



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka ve věci

žalobce: **PALETY Mutěnice, s.r.o.**, DIČ: CZ28292707
sídlem Lomená 930, 696 11 Mutěnice
zastoupený advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2023, č. j. 34994/23/5300-21441-713327

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. Žalobce podanou žalobou brojí proti výše označenému rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno celkem čtrnáct dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, a to:

- dodatečný platební výměr č. j. 3710342/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018 ve výši 179 152 Kč a stanoveno penále ve výši 35 830 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3710932/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2018 ve výši 170 873 Kč a stanoveno penále ve výši 34 174 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3710947/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2018 ve výši 169 550 Kč a stanoveno penále ve výši 33 910 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711123/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2018 ve výši 182 274 Kč a stanoveno penále ve výši 36 454 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711134/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2018 ve výši 159 048 Kč a stanoveno penále ve výši 31 809 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711138/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2018 ve výši 183 127 Kč a stanoveno penále ve výši 36 625 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711152/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2018 ve výši 171 884 Kč a stanoveno penále ve výši 34 376 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711172/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018 ve výši 145 630 Kč a stanoveno penále ve výši 29 126 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711180/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2018 ve výši 128 667 Kč a stanoveno penále ve výši 25 733 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711185/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2018 ve výši 228 520 Kč a stanoveno penále ve výši 45 704 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711190/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 305 695 Kč a stanoveno penále ve výši 61 139 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711197/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2018 ve výši 262 608 Kč a stanoveno penále ve výši 52 521 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3711200/22/3010-50521-707023 ze dne 02.08.2022, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2019 ve výši 224 845 Kč a stanoveno penále ve výši 44 969 Kč.
2. Těmito rozhodnutími tak správce daně po provedené daňové kontrole ohledně DPH u žalobce za daná zdaňovací období doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a §

143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2022, DPH. Správce daně v průběhu daňové kontroly na základě provedení dokazování dospěl k závěru, že prokázal účast žalobce v rámci dodavatelsko-obchodních transakcí, jejichž smyslem bylo získat neoprávněnou výhodu spočívající v uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně identifikoval celkem 34 řetězců společností zapojených do obchodu s paletami, ve kterých společnosti BENTAL Trade s.r.o., Revoluční 1082/8, Nové Město, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ05381878 a macro marketing s.r.o., Jaurisova 515/4, Michle, 140 00 Praha 4, DIČ: CZ06480195, figurovaly jako přímí dodavatelé daňového subjektu (přičemž v některých případech byla společnost BENTAL Trade dodavatelem macro marketing, tj. subdodavatel daňového subjektu) a společnosti EBKO s.r.o., DIČ: CZ02463067, Dompler Plus s.r.o., DIČ: CZ29447305, ASKIRA s.r.o., DIČ: CZ25742256, ATLANT SNAB – Moravia s.r.o., DIČ: CZ29366879, ATAK s.r.o., DIČ: CZ65409965, KVALSTAV s.r.o., DIČ: CZ26823853, a STAVOSPECIAL s.r.o., DIČ: CZ27754049, byly subdodavateli daňového subjektu. Správce daně v uvedených obchodních vztazích identifikoval objektivní kritéria, v jejichž souhrnu dospěl k závěru, že daňový subjekt mohl či měl vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem, přičemž neučinil taková opatření, která lze rozumně vyžadovat k zabránění jeho účasti na daňovém podvodu.

3. Žalovaný se s těmito závěry správce daně v žalobou napadeném rozhodnutí zcela ztotožnil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
5. Žalobce v obsáhlé žalobě svou žalobní argumentaci vystavěl na polemice s dílčími právními závěry a konkrétními důvody, na základě kterých žalovaný neshledal opodstatněnými odvolací námitky žalobce proti rozhodnutím správce daně. Tyto právní závěry a důvody také žalobce v žalobě rekapituluje, přičemž je nepovažuje za souladné se zákonem, ani s judikaturou správních soudů.
6. Žalobce namítá, že je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť správce daně neunesl svoje důkazní břemeno ve smyslu prokázání základních podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu definovaných Soudním dvorem Evropské Unie (dále jen „SDEU“), přičemž žalovaný nezákonné dodatečné platební výměry potvrdil. Správce daně ani žalovaný (i) neprokázali podvodné jednání ani chybějící daň, která měla v důsledku tohoto podvodného jednání vzniknout (ii) neprokázali objektivní okolnosti svědčící o účasti žalobce na podvodném jednání resp. (iii) žalobce prokázal přijetí veškerých opatření, aby se případnému podvodnému jednání vyhnul.
7. Napadené rozhodnutí je dále i skutkově nesprávné, neboť správce daně i žalovaný chybně hodnotí předložené důkazní prostředky, skutečnosti údajně prokazané u jednoho plnění bezdůvodně rozšiřují i na plnění ostatní a závěry staví na ničím nepodložených subjektivních úvahách.
8. Ve vztahu k dodavatelům BENTAL Trade a macro marketing žalobce dále namítá i vadu nepřezkoumatelnosti, neboť žalovaný uvádí zcela překvapivé a ničím nepodložené závěry o úmyslu žalobce páchat údajné podvodné jednání, ač zároveň trvá na tom, že žalobce o podvodném jednání pouze „mohl a měl vědět“.

9. Napadené rozhodnutí pak v neposlední řadě potvrzuje závěry a postup správce daně v rámci daňové kontroly, kde se však správce daně dopustil celé řady závažných procesních pochybení, která ve svém souhrnu zatěžují celou daňovou kontrolu vadou nezákonnosti a pouze vypovídají o celkovém obrazu daňové kontroly vedené toliko snahou doměřit daň u „kteréhokoliv spolupracujícího subjektu“.

III. Vyjádření žalovaného, replika žalobce a duplika žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nadále setrvává na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a nesouhlasí s žalobními námitkami žalobce, které nadto považuje za obsahově totožné s námitkami odvolacími. Proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z něhož obsáhle cituje, přičemž námitky žalobce shledává nedůvodnými.
11. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného opětovně poukazuje na svou žalobní argumentaci, přičemž má za to, že žalovaný ve vyjádření k žalobě na ně reagoval nedostatečně.
12. V duplice pak žalovaný poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 62 Af 45/2023-267, který dle jeho názoru řeší skutkově i právně identickou věc, mimo jiné i z důvodu zapojení společností BENTAL Trade s.r.o. i macro trading s.r.o. do tam řešených dodavatelsko-obchodních transakcí.

IV. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 s. ř. s.), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
15. 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. Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. Z odůvodnění rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k žalobcem uplatněným

námítkám zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, o čemž svědčí i skutečnost, že žalobce se závěry žalovaného polemizuje, a proto krajský soud mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.

16. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně a žalovaného, na jehož základě neuznali žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelných plnění (nákup textilního zboží) v předmětných zdaňovacích obdobích, a to z důvodu zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
17. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
18. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).

19. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. V tomto ohledu nelze považovat tvrzení, že u jednoho z článků obchodního řetězce nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně totiž je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (srov. odst. [46] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). Při posouzení existence podvodu na DPH proto vycházejí orgány finanční správy z judikatury NSS, která podvod na DPH chápe jako kombinaci narušení neutrality daně a nestandardních okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016–58, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).
20. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzovaných obchodních transakcích (řetězcích) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
21. Předtím nicméně považuje krajský soud za žádoucí zmínit, že při formulaci právních závěrů v nyní projednávané věci se mimo jiné opíral i o právní závěry vyslovené zdejší soudem v citovaném rozsudku č. j. 62 Af 45/2023-267 (věc „F.“), a to nejen z toho důvodu, že se jedná o právně totožnou věc, ale i s ohledem na podobnost skutkových okolností projednávané věci. Ta je dána především personální provázaností, kdy žalobce ve věci rozsudku č. j. 62 Af 45/2023-267 (J. F.) je současně jednatelem žalobce; dále shodným výskytem společností BENTAL Trade s.r.o. a macro marketing s.r.o., včetně osoby vystupující v pozici jejich obchodního zástupce (Ing. I. M.) a také přítomností osoby jednatele subdodavatelských společností (B. M.). Dále je zde patrné totožné schéma dodavatelsko-obchodních transakcí, se shodným výskytem a rolí společností BENTAL Trade s.r.o. a macro marketing s.r.o., přičemž místo jednatele J. F. se v nyní projednávané věci vykytuje žalobce, jehož je J. F. jednatelem. O vzájemné provázanosti v neposlední řadě svědčí i skutečnost, na kterou upozorňuje i žalovaný ve své duplice, že žaloby v obou uvedených případech jsou co do charakteru argumentace i samotného obsahu velmi podobné. Nadto je třeba vhodné poukázat i na skutečnost, že 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. I. 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 přímo žalobce. Také v této věci zastupoval dodavatele pan I. M.

22. V nyní projednávané věci žalovaný svůj závěr o existenci podvodu na DPH opírá o výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU, přičemž na základě skutkových zjištění týkajících se jednotlivých subjektů zapojených do uvedených obchodních řetězců u nich ve sledovaných zdaňovacích obdobích identifikoval chybějící daň ve vztahu k plněním, která žalobce od nich přijal. Žalobce posledním článkem několika dodavatelsko-odběratelských řetězců, které žalovaný podrobně znázornil na str. 16 až 22 rozhodnutí). Do řetězce bylo zapojeno množství výše jmenovaných právnických osob, které se v čase střídaly před společnostmi BENTAL Trade a macro marketing. Tyto společnosti na pozici subdodavatelů, popř. sub-subdodavatelů se podílely na přepravech dřevěných palet pouze fakturačně, přičemž společnosti EBKO, ASKIRA a ATLANT SNAB na základě plné moci zastupovala jedna a táž osoba (B. M.). Společnosti ATAK a KVALSTAV taktéž zastupoval pan B. M., a to z titulu funkce jednatele. Společnost Dompler Plus byla zastupována P. M., synem I. M. Dle pana M. společnost STAVOSPECIAL zajišťovala nákup palet pro všechny v předchozích třech větách uvedené společnosti (pravděpodobně z Blanska a Mutěnic), přičemž jménem této společnosti jednal Z. K. (dále jen „pan K.“), který však již v posuzovaných zdaňovacích obdobích nebyl jednatelem této společnosti (jednatelem byl pouze v období od 12.06.2013 do 27.03.2015). Tyto společnosti byly tzv. schránkovými společnostmi, za kterými není nic hmatatelného. Z výpovědi B. M. nadto vyplývá, že o obchodování s paletami toho mnoho nevěděl a palety během obchodování ani neviděl.
23. Dle žalovaného z kontrolních hlášení obou přímých dodavatelů žalobce, tj. společností BENTAL Trade a macro marketing, vyplývá, že tyto společnosti daňové doklady vztahující se k pořízení zboží a k jejich následnému dodání zahrnuly na vstupu i výstupu do daňových příznání v posuzovaných zdaňovacích obdobích, čímž splnily roli „buffera“ a současně „missing tradera“, což se v posuzovaných případech prolíná, jelikož oba dva subjekty, jak je uvedeno, vykazaly předmětné transakce v daňových příznání, navenek tak působily jako běžný obchodník, avšak doměřenou daňovou povinnost do státního rozpočtu neuhradily. V případě subdodavatelů EBKO, ATLANT, ASKIRA, ATAK a KVALSTAV (zdaňovací období květen až prosinec 2018 a leden a březen 2018) se jedná o nekontaktní společnosti typu „buffer“, které jsou do podvodných řetězců vkládány za účelem znemožnění správců daně prošetřit vydefinovaný podvod na DPH. V těchto konkrétních případech byli tito subdodavatelé, případně sub-subdodavatelé článkem řetězce, který je nekontaktní, neumožnili prošetřit správců daně dané transakce, což byl hlavní důvod, proč byl tímto způsobem daňový podvod konstruován. Žalovaný pak v odůvodnění rozhodnutí vizuálně znázornil chybějící daň v jednotlivých člancích řetězců v členění dle jednotlivých zdaňovacích období (str. 23 až 25), přičemž uzavřel, že má jednoznačně prokázáno, že v posuzovaných případech došlo k narušení neutrality daně z přidané hodnoty u přímých dodavatelů žalobce BENTAL Trade a macro marketing a u subdodavatelů, případně sub-subdodavatelů EBKO, ATLANT, ASKIRA, ATAK a KVALSTAV v dodavatelsko-odběratelských řetězcích. Byl tak naplněn předpoklad pro učinění závěru o zasažení předmětných transakcí daňovým podvodem.
24. Krajský soud se tímto závěrem žalovaného i správce daně ztotožňuje, neboť koresponduje s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. kupříkladu také rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Krajský soud tak má rovněž za to, že bylo žalovaným, resp. správcem daně postaveno najisto, že ve výše

popsaných a správcem daně detekovaných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň. 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 přepravej 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 neoprávněné daňové zvýhodnění.

25. Existence chybějící daně nicméně není jediným předpokladem závěru o existenci podvodu na DPH, nýbrž musí být konstatován za současné přítomnosti nestandardností v celém obchodním řetězci. V této souvislosti žalovaný dle krajského soudu důkladně (s oporou ve skutkových zjištěních) popsal nestandardní a v řadě rysů shodný postup jmenovaných společností, včetně žalobce.
26. 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 I. M. nyní zastupoval dodavatele na základě plných mocí a byl jejich zaměstnancem. Na rozdíl od tehdejší situace ovšem zároveň nyní pan I. M. zastupoval společnosti, které se samy o sobě jeví jako nedůvěryhodné. Důležitá je podobnost obou věcí spočívající v tom, že obchody 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 I. M. zastupoval společnosti, které jej k tomu skutečně zmocnily, je jistě určitým jeho ponaučením. Potřebu obezřetnosti to však samo o sobě nevyklučuje.
27. 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 nezkontrolují. Dle zdejšího soudu došlo v nyní posuzované věci pouze k přidání mezičlánku, společností skutečně zastupovaných panem I. M., které pak stejně jako žalobce v roce 2016, nejsou schopné prokázat přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.
28. 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. Žalovaný podrobně popsal, jak byla naprostá většina finančních prostředků vybírána obratem v hotovosti. V období od 1. 1. 2018 do 13. 12. 2018 činily výběry z bankomatu u společnosti BENTAL Trade celkem 26 590 500 Kč, tj. 93,87 % všech přijatých plateb v tomto období. V případě společnosti macro marketing výběry z bankomatů činily celkem 29 369 700 Kč, tj. 98,06 % plateb přijatých v období od 5. 6. 2018 do 10. 5. 2019. 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. Obzvlášť vzhledem k obchodní minulosti žalobce a pana M.

29. Žalobci lze přisvědčit v názoru, že pokud by byl původním zdrojem palet jeho dodavatelů jiný tuzemský plátce 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.
30. Krajský 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 nevylučují, 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.
31. Žalobce namítá, že nebyla prokázána jeho vědomá účast na podvodu. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, toliko subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „*je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.*“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60: „*Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.*“
32. Jinými slovy, jak již bylo výše zmíněno, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v citovaném rozsudku ve věci *Optigen*, v němž bylo zdůrazněno, že „*nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci*

*dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Netto Supermarkt*, C-271/06).*

33. Soudní dvůr EU proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (srov. citované rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
34. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). „Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).
35. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. „I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38, s inspirací v citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).

36. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobce je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo výše zmíněno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil řadu objektivních okolností, přičemž krajský soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde podrobně rekapitulovat. Spíše se prizmatem uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu soustředí na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobce o jeho účasti na podvodném jednání. Přesněji řečeno otázky, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobci z důvodu jeho povědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci daňového i odvolacího řízení obstát, a to i v kontrastu s žalobními námitkami žalobce.
37. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60, „[s]kutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že ‚je zarážející‘, ‚nelogické‘, je nutno se pozastavit‘, ‚není obvyklé‘ či ‚je s podivem‘. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“
38. Prizmatem výše uvedeného krajský soud nahlédl na odůvodnění tvrzených nestandardností v jednání mezi žalobcem a jeho dodavatelem, a konstatuje, že v daném případě byla ze strany žalovaného nestandardnost v žalobcově obchodní praxi prověřované v průběhu daňového řízení prokázána.
39. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl objektivní okolnosti, na základě kterých žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH. Kladl přitom důraz zejména na osobu pana M. a na jeho historii coby zprostředkovatele (zástupce dodavatelů). Dále uvedl postupné obměňování společností, nezáměr 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; dále adresy jednatelů dodavatelů žalobce na adrese Magistrátu města Brna). Bylo zjištěno, že žalobce v rozporu se svým tvrzením neprověřoval či ignoroval rizikové znaky zapojených společností.
40. Problematice osoby pana M. se žalovaný podrobně věnoval na str. 26 až 28 napadeného rozhodnutí. Krajský soud souhlasí, že po shora nastíněné vzájemné obchodní historii by logicky a ekonomicky uvažující subjekt buď s panem I. 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 nesvědčí.

41. 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. V této souvislosti lze odkázat na závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 12. 2022, č. j. 59 Af 9/2022 -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 hrát oproti např. jednatele společnosti marginální roli, a skutečným významem pana X v řešené věci, který zcela zastiňoval statutární představitele zainteresovaných společností, jež i s ohledem na to žalovaný důvodně označil jako bílé koně.“*
42. 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 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).
43. 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.
44. Dle krajského soudu všechny žalovaným 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. Rovněž krajský soud má za prokázané, že žalobce se zapojil do řetězce společností, které si fakturačně přeprodovaly zboží – palety. Přími dodavatelé žalobce, společnosti BENTAL Trade a macro marketing, byli společnostmi s virtuálním sídlem, bez kapacity pro skladování palet. BENTAL Trade měl vlastní webové stránky, kde bylo obecně uvedeno, že

tato společnost „má zájem v oblasti dřevařského průmyslu“, přičemž její hlavní činnost byla zjevně zaměřena na servis elektronických zařízení. Společnost macro marketing se na žádných webových stránkách neprezentovala. Žalobce měl přinejmenším vědět, že se u těchto společností vyskytují nestandardní indicie, které, pokud by je žalobce chtěl vzít do úvahy, nutně musely vyvolávat přinejmenším podezření z rizikového podnikání a podvodného jednání.

45. Krajský soud v návaznosti na to nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že tyto okolnosti provázající dané dodavatelsko-obchodní transakce bral na zřetel a neignoroval je, jak tvrdí žalovaný, když prokázal, že postupoval zcela obdobně jako u ostatních dodavatelů, ba v některých ohledech (vzhledem ke zkušenostem s panem M.) i obezřetněji. Uvedené tvrzení totiž nekoresponduje se skutečným chováním žalobce v průběhu sledovaného období. Žalobce, i přes výskyt zmíněných indicií a podezřelých okolností, s jednatelem BENTAL Trade a macro marketing se před zahájením obchodní spolupráce nesetkal, tito jednatele se o obchod s paletami sami nestarali. Společným zástupcem BENTAL Trade a macro marketing byl pan I. M., u kterého byla předložena plná moc pouze od BENTAL Trade. O panu M. žalobce musel přitom vědět, že ještě v nedávné minulosti (rok 2016) se tento zprostředkovatel dopustil falšování plných mocí od deklarovaných dodavatelů palet, čímž nebylo možné ověřit skutečný původ zboží a žalobci tak vinou jednání pana M. vznikla „škoda“ v podobě odepřené nároku na odpočet daně ve zdaňovacím období leden a březen 2016. Ani po této negativní zkušenosti s panem M. žalobce neuzavřel se společnostmi BENTAL Trade a macro marketing písemnou smlouvu, aby se přinejmenším pojistil v případě vzniku škody a nutnosti řešit případné spory v rámci občanskoprávního řízení. Žalobce ani v posuzovaném období nezjišťoval původ palet a ani nepožadoval předání dodacího listu v okamžiku předání palet, aby mohl dodané zboží zkontrolovat. V případě společnosti macro marketing dokonce žalobce po dobu půl roku hradil na nezveřejněný účet v rozporu s § 96 ZDPH. V této souvislosti nelze přehlížet to, že žalobce se ve sledovaném období v rámci daných dodavatelsko-obchodních transakcí sám odchýlil od své obchodní praxe, když v dlouhodobých vztazích s jinými subjekty (TRUCK Stop a Kostelecké uzeniny) jednal přímo s nimi, resp. s jejich zaměstnanci, dopravu palet zajišťoval samotný žalobce a dodání zboží co do počtu a smluvené kvality bylo možné ověřit okamžitě po jeho dovezení.
46. Pokud jde o žalobcovy zbylé námitky, souhrnně označované jako „procesní námitky“ či „vady a pochybení“, krajský soud k nim (ve shodě s citovaným rozsudkem č. j. 62 Af 45/2023-267) uvádí, že se jedná převážně o obecné nesouhlasné výtky ze strany žalobce, který je přesvědčen, že daňové orgány postupovaly zaujatě, svévolně, laxně či v rozporu se základními zásadami daňové či obecně veřejné správy. S tímto hodnocením se krajský soud neztotožňuje, a proto se žalobcovými obecnými úvahami na toto téma více nezabýval, přičemž ostatní, více konkrétní námitky, soud vypořádal výše. Krajský soud považuje za vhodné se vyjádřit k námitce ohledně délky daňové kontroly, resp. selhání kontrolních mechanismů ze strany daňových orgánů. Je sice 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 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 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 až několik 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. Pokud by soud přisvědčil názoru, že správce daně skutečně selhal ve své kontrolní činnosti (jak žalobce tvrdí, nechal společnosti BENTAL Trade, macro marketing a ostatní zapojené společnosti podnikat přesto, že mu byla známa jejich kontrolní hlášení a daňová tvrzení), tato skutečnost nemá žádný vliv na daňovou povinnost žalobce. Krajský 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.

V. Závěr a náklady řízení

47. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
48. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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 nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 11. září 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu