



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **K. B.**
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Salajkou, LL.M.
sídlem Hlubočepská 1156/38b, 152 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2022, č. j. 1655/22/5300-22442-706033

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu

pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2040408/16/3306-52525-705111, č. j. 2040426/16/3306-52525-705111, č. j. 2040448/16/3306-52525-705111, a č. j. 2040534/16/3306-52525-705111, kterými správce daně 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 12. 2016, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2012, únor 2012, březen 2012 a duben 2012 v celkové výši 237 652 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 47 529 Kč.

2. Správce daně žalobci neuznal odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (mokrosolené hovězí kůže) ze strany jeho dodavatele, společnosti Jacarta promotion s.r.o. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu.
3. Žalovaný ve věci rozhodoval podruhé. Jeho rozhodnutí ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2594/18/5300-22442-707666, totiž Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 25. 2. 2020, č. j. 29 Af 19/2018-106, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vázán právním názorem krajského soudu žalovaný v řízení doplnil dokazování a dospěl k závěru, že žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH na vstupu. Žalovaný však ze zjištěných skutečností pojal podezření, zda dodávky zboží od dodavatele Jacarta promotion s.r.o. nevykazují znaky daňového podvodu. Tato společnost totiž v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období nevykázala uskutečnění žádných plnění pro žalobce, neměla provozovnu, sídlila na virtuálním sídle, nezveřejňovala účetní uzávěrky, zároveň byla nekontaktní. Podle žalovaného je takové jednání typickým znakem článku řetězce typu missing trader sloužícího k narušení neutrality daně.
4. Na základě tohoto podezření žalovaný (s odkazem na závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, z níž v úvodní části obsáhle cituje za účelem vytvoření právního rámce následného posouzení) se proto zaměřil na posouzení, zda předmětné obchodní transakce splňují znaky podvodného jednání na DPH, tzn. zda: 1) existuje podvodný řetězec subjektů a narušení neutrality daně; 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání (tzv. vědomostní test); a 3) byla žalobcem přijatá veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.
5. Žalovaný dále vymezil řadu objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. Za podezřelou okolnost považoval žalovaný v první řadě to, že k navázání spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavatelem došlo tak, že dodavatel sám telefonicky zkontaktoval žalobce s nabídkou výhodného obchodu, přičemž žalobce si ani nezjistil, s jakou osobou, zastupující společnost Jacarta promotion s.r.o., jednal. Přesto s touto společností uzavíral obchodní transakce o celkové výši cca 1,4 mil. Kč. Vše probíhalo na základě ústní dohody. Žalobce obchodní transakce s touto společností akceptoval, ačkoliv věděl, že jedná s panem R. Ž., který nebyl jejím jednatelem. Objektivní okolností byla dle

žalovaného tedy i absence jakýchkoliv písemných smluv mezi žalobcem a jeho dodavatelem, ačkoliv obchody mezi ním a žalobcem dosahovaly poměrně vysokých částek. Nepominutelnou objektivní okolností pak dle žalovaného byla taktéž skutečnost, že dodavatel žalobce neměl povolení k nakládání s vedlejšími živočišnými výrobky od Státní veterinární správy. O této zákonné povinnosti musel mít žalobce, jako zkušený obchodník v daném oboru, povědomí. Dodavatel žalobce taktéž obchodům s kůžemi nerozuměl, neboť při předávání zboží byla přítomna osoba, která měla pro dodavatele vykonávat poradenskou činnost. Další podezřelou objektivní okolností měl podle žalovaného být způsob plateb žalobce za obdržené zboží. Žalobce totiž všechny dodávky kůží hradil v hotovosti.

6. V neposlední řadě žalovaný zkoumal, zda žalobce přijal veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, přičemž dospěl k závěru, že tak žalobce neučinil. Žalobce dle žalovaného na rizika naprosto rezignoval, když neuzavíral písemně žádné smlouvy, netrval především na jakýchkoliv ujednáních o odpovědnosti za vady dodávaných kůží, reklamacích, způsobu úhrady kupní ceny, na což je v daném oboru kladen velký důraz. Žalobce nečinil ani žádné prověření údajů o registraci dodavatele u Státní veterinární správy.
7. S ohledem na skutečnost, že ze shromážděných důkazních prostředků jednoznačně vyplynulo, že žalobce své povinnosti učinit veškerá rozumná opatření nedostál, konstatoval žalovaný, že neunesl důkazní břemeno, neboť právě on měl v řízení s odkazem na § 92 odst. 3 daňového řádu předložit relevantní důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že jednal v dobré víře a učinil veškerá rozumná opatření, které lze od něj rozumně očekávat, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání
8. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet žalobce na DPH na výstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (mokrosolené kůže) od dodavatelů žalobce (společností Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o., dále také „dodavatelé žalobce“), kteří dle správce daně byli součástí řetězce transakcí, vykazujícího znaky daňového podvodu, neboť v obchodech, probíhajících podezřelým způsobem s dodavatelem žalobce, kteří se v průběhu daňových kontrol stali pro místně příslušné správce daně nekontaktními, u těchto daňových subjektů není možno ověřit plnění jejich daňových povinností, avšak žalobce si DPH, zaplacenou z mokrosolených kůží na vstupu od své daňové povinnosti odečetl. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce o záměru neodvést DPH na straně jeho dodavatele přinejmenším mohl vědět a přitom neučinil adekvátní opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby účasti na podvodném jednání předešel.
9. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil s právním závěrem správce daně, neboť po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobcem doložených důkazních prostředků) dospěl (ve shodě se správcem daně) rovněž k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu. Žalovaný (s odkazem na závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, z níž v úvodní části obsáhle cituje za účelem vytvoření právního rámce následného posouzení) se proto zaměřil na

posouzení, zda předmětné obchodní transakce splňují znaky podvodného jednání na DPH, tzn. zda: 1) existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň; 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání (tzv. vědomostní test); a 3) byla žalobcem přijatá veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

10. 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 navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
11. Žalobce v první řadě namítá, že žalovaný nerespektoval právní názor krajského soudu v rozsudku č. j. 29 Af 19/2018-106. Žalovaný neseznámil žalobce s obsahem v řízení doplněných dokumentů. Žalovaný bez vysvětlení odhlédl od svého původního závěru o neprokázání zdanitelného plnění, a nově obviňuje žalobce ze spáchání daňového podvodu. V daňovém řízení však takové obvinění nepadlo a žalobce se proti němu nemohl bránit v odvolání či navrhopat důkazy.
12. Žalobce tvrdí, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný zpochybňuje běžnou obchodní praxi na základě ničím nepodložených domněnek a spekulací. Žalobce následně opakovaně popsal průběh obchodování se svým dodavatelem, přičemž uvedl, že na těchto obchodech nebylo nic podezřelého.
13. Žalobce reklamuje závěry žalovaného o účasti žalobce na daňovém podvodu z důvodu nedostatečné obezřetnosti při přijetí opatření k předejití účasti na daňovém podvodu, přičemž však vychází z judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, která se stala aktuální až po uzavření předmětných obchodů a neměla by tedy být retroaktivně používána v neprospěch žalobce. Dle žalobce je jediným dostupným mechanismem, jak předejít účasti na daňovém podvodu, v českém právním prostředí registr spolehlivých plátců DPH, v němž si žalobce svého dodavatele před zahájením obchodování s ním, ověřil.
14. Žalobce následně zmínil závěry, kterými zpochybňuje relevanci jednotlivých objektivních okolností, zjištěných žalovaným. Dle žalobce nebylo nic podezřelého (ve smyslu indicie o existenci daňového podvodu) na jednání společnosti Jacarta promotion s.r.o. Š. Š., další jednatele i osoby, oprávněné jednat za tuto společnost, byli kontaktní. Společnost se proto chovala jako běžný dodavatel. Skutečnost, že společnost byla založena v roce 2010, měla virtuální sídlo a nezveřejňovala účetní uzávěrky, není znakem něčeho nezákonného a nelze žalobci vyčítat, že tyto skutečnosti během obchodních transakcí nekontroloval. Ani absence provozovny není dle žalobce nijak podezřelou okolností u společností, zabývajících se předmětnou obchodní činností. Konečně ani skutečnost, že společnost Jacarta promotion s.r.o. nebyla registrována u Státní veterinární správy, nesevčí o účasti na daňovém podvodu, a ani o tom nesevčí to, že nedisponovala reklamou či internetovými stránkami, obzvláště pokud se jedná o společnost, která byla založena nedávno. Žalobce sice platil za dodávky zboží v hotovosti, vždy k nim však vystavil potřebné účetní doklady. Forma platby tak podle žalobce není relevantní. Sjednávání dodávek zboží ústně bylo běžnou obchodní praxí v případech, kdy jednajícím osobou byl pan R. Ž. O solidnosti společnosti Jacarta promotion s.r.o. podle žalobce svědčilo, že tato společnost dodávala zboží i společnosti HIDECON s.r.o., která je významným hráčem na trhu mokrosolených kůží.

15. Žalobce navrhl provedení svědeckých výpovědí F. Č. a K. B. Dále navrhl, aby si krajský soud vyžádal písemnosti z trestního spisu sp. zn. 68 T 13/2021.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že respektoval právní názor krajského soudu v rozsudku č. j. 29 Af 19/2018-106. Po opětovném posouzení věci dospěl k závěru o faktickém uskutečnění plnění deklarovaném na žalobcem předložených daňových dokladech. Toto ale není na překážku následnému přezkumu, zda dané plnění neproběhlo v rámci daňového podvodu. Žalovaný odkázal na § 115 odst. 2 daňového řádu, který předpokládá změnu právního názoru odvolacího orgánu. Doplnění dokazování tedy mohl provést žalovaný bez toho, aby věc vrátil správci daně. Nejedná se současně o obrat v argumentaci, neboť i judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že před posouzením případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu musí být nejprve postaveno najisto, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. S ohledem na povahu dalších žalobních námitek žalovaný setrval na své argumentaci v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
17. V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce toliko opakuje svá tvrzení, vyjádřená již v žalobě proti napadenému rozhodnutí. Žalovaný na repliku reaguje ve stejném duchu. Účastníci taktéž upozornili na rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 23. 5. 2022, č. j. 68 T 13/2021-7149, kterým byl žalobce uznán vinným z trestného činu krácení daně.

IV. Ústní jednání konané dne 26. 11. 2024

18. Při ústním jednání jak žalobce, tak žalovaný setrvali na svých stanoviscích a argumentaci, předestřené v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice.
19. V rámci ústního jednání krajský soud provedl jako důkaz rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, ze dne 23. 5. 2022, č. j. 68 T 13/2021-7149.

V. Posouzení věci soudem

20. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející 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.).
21. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu žalovaného, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelného plnění v podobě přijetí mokrosolených hovězích kůží, a to z důvodu zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH.

Vázanost právním názorem krajského soudu a procesní práva žalobce

22. Krajský soud nejprve posoudil otázku, zda se žalovaný řídil právním názorem, kterým jej krajský soud zavázal v rozsudku č. j. 29 Af 19/2018-106. V něm se krajský soud neztotožnil s hodnocením důkazů provedeným žalovaným. Krajský soud dospěl k názoru, že z provedeného dokazování bylo zjevné, že mezeru v obchodním řetězci od dodavatelů

Jacarta promotion s.r.o. k odběratelům žalobce se podařilo vyplnit. Daňové orgány hodnotily provedené důkazy izolovaně, a do značné míry způsobem odporujícím logice a realitě. Pochybnosti daňových orgánů o uskutečnění zdanitelných plnění tedy nebyly podpořeny rádě zjištěným skutkovým stavem.

23. Po opětovném hodnocení svědeckých výpovědí J. B., G. B., F. Č. a R. Ž. měl žalovaný za prokázané, že společnost Jacarta promotion s.r.o. dodala žalobci mokrosolené hovězí kůže. Již správce daně ostatně neměl pochyb o tom, že žalobce toto zboží dále dodával svým odběratelům. Žalovaný tedy neměl pochyb o faktickém provedení zdanitelného plnění a konstatoval, že byly splněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku žalobce na odpočet DPH. Následně se zaměřil na posouzení, zda žalobce tento nárok neuplatnil podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
24. Krajský soud konstatuje, že žalovaný v řízení postupoval v souladu s právním názorem v rozsudku č. j. 29 Af 19/2018-106. Žalobce se mýlí v tvrzení, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zastává tytéž právní závěry jako v rozhodnutí, jež bylo citovaným rozsudkem zrušeno. Tak tomu není. Žalovaný poté, co provedl nové hodnocení svědeckých výpovědí (čímž reagoval na výtky krajského soudu), dospěl k závěru, že žalobce splnění hmotněprávních podmínek pro vznik odpočtu DPH v řízení prokázal. Nárok na odpočet však žalobci nebyl přiznán z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu. Takové změně právního názoru citovaný rozsudek nebránil.
25. Napadené rozhodnutí taktéž není rozhodnutím překvapivým, jak naznačuje žalobce. Správce daně odpočet DPH žalobci nepřiznal z důvodu neprokázání existence zdanitelných plnění, žalovaný však v nyní napadeném rozhodnutí dospěl k odlišnému právnímu názoru, k čemuž je dle § 115 odst. 2 daňového řádu oprávněn. Odvolací daňové řízení je totiž ovládáno zásadou plné apelace, tedy shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu, která mj. zajišťuje povinnost daňového orgánu postupovat nepřekvapivě a poskytnout jednotlivci prostor k účinné obraně jeho práv (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
26. Žalovaný v projednávané věci těmto požadavkům dostal, neboť žalobce seznámil s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu a umožnil mu se vyjádřit a navrhnout další důkazy (viz seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 8. 12. 2021, č. j. 46294/21/5300-22442-706033). Žalobce této možnosti nevyužil. Pokud se nyní dovolává tvrzené újmy na svých procesních právech, krajskému soudu nezbývá než jeho tvrzení odmítnout jako nedůvodné.
27. V případě dokumentů ze dne 24. 9. 2021, č. j. 36691/21/5300-22442-706033, a ze dne 10. 11. 2021, č. j. 42782/21/5300-22442-706033, krajský soud konstatuje, že jde o žádosti žalovaného o doplnění spisového materiálu vůči správci daně. Žalobci nemohla vzniknout újma na jeho veřejných subjektivních právech, pokud s těmito interními pokyny nebyl seznámen.

Podvod na DPH

28. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011 a leden až duben 2012. 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.
29. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek 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).
30. 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).
31. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že

v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.

32. Žalobce v první řadě namítal, že žalovaný nedostatečným způsobem prokázal narušení neutrality daně v případě obchodních transakcí mezi dodavatelem žalobce a žalobcem. Jak již bylo výše rekapitulováno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k otázce existence podvodného řetězce dospěl k závěrům, že jednak posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli zjištěným nestandardnostem v posuzovaném řetězci, a jednak v řetězci, jehož byl žalobce součástí, došlo dle žalovaného k podvodu, jelikož narušení neutrality daně, resp. nemožnost ověření jejího zaplacení u nekontaktního článku v tuzemsku, byla prokázána. Krajský soud se s uvedenými právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým je odůvodnil, ztotožňuje. Žalovaný totiž řádně popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí. Klíčovými znaky řetězových obchodů, jak byly popsány v citované judikatuře Nejvyššího správního soudu, a jejichž cílem je především vylákání nadměrného odpočtu na DPH ze státního rozpočtu, je vložení subjektu do řetězce, v němž nemá jiné reálné zdůvodnění své existence než přijetí plateb, včetně DPH, které je povinen odvést, avšak neučiní tak, nebo pro jeho nekontaktnost tuto skutečnost není možno ověřit.
33. Společnost Jacarta promotion s.r.o. (dodavatel žalobce) právě takovým subjektem (typu *missing trader*) byla. V daňovém přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2012 tato společnost vykázala daňovou povinnost ve výši 1043 Kč, přičemž si daň na výstupu snížila deklarovaným přijetím plnění od plátců DPH. Místně příslušnému správci daně vznikly pochybnosti o správnosti těchto údajů, a proto zahájil postup k odstranění pochybností (příloha č. 13 doplnění spisového materiálu ze dne 29. 10. 2021). Společnost Jacarta promotion s.r.o. však na výzvy správce daně o prokázání oprávněnosti uplatněných nároků, v důsledku nichž si snížila daňovou povinnost, nijak nereagovala. Správce daně proto této společnosti stanovil daň ve výši 0 Kč. Za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012 pak tato společnost vykázala daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Daňové orgány tedy nebyly schopny ověřit, zda tato společnost svou daňovou povinnost správně vykázala a uhradila. Z uvedeného krajskému soudu vyplývá, že k narušení neutrality daně došlo právě mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Společnost Jacarta promotion s.r.o. z dodávek mokrosolených kůží neodvedla DPH, jejíž odpočet si žalobce následně nárokoval.
34. Obchodní transakce mezi žalobcem a společností Jacarta promotion s.r.o. taktéž vykazovaly řadu nestandardních okolností. Žalobce (zkušený podnikatel v oblasti obchodování s mokrosolenými kůžemi) uzavíral obchody v hodnotě stovek tisíc korun se společností, založenou dne 17. 12. 2010 (tj. necelý rok před zahájením obchodní spolupráce s žalobcem), a to aniž by tato společnost disponovala potřebným povolením k provádění předmětných obchodů od Státní veterinární správy. Jednatelé této společnosti ani takto uzavíraným obchodům nerozuměli po technické stránce. Předávce zboží tak musel být přítomen F. Č., který zajišťoval odborný dohled, přičemž ale nebyl v pracovním či obdobném poměru jak vůči žalobci, tak společnosti Jacarta promotion s.r.o. (viz svědecká výpověď F. Č.). Společnost Jacarta promotion s.r.o. existovala v podstatě čistě formálně, neboť měla zřízeno virtuální sídlo, neměla provozovnu a ani materiální či personální zdroje. Uvedené dle krajského soudu zcela zjevně nelze označit za uzavírání obchodů standardním způsobem. Existují přitom další skutkové okolnosti, které podezřelosti obchodů s mokrosolenými kůžemi, na kterých se žalobce podílel, napovídají. Významná je personální propojenost

prostřednictvím osob R. Ž. a Š. Š. Zatímco Š. Š. se stal druhým jednatelem společnosti Jacarta promotion s.r.o. dne 20. 1. 2012 (a 30. 1. 2012 pak jednatelem jediným), aby se následně stal pro správce daně nekontaktním, a to i po pokusu o jeho předvedení, R. Ž. pro tuto společnost ve skutečnosti obchody se zbožím zajišťoval (viz svědecká výpověď R. Ž.). Tyto osoby následně zopakovaly tento *modus operandi* i v dalších podezřelých transakcích, v nichž figuroval i žalobce, které byly předmětem jiných daňových řízení (srov. např. řízení o žalobě společnosti HIDECON, s.r.o., vedené u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 12/2019, které vyústilo v zamítavý rozsudek ze dne 31. 3. 2021, č. j. 31 Af 12/2019-313, následně aprobovaný rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2023, č. j. 10 Afs 179/2021-90). Žalovaný byl oprávněn tyto pozdější skutečnosti zohlednit, neboť dále potvrzovaly podezřelost řetězce, a neučinil tak ve fázi vědomostního testu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52).

35. Žalobce konstantně napadá způsob, jakým žalovaný vykládá pojem „podvod na DPH“ s poukazem na skutečnost, že tento pojem není definován českým právním řádem. K tomu krajský soud uvádí, že žalobce zjevně nepřikládá váhu odkazům žalovaného na sekundární právní akty Evropské unie a na jejich výklad Soudním dvorem EU, který je Česká republika povinna respektovat. Právní úprava DPH patří do jedné ze silně harmonizovaných oblastí práva členských zemí Evropské unie, ostatně český zákon o DPH zakotvuje nárok na odpočet DPH právě na základě principu daňové neutrality, formulovaném ve směrnici 2006/112. Z uvedeného důvodu je pak třeba konstatovat, že pojem „podvod na DPH“ nemusí být zakotven v českém právním řádu formou zákona, neboť se do něj dostává jako autonomní pojem práva Evropské unie, konkrétně harmonizované oblasti úpravy DPH, vykládaný Soudním dvorem EU, jako autoritou, která má k takovému výkladu dle primárního práva Evropské unie jako jediná pravomoc, a který jsou české správní orgány a soudy povinny respektovat a aplikovat v souladu s výkladem Soudního dvora EU.
36. Pokud tedy žalobce opakovaně ve svých podáních namítal, že žalovaný si sám vytváří, vykládá a následně aplikuje pojem „podvod na DPH“ a s tím související pojmy (buffer, broker, missing trader), a že tento postup žalovaného je v rozporu se zásadami právního státu, tyto námitky žalobce musí krajský soud odmítnout jako nedůvodné.
37. Krajský soud tedy opakuje, že žalovaný unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání skutkových okolností, v nichž měl podvod na DPH v identifikovaném obchodním řetězci spočívat. Krajský soud však považuje za nezbytné se vypořádat také se všemi žalobními námitkami žalobce, jejichž podstatu tvoří jeho nesouhlasná polemika s právním závěrem žalovaného, že coby účastník řetězců obchodních transakcí, které měly být zasaženy podvodem na DPH, mohl či měl o tomto podvodném jednání vědět, přičemž nepřijal vhodná opatření k eliminaci rizika své účasti na tomto podvodném jednání, v důsledku čehož mu nebyl přiznán jím uplatňovaný nárok na odpočet daně za zdaňovací období leden až duben 2012, přestože splnil ony hmotněprávní podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH.
38. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, 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 sp. zn. 5 Afs 60/2017: „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 nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

39. Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže 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 zavínění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, jakož i ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, *Netto Supermarket*).“
40. 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 vědět měla a mohla, 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*).
41. 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 sp. zn. 9 Afs 94/2009, 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 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 55/2016-36, nebo výše citovaný rozsudek sp. zn. 5 Afs 60/2017). Zcela taktéž postačuje, pokud daňové orgány prokážou, že obchodní řetězec je

tvořen několika společnostmi, jež jsou navzájem spleťtým způsobem (personálně či kapitálově) propojeny a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. „Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH“ (viz rozsudek ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).

42. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá sama 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 sp. zn. 1 Afs 37/2012). 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*).
- 43. Optikou výše uvedeného krajský soud přezkoumal obsah správního spisu a závěry, učiněné žalovaným na základě průběhu daňového řízení a důkazů v něm shromážděných, a dospěl k závěru, že žalovaný dostatečným způsobem unesl své důkazní břemeno prokázání zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH (alespoň nevědomá nedbalost).
- 44. Krajský soud v první řadě musí dát za pravdu žalobci v tom, že většina objektivních okolností, které žalovaný připsal k tíži potenciální vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH, se může izolovaně jevit jako standardní, bez náznaku čehokoliv podezřelého. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňových subjektech požadovat, aby kontrolovaly, zda jejich dodavatelé mají či nemají virtuální sídlo a provozovnu, jak se prezentují na veřejnosti či jakou konkrétní ekonomickou činnost mají zapsanu v obchodním rejstříku. Stejným způsobem nahlíží krajský soud i na ústní (telefonickou) formu sjednávání jednotlivých dodávek, či obchodování se subjekty, které začaly s podnikáním relativně nedávno.
- 45. Ve svém souhrnu však již podle krajského soudu tyto okolnosti působí neobvykle. Žalobce s mokrosolenými kůžemi obchoduje dlouhodobě (od roku 1995). Se společností Jacarta promotion s.r.o., která vznikla 17. 12. 2010, začal obchodovat na základě telefonátu od osoby, tuto společnost (údajně) zastupující. Během ústního jednání ji však nebyl schopen identifikovat. Žalobce této společnosti důvěřoval, protože měla dodávat kůže i společnosti HIDECON s.r.o., která má na tomto trhu významné postavení. Tato reference žalobci postačovala k tomu, aby od subjektu, kterého předtím neznal, mezi dny 6. 10. 2011 až 11. 11. 2011 koupil zboží za 1 444 222,43 Kč s DPH. Přes poměrně krátkodobou spolupráci žalobce nepovažoval za nutné si ověřit, zda jeho nový dodavatel disponuje veřejnoprávním

oprávněním (registrací) od Státní veterinární správy pro přepravu mokrosolených kůží. Žalovaný správně upozornil, že žalobce měl v době uzavírání transakcí více jak patnáctiletou zkušenost s tímto typem obchodů, a téměř jistě tedy musel vědět o povinnosti se takto registrovat. To, že obchodoval s někým, kdo jí nedisponuje, tak působí nestandardně.

46. Žalobce svému novému dodavateli důvěřoval natolik, že k dodávkám nepožadoval uzavření písemných smluv, či si jinak právně neošetřil obchodní riziko. Jak přitom upozornil žalovaný, na kvalitě dodávaných kůží závisí jejich další zpracování, tedy i míra odbytu a ziskovosti. Opět, vzhledem ke zkušenostem žalobce má krajský soud pochybnosti, proč jednal takto neopatrně s neznámým a nedávno vzniklým dodavatelem. Neobvykle taktéž působí okolnosti předávek zboží v areálu ZD Ostrožská Nová Ves. Předávky probíhaly za účasti žalobce, právního zástupce společnosti Jacarta promotion s.r.o. a F. Č. jako odborného poradce. Odborného dohledu bylo třeba z toho důvodu, že právní zástupce společnosti Jacarta promotion s.r.o. i její jednatele nerozuměli obchodování s mokrosolenými kůžemi. Ani tato skutečnost žalobci nezavdala k pochybnostem o serióznosti jeho nového dodavatele. Tvrzení žalobce, že ústní forma byla dostatečná s ohledem na řádnost plnění, krajský soud musí odmítnout. Přesvědčení o řádnosti plnění přece mohl žalobce nabýt až po jejich provedení, nikoliv předtím.
47. Žalobce dále argumentuje, že ústní formu smluv požadoval R. Ž., osoba zastupující společnost Jacarta promotion s.r.o. na základě plné moci. Žalobci nejenže nebylo podezřelé, že jednatele společnosti Jacarta promotion s.r.o. se neorientovali v obchodech s mokrosolenými kůžemi, ale k zajištění těchto obchodů zmocnili osobu, jež jim taktéž nerozuměla. Žalobci nepřišlo zvláštní, že zmocněnec jeho dodavatele po něm vyžaduje ústní formu smluv, ale co víc, žalobce na toto přistoupil. Přitom absence písemných záznamů o transakcích zpětně znemožňuje dobrat se jejich skutečné podstaty, tedy i toho, zda nebyly zatíženy daňovým podvodem.
48. Žalobce za dodávky kůží platil hotově. Dle příjmových a výdajových dokladů, obsažených ve spise, žalobce platil postupně *v hotovosti* 7 008 euro a 96 centů, 8 454 euro a deset centů, 8 973 euro a 75 centů, 9 910 euro, 10 000 euro, 11 000 euro, 100 000 Kč, 110 112 Kč, 125 113 Kč a 50 haléřů, 175 224 Kč a 283 415 Kč. Byť tyto částky nedosahují limitu dle § 4 zákona č. 337/1992 Sb. o omezení plateb v hotovosti, účinného v době uskutečnění obchodních transakcí (350 000 Kč), krajský soud nemůže souhlasit s žalobcem, že by (nahlíženo optikou roku 2012) takto vysoké hotovostní platby byly standardní.
49. V kontextu ostatních podezřelých okolností pak dle krajského soudu jako objektivní okolnosti působí taktéž to, že dodavatel žalobce fungoval v podstatě pouze jako „schránka bez materiálního obsahu“, tedy že měl virtuální sídlo, a nezveřejňoval účetní závěrky. Krajský soud nepřičítá žalobci k tíži to, že společnost Jacarta promotion s.r.o neměla provozovnu či personální zdroje, neboť to se krajskému soudu jeví s ohledem na povahu její obchodní činnosti jako logické. Přesto však pro žalobce mohla být indicií o neobvyklosti obchodů skutečnost, že dodavatel žalobce na jedné straně uzavírá obchody v celkových hodnotách dosahujících milionu korun, avšak neplní si své zákonné povinnosti i několik let po jejich vzniku, což ve spojení se skutečností, že společnost nemá personální ani materiální zázemí (např. provozovnu či alespoň reálné sídlo) skutečně vypovídá o až podezřelé vyprázdněnosti dodavatele žalobce, jeho činnost je tak fakticky omezena na pouhé „tady a teď“ obchodování, bez zájmu o systematické řízení společnosti do budoucna.

50. Veškeré předestřené okolnosti dle krajského soudu ve svém souhrnu a při jejich posouzení ve vzájemných souvislostech, dostatečně prokazují, že žalobce věděl, nebo přinejmenším měl vědět, že se účastní obchodních vztahů, které jsou zasaženy podvodem na DPH. Závěr krajského soudu je současně argumentačně podpořen i trestním rozsudkem, jímž byl žalobce shledán vinným z trestného činu krácení daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012. Krajský soud si je samozřejmě vědom ustálené judikatury, na kterou poukazuje i žalobce, dle níž *„trestní a daňové řízení jsou řízeními odlišnými, ať už co do předmětu nebo okruhu účastníků. Orgánům finanční správy a orgánům činným v trestním řízení zákonodárce svěřil kompetence v různých právních odvětvích, na základě jim vlastních procesních a hmotněprávních pravidel (trestní předpisy a předpisy daňové). Trestní řízení a řízení daňové, respektive jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure ani de facto. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že daňový subjekt spáchal či nespáchal nějaký trestný čin. Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56).
51. Zároveň ale platí, že pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, je správce daně vyslovením viny v trestním rozsudku vázán. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního (daňového) orgánu, protože podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Pokud je tedy pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, musí v takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, bod 32, či ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28). Vyslovení viny v trestním řízení musí být respektováno ve všech dalších navazujících řízeních, včetně řízení před soudem, přičemž soud rozhodující ve správním soudnictví může k odsuzujícímu rozsudku trestního soudu přihlédnout i tehdy, pokud byl vydán po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2011, č. j. 4 Ads 35/2011-75, nebo ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89).
52. Předmětný rozsudek trestní rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně č. j 68 T 13/2021-7149 je tedy rozhodnutím soudu o otázce, kterou je možné podpůrně zohlednit v nyní posuzované věci, a to ve vztahu k závěru, že žalobce věděl, či musel vědět, že se účastní daňového podvodu. Námitkami žalobce proti tvrzenému vadnému postupu trestního soudu se krajský soud absolutně nemůže zabývat
53. Krajský soud se proto zabýval posledním krokem pro možnost odepření nároku daňového subjektu na odečet DPH pro účast na daňovém podvodu. Tímto krokem je posouzení, zda žalobce přijal vhodná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Důkazní břemeno k prokázání splnění tohoto požadavku na daňový subjekt přitom leží na daňovém subjektu samotném.
54. Žalobce v žalobě ani netvrdí, že by vůbec nějaká opatření, která byla dostupná k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, přijal. Z žaloby vyplývá, že jediným opatřením, které žalobce přijal, bylo ověření dodavatele v registru plátců DPH, takové opatření se však

krajskému soud jeví jako nedostatečné. Žádná další opatření na svou obranu nikde v žalobě ani v daňovém řízení neuvádí. Je to přitom žalobce, kdo je povinen unést důkazní břemeno ohledně podniknutí vhodných kroků k prevenci účasti na podvodu na DPH. Žalobce se taktéž vůbec nezabýval tím, proč jeho obchodní partner, který s ním uzavírá bez písemné smlouvy obchody v částkách statisíců Kč, neplní své další zákonné povinnosti, kterými je například zveřejnění účetní závěrky, což v kontextu skutečnosti, že dodavatel žalobce obsahově působí jako formální, vyprázdněná společnost, může vypovídat o zájmu takové společnosti na kontinuálním a řádném pokračování v provozu.

55. Je bezpochyby na uvážení každého podnikatele, do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec, jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-158, kde uvedl, že „*je (...) věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ Krajský soud se tak neztotožňuje se závěrem žalobce, že učinil vhodná opatření k tomu, aby předešel své účasti na daňovém podvodu, neboť ze správního spisu i z obsahu žaloby je zjevné, že žalobce pouze formálně ověřil spolehlivost plátcovství DPH jeho dodavatele, aniž by přikládal jakýkoliv význam zjevným nestandardním okolnostem jejich obchodního vztahu, a přiměřeně se přitom spoléhal na to, že se zkrátka účastníkem daňového podvodu nestane. Krajský soud přitom připomíná, že v předchozím odstavci naznačené kroky, tedy přinejmenším projevení zájmu o vysvětlení podezřelých okolností a jejich uspokojivé vysvětlení, nejsou kroky administrativně či časově náročnými. Není k nim nutná ani obsírná znalost práce na počítačem, jak namítá žalobce. Z obsahu správního spisu však vyplývá, že ačkoliv žalobce o některých z těchto podezřelých okolností vědět měl a mohl, byly mu tyto okolnosti lhostejné.
56. Krajský soud tedy shrnuje, že žalovaný postupoval správně, když žalobci z důvodu jeho zaviněné účasti na daňovém podvodu nepřiznal odpočet na DPH za daná zdaňovací období.

VI. Závěr a náklady řízení

57. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
58. 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 (to platí i ve vztahu k řízení o kasační stížnosti), pročez 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 26. listopadu 2024

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu