



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: **Relax Valtice s.r.o.**
sídlem Břeclavská 1100, Valtice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2024, č. j. 10722/24/5300-21441-712906,

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 čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 4. 2023 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor-květen 2019 v celkové výši 2 823 420 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 564 685 Kč. Správce daně žalobci neuznal odpočet daně z plnění přijatých od společností GALGALA, spol s r.o. (dále jen „GALGALA“) a Vientre a.s. (dále jen „Vientre“), neboť plnění byla zasažena podvodem na DPH, o čemž Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

žalobce věděl nebo minimálně měl a mohl vědět. Předmětem plnění bylo ve všech případech víno (nebalené, lahvové, BIB boxy). 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 účast žalobce na něm. Napadené rozhodnutí budí podle žalobce dojem, že daňové orgány chtěly za každou cenu neuznat jeho nárok na odpočet DPH a vybrat u něj daň, kterou měly uhradit jiné subjekty. U těch však daňové orgány při výběru daní selhaly. Žalovaný se nesnažil správně zjistit a stanovit daň, neprokázal rozhodné skutečnosti a pouze negoval argumentaci žalobce. Odmítnutí nároku na odpočet DPH pro účast na podvodu není upraveno zákonem a je podle žalobce v rozporu s jeho právem na vlastnictví dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Na jeho přezkum je proto nutné pohlížet obzvláště přísně.
3. Daňové orgány vyvodily chybějící daň z toho, že dodavatelé žalobce neprokázali splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně, respektive že během prováděné daňové kontroly nebyli kontaktní. Ke ztrátě daně, nikoli však ve smyslu chybějící daně, tak došlo pouze zásahem finanční správy. Nekontaktnost dodavatelů neprokazuje úmysl krádit daň, umělé snižování daňové povinnosti ani fiktivnost plnění. Naopak může jít o podnikatelské selhání. To, co stačilo pro konstatování nesplnění podmínek nároku na odpočet daně v řízení u dodavatelů, však nestačí na prokázání chybějící daně v řízení s žalobcem.
4. Daň byla doměřena za plnění nesouvisející s žalobcem. Plnění dodaná žalobci oba dodavatelé v daňových přiznáních i kontrolních hlášeních vykázali. Výslednou daň uhradili. I kdyby však daň neuhradili, to samo o sobě neznamená existenci chybějící daně ve smyslu podvodu na DPH. Mimo nekontaktnost dodavatelů žalobce je napadené rozhodnutí postaveno pouze na domněnkách daňových orgánů.
5. Chybějící daň shledaly daňové orgány v plněních přijatých dodavatelem v ceně do 10 000 Kč. Nemuselo však jít o fiktivní plnění. Mohlo jít o zboží od menších dodavatelů, v menším množství. Nesprávná je také domněnka, že se jedná o fiktivní plnění, protože je dodavatelé nemají kde skladovat. Žalovaný pouze nezjistil informaci o faktických prostorách, které by vyhodnotil jako vhodné.
6. Nebyly prokázány ani objektivní okolnosti svědčící o žalobcově vědomé účasti na daňovém podvodu. Musí se jednat o okolnosti, které prokazatelně nastaly před nebo během obchodů, vymykají se standardům trhu s danou komoditou a není pro ně rozumné vysvětlení. Žalovaný vůbec nezkoumal, co podezřelého mohl žalobce na transakcích vyzorovat jako běžný obchodník s vínem. Nezabýval se ani tím, jaký standard panuje na trhu s vínem a zda jsou zjištěné okolnosti nestandardní i v kontextu trhu s touto komoditou.
7. Dle žalobce se jednalo o klasický třístranný obchod. Bylo nakoupeno nebalené víno od výrobců z jiného členského státu (Itálie, Maďarsko) přes dodavatele v České republice (BZENEC SEKT a.s., dále též „BZENEC SEKT“), ale víno mířilo příjemci RIMAVÍNO s.r.o. (dále též „RIMAVÍNO“) v jiném členském státě (Slovensko). Zde bylo víno stočeno, nalahvováno a prodáno dodavatelům GALGALA nebo Vientre, od nichž je odebíral žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

8. Daňové orgány považují personální propojení, které je v korporátním prostředí běžné, za jednoznačný důkaz podvodu na dani. Údajné personální propojení žalobce s dodavatelem vyvozují z toho, že bylo při prohlídce společnosti BZENEC SEKT nalezeno razítko dodavatele GALGALA. Jelikož je žalobce personálně propojen se společností BZENEC SEKT, je tedy propojen i se společností GALGALA. Razítko do společnosti BZENEC SEKT kdysi odvezl pan Dobeš spolu s vyžádanými doklady v rámci kontroly celního úřadu a asi ho tam zapomněl. Tak jako tak je dle žalobce personální propojení naopak projevem obezřetnosti, jelikož ke známým subjektům je vyšší míra důvěry. Žalobce si dodavatele běžně ověřil. A žádné indicie o podvodu na dani neshledal.
9. P. D., který vůči žalobci jednal za dodavatele, zemřel v listopadu 2021. Výslech provedený Generálním ředitelstvím cel je proto zřejmě výslech jiného P. D. Není proto divu, že vyslýchaný o posuzovaném obchodu nic nevěděl.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Nerozporuje, že pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH není zákonná úprava, ale že je tato možnost odvozena z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Sám žalobce tuto judikaturu cituje. Na rozdíl od žalobce je však žalovaný přesvědčen, že požadavkům plynoucím z této judikatury dostal. Existenci daňového podvodu a vědomou účast žalobce na něm prokázal.
11. Žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020-61, a ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46. Z těchto rozhodnutí vyplývá ustálený závěr, že nárok na odpočet DPH nelze přiznat tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Nárok na odpočet daně nevzniká v podvodném řetězci nikomu, kdo o podvodu věděl nebo mohl a měl vědět, a to i v případě několika článků v řetězci. Cílem není zajistit úhradu chybějící daně, ale chránit fungování systému DPH jako celku. Daňové orgány se tedy nesnažily u žalobce vybrat daň, kterou měly vybrat u jiného subjektu, ale odepřely mu nárok na odpočet, protože svou účastí na podvodu ohrožoval systém DPH.
12. Žalovaný uvedl, že již samotná nekontaktnost dodavatelů postačuje pro závěr o chybějící dani, přičemž tento závěr opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021-41, či ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46. Nelze proto přisvědčit žalobci, že chybějící daň vznikla v důsledku postupu správce daně. Narušení daňové neutrality bylo v řetězcích od počátku přítomno, nekontaktní dodavatelé se jej pouze pokusili svou nečinností zakrýt.
13. Není pravdou, že daňové orgány neprokázaly, že dodavatelé žalobce neodvedli daň z plnění dodaných žalobci. V bodech 44 a násl. napadeného rozhodnutí je podrobně popsáno, že v důsledku fiktivních plnění na vstupu byla uměle snižována daň na výstupu. Nelze tedy říct, že by se doměřená daň netýkala plnění pro žalobce. Nesprávná je také žalobcova úvaha, že neuhrazená daň, kterou lze vysledovat či vymoci u jeho dodavatelů, není chybějící daň v řetězci týkající se i jeho samotného. Ostatně ani dodatečné vymožení daně bez součinnosti dlužníka či proti jeho vůli nemá vliv na posouzení, zda se některý ze subjektů v řetězci dopustil podvodného jednání či nikoliv.
14. Nestandardní okolnosti, které nastaly v nyní posuzovaném případě, lze považovat za nestandardní v jakémkoliv odvětví podnikatelské činnosti. Personálně propojené společnosti (většinou řízené žalobcem) si mezi sebou přeprodávaly víno přes společnosti Vientre a Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

GALGALA, které prodávaly víno žalobci levněji, než je samy nakupovaly. Toto nelogické snížení ceny muselo být žalobci vzhledem k personálnímu propojení s ostatními společnostmi v řetězci zřejmé. Zapojení dodavatelů Vientre a GALGALA mezi články personálně propojené s žalobcem postrádalo (mimo snižování daňové povinnosti) ekonomický smysl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64). Žalobce většinu vína odebraného od těchto dodavatelů ani neuhradil, ostatně ve smlouvě se společností Vientre byl uvedený neexistující bankovní účet (smlouva byla zjevně sepisována dodatečně). Neuvedl žádná specifika obchodu s vínem, která by tyto okolnosti smysluplně vysvětlovala.

15. Veškerá tvrzení žalobce byla v průběhu daňové kontroly vyvrácena, nebo neměla oporu ve zjištěných skutečnostech. Ačkoliv výslech P. D. byl shrnut již ve zprávě o daňové kontrole doručené žalobci dne 23. 3. 2023, žalobce zmiňuje úmrtí této osoby v roce 2021 až nyní. Záměna je přitom nepravděpodobná, protože z výpovědi vyplývá, že P. D. jednatele žalobce znal, ačkoliv popřel jakoukoliv obchodní či jinou spolupráci. Žalovaný proto považuje žalobcovu tvrzení za účelové ve snaze *udržet naživu* odůvodnění zvoleného obchodního modelu. Tvrzení o zapomenutí razítka panem D. v sídle společnosti BZENEC SEKT nemá žádnou oporu ve zjištěných skutečnostech. Vedle dalších skutečností svědčících o personálním propojení žalobce a společností v řetězci a o tom, že dodavatelé nebyli zastupováni P. D., proto neobstojí.
16. Žalovaný souhlasí, že z pohledu obchodování jsou personálně propojené společnosti nejvíce důvěryhodnými partnery. O to víc nerozumně působí zapojení uměle vložených dodavatelů bez přidané hodnoty, prodávajících zboží žalobci se ztrátou. Nelze přisvědčit tomu, že by žalobce své dodavatele byl jen zběžně prověřoval. Za tyto společnosti jednal údajně s panem D., který neměl ke společností žádný formální vztah. Sám žalobce uvedl, že si ani nevšiml, kdy byla společnost GALGALA nahrazena společností Vientre. Předložená smlouva a další doklady byly zřejmě antedatované. Žalobce si tedy při uzavírání obchodů neopatřil ani základní dokumentaci.

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 v prvé řadě polemizuje s obecnými právními východisky veřejné správy daní. Lze mu přisvědčit, že možnost odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH není výslovně stanovena zákonem. Daňové orgány možnost odepření nároku na odpočet DPH vyvozují ze zásady neutrality daně a z judikatury SDEU, jak ostatně zmiňuje i sám žalobce v žalobě. Nejvyšší správní soud se k obdobné polemice s prameny práva v souvislosti s hodnocením podvodu na DPH vyjádřil např. v bodech 21-24 rozsudku ze dne 30. 11. 2023, č. j. 10 Afs 339/2021-53. Odkazované rozhodnutí lze shrnout tak, že vnitrostátní orgány a soudy mohou v takových případech odpočet DPH nebo osvobození od DPH odepřít, a to i pokud vnitrostátní právo nestanoví možnost odepřít nárok na odpočet DPH nebo osvobození od daně. Pokud totiž daňový subjekt uplatní nárok na odpočet DPH podvodným způsobem, jeho jednání nenáleží právní ochrana, přestože by

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

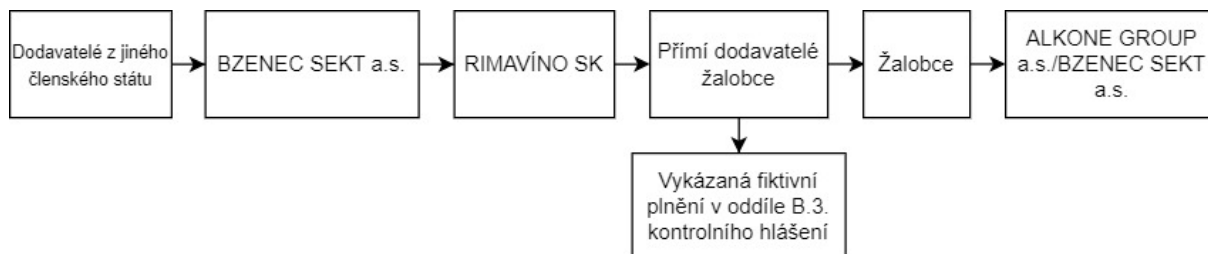
21/2024

jinak splnil podmínky pro nárok na odpočet DPH. Judikatura SDEU a Nejvyššího správního soudu také dlouhodobě udává určitý standard nutný k prokázání existence podvodu a účasti daňového subjektu na něm. Ten, stejně jako skutečnost, že důkazní břemeno ohledně existence podvodu a žalobcově účasti (povědomí) na něm leží na daňových orgánech, zdejší soud (stejně jako daňové orgány) nezpochybňuje. Žalobce proto nemusí mít obavy, že by byla opomíjena vážnost situace a negativní důsledky odepření nároku na odpočet DPH v jeho majetkové sféře.

20. Z ustálené judikatury SDEU 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 SDEU 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 zasazeno 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*).
21. 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).
22. Dle žalovaného zastával v nyní posuzované věci žalobce roli tzv. *buffera* (podrobně viz bod 18 napadeného rozhodnutí) v dodavatelsko-odběratelském řetězci, který se v jednotlivých zdaňovacích obdobích nepatrně lišil. Správce daně podobu řetězce v jednotlivých zdaňovacích obdobích podrobně znázornil ve zprávě o daňové kontrole na str. 16 a 17. Do

21/2024

řetězce byli zapojeni dodavatelé z jiného členského státu (Maďarska či Slovenska) a za nimi společnosti více či méně personálně propojené s žalobcem. Žalobce dál prodával víno rovněž společností, se kterými byl personálně propojen. Řetězce popsané správcem daně lze znázornit takto:



23. Víno, které bylo předmětem obchodních transakcí, pocházelo z jiných členských států (z Itálie a Maďarska). Bylo objednávalo českou společností BZENEC SEKT v nebalené formě (minimálně formou balených 20 l BIB boxů) a přepraveno z jiných členských států rovnou slovenské společnosti RIMAVÍNO. Ze společnosti RIMAVÍNO bylo již lahvované víno či v minimálním množství víno v BIB boxech přepraveno do skladů společnosti ALKONE GROUP či nebalené cisternové víno bylo v nezměněné podobě přepraveno do skladu BZENEC SEKT (tj. konečných odběratelů). Fakturačně ovšem bylo víno přeprodáno přes více společností. Fakturováno bylo přes společnosti GALGALA a Ventre (dodavatelé žalobce) a přes žalobce. Žalobce pak víno fakturoval konečným odběratelům ALKONE GROUP a BZENEC SEKT (kdy druhá jmenovaná společnost ve zdaňovacích obdobích duben a květen 2019 figurovala v řetězci jako první článek objednávací víno z jiných členských států a zároveň jako konečný odběratel). Dodavatelé žalobce sehráli v řetězci úlohu *missing traders*. Oproti daňové povinnosti vzniklé v souvislosti s vínem porízeným z jiného členského státu a poté dodávaným žalobci uplatňovali fiktivní nárok na odpočet daně plněními vykázanými v oddíle B.3. kontrolních hlášení (plnění do 10 000 Kč včetně daně), následně se stali pro správce daně nekontaktními, neumožnili zahájení daňové kontroly a doměřenou daň neuhradili. Konečné články řetězce – odběratelé žalobce, zaujaly roli brokerů a čerpaly daňovou výhodu. Celý obchod probíhal v rámci společností personálně propojených osobami R. M. (jednatel žalobce), jeho manželky, bratra a jeho manželky a spolupracujících osob, pánů S., N. a K.
24. Žalovaný vysvětlil, za jakých okolností dospěl k závěru o fiktivní povaze plnění, a tedy chybějící dani vzniklé v důsledku podvodného jednání, nikoliv podnikatelského pochybení. Vedle shora uvedeného žalovaný zdůraznil, že u společnosti GALGALA byla kromě vína dále dodávaného žalobci plnění v oddíle B.3. kontrolního hlášení jedinými plněními, které společnost GALGALA v daném zdaňovacím období přijala, přitom však žádná další plnění neuskutečnila. Společnost nedisponovala žádnými prostorami (provozovnou, sídlem), kde by mohla skladovat nakoupené zboží. S ohledem na vykázanou částku by se přitom jednalo o minimálně 500 různých plnění v hodnotě do 10 000 Kč. Pochybnosti daňových orgánů vzbudilo také formální zastoupení společnosti. Do 4. 2. 2019 byl jednatelem společnosti J. N., poté rumunský občan pan S. Z. Ze svědecké výpovědi pana N. vyplynulo, že byl tzv. bílým koněm, který fakticky ekonomickou činnost společnosti neřídil, resp. o ni ani neměl tušení. Jednatel se stal na popud svého kamaráda P. V., jednatele společnosti Abacanta s.r.o., která byla společníkem společnosti GALGALA. Za společnost GALGALA podle pana N. ve skutečnosti jednal pan J. S.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

25. Velmi podobně došlo k narušení neutrality v posuzovaných zdaňovacích obdobích také u společnosti Vientre, která na pozici dodavatele žalobce (a *missing trader*) ve zjištěném řetězci nahradila společnost GALGALA. Stejně jako GALGALA nakupovala víno z jiných členských států od společnosti RIMAVÍNO a dále jej přefakturovala žalobci. Také tato společnost vykazovala přijatá plnění v souhrnu v řádu miliónů korun, aniž by vykazovala tomu odpovídající poskytnutá plnění. Společnost opakovaně zažádala o odklad zahájení daňové kontroly a po jejím zahájení se stala nekontaktní. Ani společnost Vientre nedisponovala prostorami, kde by mohla zboží skladovat. Statutárním ředitelem byl do 2. 4. 2020 pan B. Bezprostředně po znemožnění daňové kontroly došlo k přepisu pozice ředitele a jediného akcionáře na osobu ukrajinské národnosti, pana B. Ze svědecké výpovědi pana B. vyplývá, že také on byl tzv. bílým koněm a fakticky společnost neřídil. Jednatel se stal na základě nabídky pana V., za úplatu. Společnost podle něj ve skutečnosti řídil pan S. Zmínil tedy stejné osoby, které dle p. N. stály v pozadí společnosti GALGALA. Při domovní prohlídce zaměstnance společnosti BZENEC SEKT byla nalezena mimo jiné kupní smlouva uzavřená mezi Vientre a žalobcem, což svědčí o personálním propojení těchto společností. Správce daně posoudil přijatá plnění jako fiktivní a doměřil za ně daň, kterou společnost neuhradila.
26. K připojení do internetového bankovníctví obou dodavatelů žalobce docházelo z jedné IP adresy. Společnosti měly totožnou účetní, která však dle své výpovědi nikdy neviděla daňové doklady. Společnost GALGALA byla také propojena se společností BZENEC SEKT, v jejíchž prostorách bylo nalezeno razítko společnosti GALGALA. Společnost BZENEC SEKT byla prokazatelně personálně propojená s žalobcem a dalšími společnostmi v řetězci. Z toho lze vyvodit, že i společnost GALGALA (a pravděpodobně i stejnými osobami ovládaná společnost Vientre) byla s žalobcem do jisté míry spojená. Z finančních toků mezi články řetězce daňové orgány zjistily, že platby probíhaly až několik měsíců po splatnosti postupně od posledních odběratelů až k prvnímu článku v řetězci. Tzn. odběratelé hradili dodané zboží až poté, co sami obdrželi úhradu. Dle daňových orgánů se lze přitom domnívat, že žalobce společnosti GALGALA za dodané víno vůbec nezaplatil a v případě společnosti Vientre neuhradil část dodaného vína. Dle žalovaného tyto nestandardní okolnosti v souhrnu svědčí o tom, že oba dodavatelé neodvedli daň úmyslně (nikoliv z důvodu liknavosti či podnikatelské chyby, jak tvrdí žalobce) a došlo tak k narušení neutrality daně.
27. O existenci podvodu svědčí dle žalovaného mimo jiné personální propojení společností v řetězci. Jednatel žalobce byl v posuzovaných zdaňovacích obdobích R. M. Ten působil do 31. 1. 2019 také jako člen představenstva a jediný akcionář společnosti BZENEC SEKT (první článek řetězce a v dubnu a květnu 2019 také odběratel vína). Od 1. 1. 2019 se stali členy představenstva této společnosti D. N., P. K. a V. S. Vlastníkem všech akcií se stala manželka jednatele žalobce. Do internetového bankovníctví a k platebním kartám společnosti měl přístup i J. K. Během daňového řízení (zejména ze svědeckých výpovědí) přitom vyšlo najevo, že pan K. pracuje pro jednatele žalobce. Pan K. byl angažován i ve společnosti RIMAVÍNO. Formálně sice již jednatel žalobce ve společnosti BZENEC SEKT nepůsobil, byl však stále uveden na objednávkách vína od prvotních dodavatelů. Dle výpovědi pana S. měl pan M. ve společnosti BZENEC SEKT rozhodující slovo.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

28. Generální ředitelství cel našlo při prohlídce společnosti BZENEC SEKT dne 29. 11. 2021 listiny a dokumenty svědčící o vzájemném propojení společností v řetězci. Například smlouvu mezi slovenským poskytovatelem bankovních služeb a společností RIMAVÍNO, a to i s přihlašovacími údaji (tyto listiny by měla mít ve své dispozici společnost RIMAVÍNO) či CMR listy s průvodními doklady k vínu dodanému společnosti Vientre (která by logicky měla mít tyto listiny ve své dispozici). Společníkem společnosti RIMAVÍNO byla společnost BM VINI s.r.o., jejímiž jednatelem byli bratr jednatele žalobce F. M. a jeho manželka. Ve společnosti ALKONE GROUP byl jednatel žalobce odpovědným obchodním ředitelem.
29. Údajné obchodní zastoupení přímých dodavatelů P. D. bylo dle žalovaného vyloučeno. P. D. své spojení s obchodem v rámci řetězce popřel. Jeho jméno nezmínila žádná osoba, která byla se společnostmi spojena ať už formálně – jako statutární orgány, nebo fakticky – p. V., p. S. či účetní obou společností. Kromě žalobce jej zmiňují pouze pánové S. a N., kteří se však jeví jako spoluorganizátoři podvodu. Daňové orgány nezjistily žádný finanční tok mezi panem D. a dodavatelem žalobce. Je tedy vyvrácena teze žalobce, že dodavatelé byli zařazeni do řetězce proto, aby pan D. mohl dohlédnout na své investice. Pan D. neměl dispoziční práva k bankovním účtům ani jedné z obou společností. Daňové orgány nezjistily a žalobce nepředložil ani žádný jiný důkaz o jeho formálním (tím méně faktickém) působení v těchto společnostech.
30. Žalovaný uvádí další podrobnosti k personálnímu propojení společností v řetězci v bodech 50 a násl. napadeného rozhodnutí. Žalobce tyto okolnosti v žalobě nepopírá a zdejší soud proto nepovažoval za nutné je rozsáhle opakovat. Daňové orgány při souhrnu těchto okolností dospěly k závěru, že žalobce byl silně personálně propojen se všemi společnostmi v řetězci s výjimkou přímých dodavatelů, kteří však také byli organizátory podvodu ovlivňováni a propojeni s ostatními články řetězce. Personální propojení se společnostmi (mimo dodavatele) žalobce ostatně ani nevyvrací. Jen je nepovažuje za důkaz existence podvodu na DPH.
31. Některé žalobcem předložené doklady shledal žalovaný nevěrohodnými. Jeví podle něj náznaky toho, že byly vytvořeny až *ex post* pro potřeby daňové kontroly. Žalobce například předložil smlouvu se společností Vientre, která obsahuje číslo účtu, který však byl založen až dva měsíce po uzavření smlouvy. Není proto zřejmé, jak v době uzavírání smlouvy mohlo být číslo účtu smluvním stranám známo. Jednatel žalobce ve své výpovědi uvedl, že o změně dodavatelů (ze společnosti GALGALA na společnost Vientre) se dozvěděl až z daňových dokladů, přičemž měl ale předtím podepsat doloženou smlouvu. Číslo do té doby neexistujícího účtu je uvedeno také na daňovém dokladu ze dne 29. 3. 2019. Správce daně dále obdržel od pana Němce 10 stvrzenek na částky 240 000 Kč, které měly stvrzovat část plateb žalobce společnosti GALGALA. Přitom platbu částky 2 420 000 rozdělenou do 10 plateb s předáním hotovosti v po sobě jdoucích dnech lze považovat samu o sobě za nestandardní. Předložené stvrzenky však také obsahují kódy EET, BKP A PKP, které nejsou skutečné. O reálnosti deklarovaných plateb nesvědčí ani to, že z bankovního účtu žalobce nejsou zřejmé žádné výběry hotovosti odpovídající zmíněným platbám a dle účetní závěrky za rok 2018 disponoval žalobce ke konci roku pouze 9 000 Kč v hotovosti. Existence zpětně vytvořené smlouvy a stvrzenek přitom nasvědčuje tomu, že žalobce měl vliv i na dodavatele.
32. Další okolností, která dle žalovaného svědčí o zasažení obchodní transakce podvodem na DPH, byla cena vína. Došlo totiž k výraznému snížení ceny, kdy přímí dodavatelé dodávali

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

žalobci víno o cca 10-15 % levněji, než je sami nakoupili od společnosti RIMAVÍNO. Takové snížení ceny má smysl pouze tehdy, pokud jediným cílem těchto společností v řetězci bylo získání daňové výhody (snížování ceny v řetězci označil Nejvyšší správní soud za silnou indicii svědčící o podvodném charakteru řetězce např. v rozsudku ze dne 21. 7. 2023, č. j. 7 Afs 237/2021-32). Vzhledem k tomu, že žalobce byl personálně propojen s ostatními společnostmi v řetězci a jsou zde indicie o tom, že obchod fakticky řídil, musel o tomto nestandardním vývoji cen v řetězci vědět. Daňové orgány na základě uvedených okolností (a dalších podrobně uvedených ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí) uzavřely, že obchod s vínem ve zjištěném řetězci byl zasažen podvodem na DPH.

33. Žalovaný se v bodech 63 a násl. napadeného rozhodnutí dále věnoval objektivním okolnostem svědčícím o tom, že žalobce věděl či vědět mohl a měl, že jsou posuzovaná plnění součástí daňového podvodu. Tyto okolnosti se do jisté míry překrývají s okolnostmi svědčícími o existenci podvodu. O vědomí žalobce svědčí dle žalovaného zejména personální propojení s ostatními společnostmi v řetězci, díky kterému mu musely být známé podezřelé okolnosti týkající se obchodu. Dalšími okolnostmi je velmi pravděpodobné ovládnutí přímých dodavatelů, vyvrácená verze o panu Dobešovi jednajícím za tyto dodavatele či předložení antedatovaných důkazních prostředků. Vzhledem k tomu, že společnosti ovládané nebo jinak personálně propojené s žalobcem byly v řetězci jak před, tak po přímých dodavatelích, musel žalobce vědět o tom, že jeho přímí dodavatelé dodávají víno za nižší ceny, než za které je nakoupili. V neposlední řadě, také musel vědět o zcela nestandardních platbách svým dodavatelům či o jejich úplné absenci (za část dodávek žalobce svým dodavatelům nezaplatil). Žalovaný považuje tyto okolnosti ve svém souhrnu za spolehlivě prokazující vědomí žalobce o jeho účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH.
34. Co se týče opatření, která žalobce přijal, aby zabránil své účasti na podvodu, žalovaný žádná nezjistil a žalobce žádná ani na výzvu neidentifikoval. Žalobce si nijak své obchodní partnery neověřoval, podle vlastních slov si ani nevšiml, kdy došlo ke změně na pozici dodavatele ze společnosti GALGALA na společnost Vientre. Nepředložil důkaz o zastoupení dodavatelů panem D., přestože s nimi tento nemá žádný formální vztah.
35. K odvolacím námitkám, které žalobce opakuje v žalobě, žalovaný mimo jiné uvedl, že nerozporuje, že důkazní břemeno ohledně existence podvodu a účasti žalobce na něm leží na daňových orgánech. Na rozdíl od žalobce má však za to, že bylo obojí dostatečně prokázáno. Dle žalovaného je zřejmé, že k narušení neutrality daně u přímých dodavatelů žalobce nedošlo v důsledku podnikatelského selhání, ale účelově, jelikož z výše uvedeného vyplynulo, že jediným účelem těchto společností v řetězci bylo snížení daňové povinnosti uplatňováním nároku na odpočet prostřednictvím fiktivních plnění (tzv. *crossinvoicing*).
36. Žalobce namítá, že daňové orgány se u něj snaží vymáhat daň, kterou mohou (a mají) vymoci u jeho přímých dodavatelů, neboť z nekontaktnosti dodavatelů nelze vyvodit ani existenci podvodu ani žalobcovu účast na něm.
37. Způsob, jakým žalobce vykládá zásadu neutrality daně z přidané hodnoty, je nesprávný. Tato zásada charakterizuje systém DPH jako celek: „Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna“ (čl. 1 směrnice o DPH). To znamená, že podobné zboží či služby by mělo nést stejné daňové zatížení bez ohledu na to, kolikrát bylo prodáno a Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

koupeno. Uvedená zásada ale neznamená, že účastníku podvodného řetězce může být odepřen nárok na odpočet u určité transakce právě jen do výše částky, kterou za konkrétní zboží neodvedl jeho dodavatel. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli člen obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a k narušení neutrality může dojít jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl a měl vědět, že se účastní podvodného řetězce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, body 33 a 34). Nelze se tedy ztotožnit s tím, že měly daňové orgány chybějící daň vymoci u dodavatelů žalobce. Ostatně o to se daňové orgány pokusily, ale vzhledem k chování typickému pro subjekty typu *missing trader* neúspěšně.

38. Zdejší soud nemůže přisvědčit ani žalobcově tezi, že chybějící daň se netýká jím přijatých plnění, protože ta jeho dodavatelé vykázali a výslednou daň uhradili. Jak ve zprávě o daňové kontrole (str. 72), tak v napadeném rozhodnutí daňové orgány vysvětlily, že daňovou povinnost (vzniklou v souvislosti s plněním pro žalobce) dodavatelé upravili vykázáním fiktivních přijatých plnění v oddílu B.3. kontrolního hlášení. V důsledku toho společnost Vientre namísto přiznání daně nárokovala ve všech zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty daně, společnost GALGALA přiznala několikanásobně nižší daň. U dodavatelů žalobce (*missing traders*, resp. *crossinvoicers*) tudíž dochází k narušení neutrality daně uplatněním nároku na odpočet daně, jehož oprávněnost však není prokázána a povětšinou se jedná o nárok fiktivní. Chybějící daň tedy přímo souvisí s plněním pro žalobce. Žádné jiné plnění podle všeho dodavatelé žalobce ani neuskutečnili. Lze dodat, že tento princip považuje za narušení neutrality ve smyslu podvodu na DPH rovněž Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49.
39. Další žalobní tvrzení, že řádně přiznaná, avšak neuhrazená daň, neprokazuje chybějící daň ve smyslu podvodu na dani, není v nynější věci relevantní. Daň totiž řádně přiznaná přímými dodavateli nikdy nebyla. Přímými dodavateli původně přiznaná (fiktivními plněními snížená) daň naopak svědčí o podvodném charakteru řetězce. Vykázaná fiktivní plnění pak nelze vysvětlit, jak navrhuje žalobce, přijetím zboží od menších dodavatelů v menším množství. Nic takového nebylo prokázáno a u dodavatelů žalobce ani neexistují odpovídající výstupy.
40. Z uvedeného (včetně shrnutí odůvodnění napadeného rozhodnutí) je také zřejmé, že narušení neutrality daně nevyvodily daňové orgány pouze z nekontaktnosti přímých dodavatelů žalobce, ale také z dalších okolností, které svědčí o účelovosti chování dodavatelů. Tyto výše shrnuté okolnosti žalobce přitom v žalobě stejně jako během daňového řízení nerozporuje ani se je nepokouší vysvětlit.
41. Nedůvodnou zdejší soud shledal také námitku žalobce, že daňové orgány nezjišťovaly standardy na trhu s vínem. Daňovými orgány popsané objektivní okolnosti lze totiž hodnotit jako nestandardní pro jakékoliv odvětví obchodu. Žalobce nadto žádná specifika týkající se obchodování s vínem konkrétně a přesvědčivě neuvádí.
42. Irelevantní je skutečnost, že žalobce byl narozdíl od jeho přímých dodavatelů vůči daňovým orgánům kontaktní. Pro účastníka daňového podvodu na pozici *buffer* je spolupráce

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

s daňovými orgány typická. Důležité je, že se žalobce stal součástí řetězce zasaženého podvodem a že o tom věděl nebo musel (měl a mohl) vědět.

43. Zdejší soud výše ve stručnosti shrnul část napadeného rozhodnutí věnující se okolnostem svědčícím o žalobcově vědomí o podvodu. Na rozdíl od žalobce (který se k většině okolností konkrétně nevyjadřuje) má za to, že daňové orgány přesvědčivě popsaly, proč žalobce musel o své účasti na podvodu vědět. Argumentace daňových orgánů není postavena tak, že personální propojení společností v řetězci automaticky znamená existenci daňového podvodu či žalobcovu vědomí o něm. Žalovaný správně hodnotil personální propojení společností v kontextu všech ostatních zjištěných skutečností. Vzhledem k silnému personálnímu propojení by si při minimální obchodní opatrnosti musel žalobce být vědom nelogického snížení cen v rámci řetězce i dalších podezřelých okolností. Z povahy věci byl také seznámen s pozdě prováděnými platbami v rámci řetězce. V jeho neprospěch svědčí také jím samým předložené doklady, které byly patrně vyhotovovány dodatečně pro potřeby daňové kontroly.
44. Pravdivé není ani tvrzení žalobce, že daňové orgány vyvodily jeho personální propojení s přímými dodavateli pouze z nálezů razítka společnosti GALGALA v prostorách společnosti BZENEK SEKT. O tomto personálním propojení svědčí také např. nález smlouvy uzavřené mezi Vientre a žalobcem v prostorách společnosti BZENEK SEKT, či nález CMR listů a průvodních dokladů o dodání vína společnosti Vientre tamtéž. Vzhledem k těmto dalším okolnostem, které se žalobce nepokusil nijak vysvětlit, vyznívá vysvětlení, že razítko v provozovně BZENEK SEKT zapomněl pan D., nedůvěryhodně. Ostatně o údajném vystupování pana D. za dodavatele žalobce nese svědčí nic kromě žalobcovu tvrzení. Nebyly zjištěny žádné finanční toky mezi společnostmi a panem D., tento neměl ani přístup k bankovním účtům přímých dodavatelů, vyslechnutí formální zástupci těchto společností jeho jméno nezmiňují (za osoby v pozadí přímých dodavatelů označují p. S. a p. V.), tato osoba nezastávala žádnou formální funkci u přímých dodavatelů a žalobce kontakt s touto osobou nijak nedoložil.
45. Uvedené ostatně poskytuje částečnou odpověď také na žalobcovu tvrzení, že došlo k záměně pánů D. P. D., který měl fakticky vystupovat za dodavatele žalobce, zemřel podle žalobce dřív, než byl proveden výslech P. D., ze kterého daňové orgány vycházely. Vzhledem k tomu, že z ničeho nevyplývá, že by P. D. skutečně jednal za dodavatele žalobce, a že žalobce ani nenaznačil, v čem by tato skutečnost, i kdyby se potvrdila, byla pro závěr v posuzované věci relevantní, nepovažuje zdejší soud otázku výslechu P. D. za podstatnou pro přijetí závěru o existenci podvodu a účasti žalobce na něm. Stejně jako žalovaný proto považuje námitku záměny pánů D. za účelovou. Nejen proto, že ji žalobce vznáší až v žalobě, ačkoliv s výslechem pana D. pracovaly daňové orgány již ve zprávě o daňové kontrole, ale také vzhledem k tomu, že žalobce pana D., se kterým údajně jednal, během daňového řízení ani v žalobě nijak blíže neidentifikoval. Těžšíště dokazování přitom náleží do řízení před daňovými orgány a žalobce měl dostatek prostoru pro navržení důkazních prostředků či zpochybnění těch provedených. Vzhledem ke všem dalším okolnostem svědčícím o tom, že P. D. (kdokoliv tohoto jména) s přímými dodavateli žalobce žádné dočinění neměl, dle zdejšího soudu závěr daňových orgánů ob stojí i bez svědectví (ne)správného P. D.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

21/2024

46. Pokud žalobce obecně uvádí, že si dodavatele *běžně prověřil*, zdejší soud netuší, v čem měla tato prověrka spočívat. Vzhledem k tomu, že během této prověrky nezjistil, že statutárními orgány obou dodavatelů jsou nastrčené osoby, jednal bez jakéhokoliv doloženého pověření s osobou, která neměla k dodavatelům žádný formální vztah a změny v subjektu dodavatele si dle svých slov všiml až z daňových dokladů, lze uzavřít, že tato běžná prověrka byla vzhledem k podezřelým okolnostem provázejících obchod naprosto nedostatečná a za prověrku ji snad ani označit nelze.
47. Daňové řízení dle zdejšího soudu nevykazuje známky svévole ani toho, že by daňové orgány chtěly za každou cenu vybrat daň u žalobce. Zdejší soud nemá ani za to, že by odůvodnění napadeného rozhodnutí stálo na domněnkách a fabulacích daňových orgánů, jak naznačuje žalobce. Naopak, ve svém souhrnu představily daňové orgány podložené a logicky strukturované závěry, se kterými se zdejší soud ztotožňuje. Lze proto uzavřít, že žalovaný prokázal existenci podvodu i žalobcovu účast na něm.

V. Závěr a náklady řízení

48. 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 nejbližší 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 3. října 2024

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

