hotovosti. To, jakým způsobem si žalobce ověřoval své dodavatele, žalovaný posoudil jako naprosto základní a formální posouzení. S odkazem na relevantní judikaturu to označil za nedostatečná opatření, která nemohla zabránit účasti žalobce na podvodu. Obzvláště vzhledem k obchodní minulosti žalobce a pana M.
35. Žalobci lze přisvědčit v názoru, že pokud by byl původním zdrojem palet jeho dodavatelů jiný tuzemský plátc DPH (než ten, který je uveden na daňových dokladech), nebylo by s ohledem na rozhodnutí *Kemwater* možné nárok na odpočet jeho dodavatelům odepřít. Nic takového ovšem u přímých dodavatelů žalobce prokázáno nebylo. Závěr o narušení neutrality daně proto ob stojí.
36. Soud nesouhlasí ani s teorií, že by doměření daně dodavatelům žalobce z důvodu neprokázání hmotně právních podmínek nároku na odpočet daně znamenalo nemožnost postihnout žalobce za daňový podvod týkající se stejného plnění. Naopak, o podvod jde i tehdy, pokud podstata podvodu spočívá v tom, že určitý článek v řetězci neprokáže splnění formálních nebo hmotněprávních podmínek svého nároku na odpočet nebo je část řetězce pro správce daně nedosažitelná (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2024, č. j. 10 Afs 197/2022 – 47). Opačný závěr nevyplývá ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018 – 51, jak mylně vyvozuje žalobce. Nejvyšší správní soud toliko konstatoval, že je třeba v každém případě zřetelně odlišit, zda jde o podvod, zneužití práva, či neprokázání hmotně právních podmínek nároku na odpočet. Tak tomu v nyní posuzované věci bylo. O přijetí plnění od dodavatelů BENTAL Trade a macro marketing správce daně pochybnosti nepojal, resp. jeho pochybnosti byly v průběhu řízení rozptýleny. Pochybnosti následně panovaly o tom, kdo zboží dodal těmto dodavatelům (kdo byl subdodavatelem). V nyní posuzované věci se tedy závěry učiněné daňovými orgány nevyklučují, naopak se logicky doplňují. Celá podstata daňového podvodu totiž spočívá v tom, že v řetězci společností docházelo k fakturaci zboží, zatímco jeho skutečný původ byl neznámý.

45/2023

37. Žalobce namítá, že nebyla prokázána jeho vědomá účast na podvodu. Zdejší soud se ztotožňuje s odkazem žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 – 58, v němž soud uvedl, že *„Objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každé samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH.“* Jak z citovaného rozhodnutí vyplývá, nelze vytrhávat jednotlivé okolnosti z kontextu, ale naopak, je nutné hodnotit je jako celek.
38. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl objektivní okolnosti, na základě kterých žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH. Kládl přitom důraz zejména na osobu pana M. a na jeho historii coby zprostředkovatele (zástupce dodavatelů). Dále uvedl postupné obměňování společností, nezájem žalobce o původ palet, poukázal na chybějící zázemí a další rizikové znaky přímých dodavatelů (typické schránkové s.r.o. na hromadné adrese v Praze s pochybnými atributy, které bylo možno zjistit přímo z obchodního rejstříku). Bylo zjištěno, že žalobce v rozporu se svým tvrzením neprověřoval či ignoroval rizikové znaky, neboť společnosti macro marketing platil na nezveřejněný bankovní účet.
39. Problematice osoby pana M. se žalovaný podrobně věnoval v bodě 71 napadeného rozhodnutí. Zdejší soud souhlasí, že po shora nastíněné vzájemné obchodní historii by logicky a ekonomicky uvažující subjekt buď s panem M. vůbec neobchodoval, nebo by přijal zásadní opatření proti případným dalším škodám. Na rozdíl od předchozích období nyní navíc pan M. nezastupoval (nebo nepředstíral zastupování) stavebních společností, které logicky disponují paletami na prodej, ale v podstatě tzv. virtuální společnosti. Žalobce tedy mohl zjišťovat původ palet nebo se o to alespoň pokusit. Žalobcova rétorika se naopak nese v tom duchu, že není důležité, odkud palety jsou, a stačí, pokud mu byly dodány. To (v kontextu opětovné spolupráce s panem M.) o základní obezřetnosti nese svědčí.
40. Veškerá komunikace mezi žalobcem a panem M. probíhala přes e-mailovou adresu s doménou společnosti, která se posuzovaných obchodů nezúčastnila. To také svědčí o tom, že žalobce ve skutečnosti obchodoval s panem M. a bylo mu v podstatě jedno, kdo bude formálním dodavatelem. Žalovaný příhodně citoval rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 12. 2022, č. j. 59 Af 2022 – 105: *„Klíčová zde zjevně nebyla ani tak identita dodavatelské společnosti, jako spíše osoba pana X, který je významnou figurou jak v oblasti outdoor reklamy, tak v oblasti internetové reklamy, přestože v žádné z dodavatelských společností nepůsobil v pozici statutárního orgánu, nýbrž pouze jako zaměstnanec pracující na dohodu o provedení práce (v případě společnosti X si jednatelka na typ pracovní smlouvy pana X nevzpomněla). Podezřelou okolností je právě tento rozpor mezi očekávaným postavením zaměstnance - dohodáře, jenž by měl brát oproti např. jednateli společnosti marginální roli, a skutečným významem pana X v řešené věci, který zcela zastíňoval statutární představitele zainteresovaných společností, jež i s ohledem na to žalovaný důvodně označil jako bílé koně.“*
41. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že se všechny uvedené okolnosti týkaly obchodů za desítky milionů korun. Předchozí zkušenosti s panem M. přitom logicky měly vést k tomu, aby žalobce postupoval obezřetněji a pojistil si smluvně např. náhradu možné škody, kterou by mu svým jednáním pan M. způsobil. Absenci písemné smlouvy nelze podle soudu jednoduše vysvětlit osobní známostí s panem M. Naopak, v kontextu společné obchodní minulosti se jeví upřednostnění osobní známosti před podnikatelskou opatrností jako

45/2023

podezřelé (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2022, č. j. 29 Af 68/2019 – 121, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2022, č. j. 6 Af 16/2020 – 54).

42. Úvahy žalobce o tom, zda jednatelé jeho dodavatelů považovali pana M. za rizikovou osobu či nikoliv, a jaká byla jejich motivace ke spolupráci s panem M., nemají pro hodnocení věci význam. Z výsledků daňové kontroly v roce 2016 (se kterými byl žalobce seznámen již v roce 2017) plyne rizikovost spolupráce s panem M. pro žalobce, nikoliv pro jeho dodavatele. Právě v tomto kontextu daňové orgány upozorňují na to, že žalobce od společností zastupovaných panem M., které měly charakter virtuálních překupníků bez historie a bez předpokladů k obchodování s paletami v podobě provozoven či skladů, odebíral zboží bez náznaku ostražitosti. Zdejší soud proto souhlasí s žalovaným, že provedení výslechu jednatelů dodavatelů k prokázání jejich vztahu s panem M. by bylo nadbytečné. Žalovaný přitom nepředvídá obsah jejich výpovědi, jak tvrdí žalobce, ale konstatuje, že ať by ohledně subjektivně vnímané důvěryhodnosti pana M. vypověděli cokoliv, na věci by to nemohlo nic změnit.
43. Žalovaný poukázal také na to, že žalobce nepředložil listiny týkající se dodávek palet ze Slovenska z výkupny pana R. Jelikož palety byly prokazatelně přepravovány přímo k žalobci, ten jimi musel disponovat. Žalovaný se proto domnívá, že důvodem nepředložení přepravních dokladů byla snaha o utajení skutečného původu palet. Pokud by tomu tak nebylo, doklady by žalobce předložil.
44. I tato úvaha je dle zdejšího soudu logická a podložená. Podstatné je, že na základě shromážděných podkladů lze předpokládat, že žalobce dokumentací k přepravě palet ze Slovenska skutečně disponoval. Existenci těchto dokladů potvrdil také svědek S., který zajišťoval svoz a odvoz palet jako zaměstnanec žalobce. Nejedná se tak o ničím nepodloženou domněnku, jak žalobce namítá.
45. Další okolností nasvědčující tomu, že žalobce mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, je podle žalovaného skutečnost, že žalobce neobešel překupníky zastupované panem M., třebaže znal jejich identitu, jelikož zboží přebíral. Zde soud souhlasí s žalobcem, že se nejedná o okolnost svědčící o existenci podvodu či o vědomí žalobce o něm. Obcházení obchodních partnerů není obecně přijímanou praxí. I bez této okolnosti však vzhledem k ostatním zjištěním správce daně obstojí závěr, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na podvodu na DPH.
46. Dle zdejšího soudu všechny popsané indicie ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobce přinejmenším vědět mohl a měl, že je účasten řetězce zasaženého podvodem na DPH. Zejména opětovná spolupráce s panem M. bez jakýchkoliv známek obezřetnosti, ve spojení s tím, že pan M. zastupoval stejným způsobem více společností, jejichž profil si žalobce podrobněji nezjišťoval, a dále spolu s absencí přepravní dokumentace (třebaže žalobce byl vždy v pozici příjemce zboží), poukazuje na to, že žalobce byl s podvodným charakterem obchodů srozuměn.
47. V dalším žalobním bodě žalobce namítá, že byl v dobré víře, neboť učinil všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována (a to i v porovnání s žalovaným zmiňovanou daňovou kontrolou v roce 2016). Žalobce uvedl, že přistupoval ke společnostem BENTAL Trade a macro marketing stejně jako k ostatním dodavatelům, tedy že provedl základní

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

45/2023

lustraci v obchodním rejstříku, registru plátců DPH a v případě společnosti BENTAL Trade i internetových stránek. Žalobce znal jednatele a platil bezhotovostně.

48. V případě přijatých opatření leží břemeno tvrzení a důkazní břemeno na daňovém subjektu. Zdejší soud se této otázce částečně věnoval již výše, neboť otázku vědomosti žalobce o daňovém podvodu a přijatých opatření není možné hodnotit izolovaně. Naopak, dostatečnost těchto opatření závisí na konkrétních okolnostech zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH. Zejména lze odkázat na vypořádání argumentace rozdílů mezi nynějším řízením a předchozími daňovými řízeními s žalobcem a na charakter žalobcových dodavatelů zastoupených panem M.
49. Jediný konkrétní žalobní argument v této části spočívá v tom, že žalovaný odmítl zohlednit žalobcem tvrzenou „místní realitu“ obchodování s paletami, kterou žalobce dokládal poukazem na způsob obchodování nastavený s dlouholetými dodavateli žalobce, společnostmi BELSHINA CZ s.r.o., Paletten service logistik s.r.o. a BIMARO, s.r.o. Jak ovšem uvedl žalovaný zejména v bodech 88 – 89 napadeného rozhodnutí, tito dodavatelé zjevně mají zázemí, letitou historii, podnikají v oboru, tj. lze zkoumat jejich reference, lze je zastihnout, lze s nimi obchodovat dlouhodobě. Nejedná se tedy o případy srovnatelné s nynější věcí, kdy se obchodovalo s jednou fyzickou osobou, která postupně zastupuje nové a nové dodavatele bez zázemí se sídlem na virtuální adrese, a touto osobou byl již z dřívějšíka nechvalně známý pan M. Tomuto odůvodnění, přestože s ním žalobce nesouhlasí, nemá zdejší soud co vytknout.
50. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zmínil, že žalobce neučinil preventivní opatření spočívající např. v osobní schůzce s panem D. Zdejší soud souhlasí s žalobcem, že by takové setkání dvou osob, které se navíc osobně léta znají, nic nepřineslo. Na existenci podvodu či žalobcově vědomí o něm však tato drobná chyba v argumentaci nic nemění. Ostatně, žalovaný osobní setkání zmínil jen jako příklad preventivního opatření.
51. Stejně jako daňové orgány dospěl soud v souhrnu k závěru, že obzvlášť vzhledem k obchodní minulosti s panem M. nelze pouhou formální lustraci, tak, jak ji žalobce popsal, považovat za efektivní opatření k vyloučení účasti žalobce na podvodu. Lze proto uzavřít, že žalovaný prokázal existenci podvodu i žalobcovu účast na něm.
52. Je pravdou, že v průběhu daňového řízení správce daně nejprve ověřoval, zda bylo plnění poskytnuto deklarovanými dodavateli BENTAL Trade a macro marketing. Dle výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 9. 2021 ještě správce daně neměl jistotu o faktickém uskutečnění plnění. Tu podle všeho pojal až na základě reakce žalobce na tuto výzvu. Podstatné ovšem je, že dne 19. 1. 2022 správce daně seznámil žalobce s tím, že uskutečnění plnění má za prokázané a zároveň má za to, že předmětné transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, jehož byl žalobce účasten. Dodatečné platební výměry byly vydány více než 8 měsíců poté. Žalobce tedy měl dostatek prostoru k tomu, aby na danou procesní situaci (v níž se již kvalifikace daňových orgánů v základních obrysech do vydání napadeného rozhodnutí nezměnila) mohl adekvátně reagovat.

b) faktické přijetí plnění od společností EUROPEDAX a DUOAKTIV

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

45/2023

53. Další otázkou je, zda žalobce prokázal přijetí plnění od společností EUROPEDAX a DUOAKTIV tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech, a tedy zda splnil hmotně právní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH.
54. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.
55. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.*
56. Žalobce předložil faktury týkající se přijetí 2 500 ks palet od společnosti DUOAKTIV ve zdaňovacím období listopad 2018 a 10 500 ks palet od společnosti EUROPEDAX ve zdaňovacím období leden 2019, a unesl tak své primární důkazní břemeno. Správce daně však pojal pochybnosti o skutečném provedení obchodu tak, jak byl žalobcem deklarován. V napadeném rozhodnutí je později žalovaný shrnul jako pochybnosti o ekonomické činnosti dodavatelů (sídlo na tzv. hromadné adrese, absence provozovny a skladu, v jiných zdaňovacích obdobích roku 2018 žádná nebo zanedbatelná vykázaná plnění) a s tím související pochybnosti ohledně obchodního modelu, kdy zkušený obchodník nakupuje od dodavatelů bez zázemí, pro které je obchod nahodilý, a kteří jinak nevykazují přijatá/uskutečněná plnění. Jako pochybné označil správce daně také úhrady provedené na nezveřejněný účet dodavatele DUOAKTIV na Slovensku, na kterém jinak nejsou patrné pohyby, přičemž existovaly také registrované bankovní účty vedené v ČR. To podle správce daně svědčí o možném odklonu peněz a pouhé simulaci plnění. Žalobce přitom dle svých tvrzení vždy ověřuje, zda platí na zveřejněný účet. Dále správce daně vyhodnotil jako podezřelé transakce na slovenském bankovním účtu EUROPEDAX (výběry hotovosti v řádech statisíců EUR, úhrada faktur někým jiným než žalobcem) a pojal podezření na zneužití oddílu B3 kontrolního hlášení (optimalizace daně vykázáním mnoha přijatých plnění do 10 000 Kč bez možnosti identifikace dodavatele) u společnosti EUROPEDAX ve zdaňovacím období říjen 2018 (v němž společnost EUROPEDAX na výstupu přiznala daň z plnění poskytnutého společnosti DUOAKTIV, od níž měl poté palety nakoupit žalobce). Konečně, společnost EUROPEDAX plnění neuvedla v daňovém přiznání, resp. neuhradila celou daň za zdaňovací období leden 2019. Palety zúčastněným obchodníkům nabídla třetí osoba (T. S.; nefiguruje ve společnostech EUROPEDAX a DUOAKTIV), mezi jednatelkami obou společností panoval příbuzenský vztah a neměly o obchodech povědomí.
57. Pochybnosti správce daně nerozptýlila ani reakce na výzvu, ve které žalobce nesouhlasil s hodnocením zjištěných skutečností a předložil skladové příjemky, které jsou však dle daňových orgánů pouhým formálním dokladem a nemohly tak pochybnosti rozptýlit. Žalobce změnil tvrzení, že si dopravu zajišťoval sám, na tvrzení, že dopravu zajišťovala společnost DYNAGET, konkrétně řidič Robek. Předložil také faktury za dopravu a podklady k fakturaci. K fakturaci dopravy za měsíc listopad 2018 žalobce předložil strojově psaný rozpis a rukou psaný rozpis, přičemž tyto se liší v obsahu. Novější, strojově psaný rozpis, obsahuje 4 jízdy mezi Hodonínem a Mutěnicemi, které ručně psaný rozpis neobsahoval. Doklad je dále upraven tak, aby výsledný součet cen odpovídal fakturované

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

45/2023

částce. Manipulace žalobce s doklady tak, aby odpovídaly jeho tvrzením, pochybnosti správce daně ještě prohloubila.

58. Správce daně získal na základě mezinárodního dožádání dokumentaci, dle které společnost DHL SK dodala 18 000 ks palet společnosti EUROPEDAX. Místem nakládky těchto palet byla Gáň na Slovensku. Za společnost EUROPEDAX převzal palety pan Skurák (uveden na dodacích listech), řidič převážející palety dle dodacích listů byl pan K. Dle svědecké výpovědi řidiče a dokumentace předložené společností DHL SK byly palety převáženy v rámci Slovenska z Gáně do Galanty. Doprava do Hodonína a z Hodonína k žalobci zůstala neprokázána.
59. Správce daně zjistil, že DHL SK dodala palety společnosti EUROPEDAX za 4,25 EUR/ks. Za stejnou cenu měla prodat společnost EUROPEDAX (resp. DUOAKTIV) palety žalobci. Není jasné, kdo hradil dopravu a jak je možné, že deklarovaní dodavatelé měli nulovou marži. Jediným skutečným profitem z tohoto obchodu může být nárok na odpočet, jehož se domáhá žalobce. Nikdo jiný finanční profit neměl. Žalovaný provedl také několik výslechů, které dle jeho názoru zjištěný skutkový stav potvrdily, resp. nevyvrátily.
60. Daňové orgány nerozporují, že společnost EUROPEDAX nakoupila palety na Slovensku. Nebyla však prokázána doprava těchto palet do ČR (aby mohly být dodány žalobci) ani jejich přeprava z Hodonína k žalobci. Naopak o uskutečnění přepravy panují pochybnosti. Ani jedna svědecká výpověď neprokazuje, že by palety od DHL SK byly přepraveny do Hodonína. K této přepravě nebyla žádná z vyslechnutých osob schopna cokoli relevantního sdělit. Výpověď pana K. odvolací orgán nerozporuje, svědek ale nevěděl, o jaké palety se jednalo ani či byly. Tato svědecká výpověď je způsobilá prokázat pouze to, že pan S. měl u pana K. ze známosti uloženy nějaké palety. Není jisté, zda byly majetkem EUROPEDAX či DUOAKTIV (pan S. přitom sám prostřednictvím jiné společnosti s paletami obchoduje), ani komu byly prodány. Na základě uvedeného dospěl žalovaný k závěru, že dodání palet deklarovanými dodavateli nebylo prokázáno.
61. Z uvedeného shrnutí dle zdejšího soudu plyne, že daňové orgány unesly důkazní břemeno stran pochybností o přijetí plnění od společností EUROPEDAX a DUOAKTIV. Jednatelé deklarovaných dodavatelů měli pouze obecné tušení o realizovaných obchodech a nebyla prokázána přeprava palet ze Slovenska k žalobci. Již tyto skutečnosti jsou dle zdejšího soudu pro unesení důkazního břemena správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostačující. Bylo tudíž na žalobci, aby jinými důkazními prostředky prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. To žalobce neprokázal.
62. Žalobce namítá, že správce daně kombinoval několik myšlenkových procesů, což žalobce zmátlo a on si nebyl jistý, co je rozporováno, a co má tedy prokazovat. Zdejší soud však po seznámení se se správním spisem zjistil, že co se týče plnění od společností EUROPEDAX a DUOAKTIV, správce daně neoperoval během řízení s jiným závěrem než s neprokázaným splněním hmotně právních podmínek nároku na odpočet daně. Dle soudu bylo tedy po celou dobu řízení, zejména z výzev k prokázání skutečností, zřejmé, co měl žalobce prokazovat.
63. Žalobce rozporuje jednotlivé pochybnosti daňových orgánů. Podle něj nejsou schopny ospravedlnit závěry žalovaného. Na tomto místě je třeba opětovně uvést, že pochybnosti daňových orgánů je nutné hodnotit v souhrnu a vzájemné souvislosti, nikoliv jednotlivě, jak

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

45/2023

činí žalobce. Jedná se přitom o pochybnosti, nikoliv o důkazy nedodání palet deklarovanými dodavateli, jak se je žalobce snaží vylicít. Jak již soud uvedl, v souhrnu má pochybnosti vyjádřené správcem daně za dostatečné. Nebylo povinností daňových orgánů, aby prokázaly původ palet, které žalobce dodával svým odběratelům, nebo aby odstraňovaly rozpory mezi jednotlivými podklady včetně svědeckých výpovědí.

64. Stejně jako žalovaný, nevidí zdejší soud důvod ke zjišťování, jak přesně probíhal obchod s paletami mezi původním slovenským vlastníkem palet (společnost TESCO), společností DHL SK a společností EUROPEDAX, a jak byly tyto obchody ze strany dotčených subjektů (formálně) vykázány. Není totiž jasné, jakým způsobem by mohly tyto informace ovlivnit výsledky daňového řízení u žalobce. Žalovaný nezpochybňuje, že společnost EUROPEDAX bylo na Slovensku dodáno 18 000 ks palet. Nebylo ovšem prokázáno, že tyto palety byly následně dodány žalobci v režimu tuzemského plnění. Jinými slovy, pokud žalobce požaduje prověřit historický původ plnění, jehož přijetí od dodavatele EUROPEDAX neprokázal, ani objasnění poukazovaného nesouladu (ať již by byla jeho příčina jakákoliv) by žalobci v unesení jeho důkazního břemena nijak nepomohlo.
65. Žalovaný podrobně hodnotí obsah svědeckých výpovědí v bodě 128 a násl. napadeného rozhodnutí (správce daně se jednotlivým provedeným důkazům a jejich hodnocení podrobně věnuje na str. 14 – 26 zprávy o daňové kontrole). Daňové orgány zde upozorňují na nesrovnalosti či rozpory výpovědí navzájem či s jinými důkazními prostředky. Toto hodnocení nebude zdejší soud rozsáhle shrnovat. Lze zmínit např. to, že z žádných provedených důkazů neplyne, zda a jakým způsobem se měly palety dostat z Galanty na Slovensku (kde se prokazatelně nacházely) do Hodonína (odkud je měla společnost DYNAGET vozit žalobci). Výpověď všech zúčastněných osob (jednatelky EUROPEDAX a DUOAKTIV, pan F., pan S.) je veskrze vágní, pan S. i pan F. (kteří měli obchody zařizovat, třebaže formálně neměli s uvedenými společnostmi žádný vztah) si ani nepamatovali, resp. vyvraceli, že v předmětných zdaňovacích obdobích něco pro společnost EUROPEDAX vykonávali. Dle výpovědi jednatelky EUROPEDAX v lednu 2019 společnost žádné palety od DHL SK neměla a nemohla je proto ani prodat žalobci. Řidič pan R. sice vypověděl, že pro nějaké palety do Hodonína jezdil, nicméně v jiném období (červen 2018, nikoliv zdaňovací období listopad 2018 a leden 2019). Faktury za přepravu palet z Hodonína k žalobci žalobce nepochybně následně upravoval (tato přeprava v nich původně nebyla evidována). Za tohoto stavu proto ob stojí závěr daňových orgánů, že přijetí tuzemského zdanitelného plnění od společností EUROPEDAX a DUOAKTIV žalobce navzdory předložení formální evidence (faktury a jejich úhrada, skladová evidence) neprokázal, a neprokazují je ani provedené svědecké výpovědi či dokumentace společnosti DYNAGET. Ostatně, žalobce žádné konkrétní nedostatky hodnocení výpovědí, kromě obecného nesouhlasu a vyjádření přesvědčení, že svědecké výpovědi dodání palet do Hodonína a následně žalobci prokazují, neuvádí.
66. Žalobce dále namítá, že uskutečnění zdanitelného plnění bylo zpochybněno pouze u něj a nikoliv u společností EUROPEDAX a DUOAKTIV. Dle žalobce se jedná o rozporné závěry, které navíc narušují zásadu neutrality daně, neboť obě společnosti daň přiznaly a uhradily. Žalovaný se dle žalobce s touto otázkou nevyřadil.
67. K tomu lze uvést, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyčlenil samostatný oddíl pro vypořádání dané odvolací námítky. To ovšem nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

45/2023

rozhodnutí, neboť z jeho odůvodnění je patrné, jak o těchto skutečnostech žalovaný uvážil. V bodě 109 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že společnost EUROPEDAX přiznala ve zdaňovacím období říjen 2018 dodání palet společnosti DUOAKTIV (jedná se o palety, které měly být poté dodány žalobci), oproti dani na výstupu však uplatnila nárok na odpočet na vstupu v neadresném oddílu B3, kde se pravděpodobně jedná o fiktivní nárok. Společnost EUROPEDAX za leden 2019 (kdy měla dodat palety žalobci) podala nulové daňové přiznání, uskutečněná plnění přiznala až na výzvu správce daně, daň neuhradila. Tyto skutečnosti dle žalovaného představují taktéž relevantní pochybnost o uskutečnění zdanitelného plnění, resp. jedná se o narušení neutrality daně. Dle zdejšího soudu je tímto námitka žalobce dostatečně vypořádána a vyvrácena.

68. Co se týče žalobcem namítaného nepoměru mezi daňovou povinností na vstupu a na výstupu, žalovaný jej nepřehlédl. Naopak se touto námitkou podrobně zabýval v bodech 186 – 191 napadeného rozhodnutí. Uzavřel, že nárok na odpočet byl odepřen k paletám, u nichž nebylo prokázáno, že byly fakticky dodány tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Právě v tomto významu je žalovaný označuje za „fiktivní“ palety. Daň na výstupu však souvisí s paletami, které žalobce opravdu prodal (skutečně existující palety, které mohl žalobce získat i z jiných zdrojů), a z logiky věci se tak nejedná o tytéž palety, a tedy ani tutéž daň.

c) procesní námitky

69. Zdejší soud nenabyl přesvědčení, že by daňové orgány postupovaly zaujatě, svévolně, laxně či v rozporu se základními zásadami daňové či obecně veřejné správy. Žalobcovými obecnými úvahami na toto téma se proto více nezabýval. Většinu námitek označených žalobcem jako „procesní námitky“ již soud vypořádal výše.
70. Pokud jde o námitku, že správce daně uměle prodlužoval lhůtu pro stanovení daně výsledkem svědků v rámci mezinárodního dožádání (přičemž jeden ze čtyř výsledků mohl dle žalobce být proveden v ČR), pak je nutné zejména zdůraznit, že celá daňová kontrola probíhala méně než 3 roky. Uvedená skutečnost proto nemohla mít vliv na lhůtu pro stanovení daně a ostatně i žalobce ve své replice výslovně uvádí, že k uplynutí této lhůty nedošlo. Z protokolu o výsledku svědkyně H. u slovenského správce daně vyplývá, že zástupce žalobce se výsledku účastnil. Skutečnost, že svědkyni je možné vyslechnout v ČR, nadnesl žalobce v podání ze dne 15. 2. 2021, svědkyně byla vyslechnuta dne 27. 5. 2021. Uvedený časový odstup je minimální, nelze tudíž předpokládat, že by svědkyně za tuto dobu něco podstatného zapomněla. I pokud by zdejší soud dal žalobci za pravdu v tom, že svědkyni bylo možné vyslechnout v ČR, za uvedených skutkových okolností by tato skutečnost neměla žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
71. Také pokud by správce daně skutečně selhal ve své kontrolní činnosti (jak žalobce tvrdí, nechal společnosti BENTAL Trade, macro marketing a jim předcházející chumel společností podnikat přesto, že mu byla známa jejich kontrolní hlášení a daňová tvrzení), nemá tato skutečnost žádný vliv na daňovou povinnost žalobce.
72. Zdejší soud závěrem dodává, že z ničeho nevyplývá, že by správce daně účelově vyměřil DPH žalobci jen z toho důvodu, že je kontaktní a se správcem daně spolupracuje. Naopak, správce daně a žalovaný popsali roli žalobce v podvodných řetězcích na pozici broker, čímž nárokoval neoprávněně odpočet na DPH. Proto správce daně žalobci doměřil daň. Také Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

45/2023

v případě neprokázání přijatého plnění od dodavatelů EUROPEDAX a DUOAKTIV byl žalobce pravděpodobně jediným, kdo z obchodu získal prospěch spočívající v neoprávněném nároku na odpočet DPH v případě, kdy nebylo prokázáno přijetí plnění od plátce daně.

V. Závěr a náklady řízení

73. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. května 2024

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.