



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: **Clarima s.r.o.**, IČO: 45476012
sídlem Okružní 834/29a, 638 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Vítem Křivánkem
sídlem V parku 2316/12, 148 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2024, č. j. 30013/24/5300-21442-809464

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, a to:

- dodatečný platební výměr č. j. 3093417/23/3003-52523-713005 ze dne 7. 6. 2023, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“) za zdaňovací období (dále také jen „ZO“) leden 2018 ve výši 116 395 Kč a dle § 251 daňového řádu stanoveno penále ve výši 23 279 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3093853/23/3003-52523-713005 ze dne 7. 6. 2023, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň za ZO únor 2018 ve výši 108 949 Kč a stanoveno penále ve výši 21 790 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3093870/23/3003-52523-713005 ze dne 7. 6. 2023, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň za ZO duben 2018 ve výši 132 908 Kč a stanoveno penále ve výši 26 582 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3093874/23/3003-52523-713005 ze dne 7. 6. 2023, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň za ZO květen 2018 ve výši 140 214 Kč a stanoveno penále ve výši 28 043 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3093879/23/3003-52523-713005 ze dne 7. 6. 2023, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň za ZO červen 2018 ve výši 142 656 Kč a stanoveno penále ve výši 28 532 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3093896/23/3003-52523-713005 ze dne 7. 6. 2023, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň za ZO červenec 2018 ve výši 139 059 Kč a stanoveno penále ve výši 27 812 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3093905/23/3003-52523-713005 ze dne 7. 6. 2023, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň za ZO srpen 2018 ve výši 140 824 Kč a stanoveno penále ve výši 28 165 Kč,
 - dodatečný platební výměr č. j. 3093917/23/3003-52523-713005 ze dne 7. 6. 2023, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň za ZO září 2018 ve výši 131 213 Kč a stanoveno penále ve výši 26 243 Kč.
2. Těmito rozhodnutími tak správce daně za daná zdaňovací období doměřil žalobci DPH 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“). Podstatou sporu ve zde řešené věci je nárok na odpočet daně, který si žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích uplatňoval na základě faktur (daňových dokladů) přijatých od společnosti RONEY SOCCER s.r.o. v likvidaci, Cejl 40/107, Zábřdovice, 602 00 Brno, DIČ: CZ02129655 (dále jen „RONEY SOCCER s.r.o.“). Předmětem plnění měly být (dle faktur) úklidové práce ve zdravotnických zařízeních. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal od deklarovaného dodavatele RONEY SOCCER s.r.o., ani od jiné osoby, která by nutně měla postavení plátce DPH.
3. Žalovaný po přezkoumání spisového materiálu dospěl k závěru, že dodavatel RONEY SOCCER s.r.o., prokázán byl, tj. byly splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně. Předmětné obchodní transakce byly ovšem dle žalovaného zasaženy daňovým podvodem, o němž žalobce měl a mohl vědět. Odepření nároku na odpočet DPH proto žalovaný potvrdil.

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 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. Žalobce je přesvědčen, že závěry správce daně, resp. žalovaného ohledně nesplnění podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH jsou nesprávné, neboť žalovaný neprokázal, že by žalobce o daňovém podvodu věděl či měl vědět. Žalobce navíc přijal dostatečná opatření proti své možné účasti na podvodu. Žalovaný taktéž neprovedl navržené svědecké výpovědi zaměstnanců Masarykova onkologického ústavu a nezopakoval ústní jednání s bývalým jednatelem žalobce.
6. To, že žalobce měl možnost zjistit, že se účastní řetězce zasaženého daňovým podvodem, staví žalovaný na několika izolovaných a z kontextu vytržených jednotlivostech, aniž by zhodnotil celkový charakter spolupráce mezi žalobcem a společností RONEY SOCCER s.r.o. Podle žalobce nelze v projednávané věci odhlížet od specifík spojených s úklidovými službami. Aby mohl žalobce splnit své smluvní závazky vůči Masarykovu onkologickému ústavu, navázal v roce 2016 spolupráci se subdodavatelem, který disponoval dostatkem úklidových pracovníků. Spolupráci zprostředkovali pan V. G. a paní H. P., jež byla jednatelkou společnosti ANESA TRADE s.r.o., se kterou žalobce dříve také obchodoval.
7. Žalobce konkrétně namítá, že si společnost RONEY SOCCER s.r.o. prověřil v obchodním rejstříku a evidenci plátců DPH a uzavřel s ní standardní smlouvu, společnost měla navíc komerční pojištění. Nelze tak přijmout závěr žalovaného o nedostatečné obezřetnosti. Skutečnost, že žalovaný dne 14. 7. 2017 vydal upozornění o velkém množství daňových podvodů v odvětví úklidových prací, nemá na posouzení věci vliv, protože žalobce uzavřel se společností RONEY SOCCER s.r.o. smlouvu již 29. 10. 2016. Následná spolupráce probíhala bez problému, nic nenasvědčovalo rizikům, které nyní žalovaný žalobci vyčítá. Skutečnost, že jednatel RONEY SOCCER s.r.o. působil i v dalších společnostech, je podle žalobce v českém prostředí zcela běžná a legální. Jako zcela běžné pak žalobce označuje i navázání spolupráce prostřednictvím osob k tomu pověřených namísto jednatele. Pro takové zmocnění prý není obvyklé podepisovat plnou moc.
8. Žalobce zásadně odmítá tvrzení žalovaného, že zdanitelné plnění nespočívalo v poskytování úklidových služeb, ale v pronájmu pracovní síly. Žalobce se v průběhu obchodní spolupráce k zaměstnancům společnosti RONEY SOCCER s.r.o. nechoval jako ke svým zaměstnancům. Neposkytoval jim školení z bezpečnosti práce, nevedl jmennou evidenci, nevyplácel jim mzdy apod., což potvrdili svědci. Závěrem žalobce nerozporoval, že poslední tři platby neprovedl na účet společnosti RONEY SOCCER s.r.o., ale někam jinam. To se však stalo až v říjnu 2018, nemůže to proto svědčit o tom, že žalobce věděl nebo měl vědět v předchozím období, že se účastní daňového podvodu.

III. Vyjádření žalovaného

9. 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.

10. Žalovaný má za to, že opakování ústního jednání s bývalým jednatelem žalobce by nepřineslo nic nového. Zaměstnanci Masarykova onkologického ústavu nemohli ze své pozice osvědčit, zda žalobce mohl vědět o daňovém podvodu. Ohledně povědomí žalobce o nestandardních okolnostech v obchodním vztahu se společností RONEY SOCCER s.r.o. má žalovaný za to, že žalobce těmto okolnostem cíleně nevěnoval pozornost.

IV. Posouzení věci soudem

11. 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 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.).

Právní základ případu

12. 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 předemtných zdaňovacích obdobích, a to z důvodu nesplnění podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH.
13. Aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, musí tento nárok nejprve vzniknout (§ 72 zákona o DPH). Musí se tedy reálně uskutečnit zdanitelné plnění, na základě něhož si daňový subjekt může podle zákona uplatnit nárok na odpočet daně. Teprve pak je namístě začít se zabývat otázkou, zda předemtné plnění nebylo součástí daňového podvodu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, body 11-14). O uskutečnění zdanitelného plnění není v nynější věci sporu, žalovaný dospěl ve věci k odlišnému právnímu závěru než správce daně, postupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu a dal žalobci možnost se ke změně právního posouzení věci vyjádřit.
14. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, představuje přípustnou výjimkou ze zásady, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 49). Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet DPH nestačí (srov. rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, *Optigen*, bod 46). Je proto nutné zkoumat, zda osoba povinná k dani o daňovém podvodu věděla nebo měla vědět. A subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, body 49-61).
15. Citovanou judikaturu SDEU přebírá Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze každému subjektu zapojenému do podvodného řetězce odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud o daňovém podvodu věděl, či alespoň vědět měl a mohl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57,

bod 29, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu“.

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

Objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že došlo k daňovému podvodu

18. Prizmatem výše uvedených závěrů proto krajský soud přistoupil k hodnocení skutkových okolností věci. V úvodu je však možno „přeskočit“ první dva kroky, neboť mezi účastníky není sporu o tom, že obchodní transakce mezi žalobcem, společností RONEY SOCCER s.r.o. a jejími (17) dodavateli byla v určitém okamžiku zasažena daňovým podvodem, jak podrobným způsobem popsal žalovaný v bodech 44 až 188 napadeného rozhodnutí.
19. Krajský soud proto pouze pro přehlednost rekapituluje, že společnost RONEY SOCCER s.r.o. daň z přidané hodnoty v odpovídající výši do státního rozpočtu neodvedla. O daňovém podvodu ovšem nelze hovořit tam, kde by příčinou nezaplacení daně bylo pouhé nedopatření či podnikatelské selhání. To je však v nynějším případě naprosto vyloučeno. Kromě chybějící daně odhalily totiž orgány daňové správy u korporací zapojených do dodavatelských řetězců, včetně samotné společnosti RONEY SOCCER

s.r.o., celou řadu podezřelých okolností, které existenci daňového podvodu potvrzují (srov. body 157-188 napadeného rozhodnutí). Stručně řečeno, ze zjištění orgánů daňové správy vyplývá, že společnost RONEY SOCCER s.r.o. vytvářela spolu s dalšími vzájemně personálně propojenými společnostmi účelové obchodní řetězce. Zapojené subjekty byly evidentně prázdnými schránkami, s virtuálními sídly, bez provozovny, bez delší podnikatelské historie, s minimem zaměstnanců, bez jakýchkoliv dalších obchodních aktivit kromě zapojení do předmětných řetězců, a v průběhu daňové kontroly se ukázaly být nekontaktními. Mnohé z nich také vykazovaly daňové nedoplatky a byly později označeny za nespolehlivé plátce. Společnost RONEY SOCCER s.r.o. hrála v tomto systému roli *missing tradera*, konkrétně ve formě *cross invoicera*. To znamená, že si po většinu zdaňovacích období snižovala uměle svou daňovou povinnost na vstupu tím, že vykazovala fiktivní plnění od subdodavatelů zapojených v uvedených podvodných řetězcích.

Podezřelé okolnosti měly žalobce varovat

20. Krajský soud má za to, že orgány daňové správy v daném případě shromáždily dostatek indicií, jež tvoří ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH měl a mohl vědět (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, bod 48).
21. Krajský soud má určité pochopení pro svízelnost situace, v níž se v roce 2016 žalobce nacházel. Vyhrál výběrové řízení na úklid celého areálu Masarykova onkologického ústavu, pro zajištění celého plnění ale nedisponoval dostatečným počtem vlastních pracovníků, natož se zkušenostmi s úklidem areálu. Zajistit personálně výkon nasmlouvaných plnění bylo podle jeho tvrzení možné jen s pomocí paní H. P. a pana V. G., kteří zajišťovali úklidové práce v areálu dříve. Žalobce na základě předchozích zkušeností důvěřoval paní H. P., přijal tedy fakt, že ač dříve vystupovala jako jednatelka společnosti ANESA TRADE, s.r.o., nově společně s panem V. G. zastupovala společnost RONEY SOCCER s.r.o., byť ani jeden z nich v té době nebyl v pracovním či jiném právním vztahu k této společnosti (pan V. G. byl jediným zaměstnancem této společnosti až v roce 2018). Žalobce proto nikdy nejednal s žádným z jednatelů společnosti RONEY SOCCER s.r.o., jež se v období od 4. 10. 2016 do 7. 9. 2018, tedy v době obchodní spolupráce s žalobcem, vystřídalo celkem pět.
22. Krajský soud si ale klade otázku, zda popsané okolnosti žalobce nějak omlouvají, přičemž musí konstatovat, že nikoliv. Bylo to žalobcovo podnikatelské rozhodnutí účastnit se výběrového řízení na úklid Masarykova onkologického ústavu, které jej do popsané situace přivedlo. Rizika, která tím na sebe ze své vlastní vůle vzal, musel být žalobce připraven unést. Nebezpečí, že nebude v případě úspěchu v zadávacím řízení schopen provést požadované plnění, ho nezbavovalo povinností v oblasti předcházení daňovým podvodům. Pokud by měl žalobce k dispozici dostatek indicií o tom, že se spoluprací se společností doporučenou paní H. P. a panem V. G. může dostat do situace, že se bude účastnit daňového podvodu, pak byl povinen v rámci svých možností tyto indicie prověřit a případně přijmout taková opatření, aby co nejvíce zvýšil šanci, že se nežádoucím scénáři vyhne. Pokud by tak nečinil, musel by si přičíst následky v podobě neuznání nároku na odpočet DPH. A to bez ohledu na to, jak velký význam pro něj spolupráce s výše uvedenými osobami měla a jak velké problémy v obličačnické rovině by mu v případě nedostatku úklidových pracovníků mohly nastat.
23. Předně musí krajský soud odmítnout námitku žalobce, že jsou mu ze strany žalovaného vyčítány letité zkušenosti v oboru jako přítěžující okolnost. Tak tomu není. Žalovaný

v bodě 190 napadeného rozhodnutí s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, a ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 104/2022-45, pouze uvedl, že nestandardní okolnosti vnímá jinak nováček na trhu, než zkušený profesionál. Touto optikou tak žalovaný nahlížel na jednání žalobce v průběhu obchodní spolupráce se společností RONEY SOCCER s.r.o. včetně standardní míry obezřetnosti, kterou bylo možné od podnikatele se srovnatelnou zkušeností očekávat.

24. Judikatura, na kterou odkázal žalobce, uvedený závěr nerozporuje. SDEU v bodu [60] rozsudku *Mahagében a Péter Dávid* uvedl: „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“. Žalobce odkazoval na následující body 61 a 62 citovaného rozsudku, kde SDEU konstatoval, že orgány daňové správy nemohou na daňové subjekty přenášet důkazní břemeno stran prokázání daňového podvodu, což žalovaný v projednávané věci nečinil. Ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, nepodporuje žalobcovu argumentaci. Nejvyšší správní soud v bodě 42 tohoto rozsudku konstatoval, že „...stěžovatel učinil řadu relevantních úkonů před uzavřením obchodu, které lze považovat za standard opatrnosti či obezřetnosti. Obchodoval-li s prověřeným subjektem již opakovaně, přičemž vždy bezproblémově, nelze mu vyčítat, že se choval neobezřetně, pokud nezjišťoval další skutečnosti, či že měl mít důvodné pochybnosti o jeho možném zapojení v daňovém podvodu a prověřovat jeho případné dodavatele“. V projednávané věci jde však právě o to, že žalobce se společností RONEY SOCCER s.r.o. do roku 2016 neobchodoval a spolupráci navázal až na základě kontaktů s osobami, které k této společnosti neměly v té době žádný právní vztah (viz níže). Nelze proto souhlasit s tím, že šlo o prověřený subjekt, vůči kterému by žalobce pouze proto mohl polevit v opatrnosti a obezřetnosti.
25. Již po seznámení se společností RONEY SOCCER s.r.o. měl žalobce, jako zkušený profesionál v oboru, významně zbystřit, neboť z pohledu krajského soudu nesla tato společnost typické známky účelově vytvořené prázdné schránky. Z obchodního rejstříku a dalších veřejných zdrojů bylo možno vyčíst, že čtyři dny před podpisem smlouvy s žalobcem (29. 10. 2016) došlo ke změně sídla společnosti a ke změně osoby jednatele. Společnost dále postrádala jakoukoliv internetovou prezentaci a v poslední účetní závěrce za rok 2014 uvedla jako předmět podnikání zprostředkování velkoobchodu a reklamních činností, nikoliv úklidových služeb.
26. Všechny tyto podezřelé atributy společnosti RONEY SOCCER s.r.o. se žalobce snaží bagatelizovat. Přitom se však sám dopouští toho, co vyčítá žalovanému, tedy vytrhává jednotlivosti z kontextu a tento kontext se snaží zamlžit. Marně. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uznává, že leckterá z těchto okolností by sama o sobě nemusela být podezřelá, avšak ve svém souhrnu vysílají jasný varovný signál (srov. bod 224 napadeného rozhodnutí).
27. Žalovaný jako podezřelý vyhodnotil i způsob navázání spolupráce mezi žalobcem a společností RONEY SOCCER s.r.o. Jak krajský soud již výše uvedl, spolupráci zprostředkovali paní H. P. a pan V. G., kteří však v té době (podzim 2016) neměli žádný právní vztah k této společnosti. Žalobní tvrzení, že navazování spolupráce prostřednictvím pověřených osob není neobvyklé, nepovažuje krajský soud v kontextu věci přesvědčivé. Žalovaný v bodě 203 napadeného rozhodnutí přesvědčivým způsobem vyvrátil, že by pan

V. G. disponoval plnou mocí od žalobce k navázání obchodní spolupráce. Neodpovídá tomu ani vyjádření tehdejšího žalobceva jednatele.

28. Žalobce považuje taktéž za obvyklé, že se společností RONEY SOCCER s.r.o. navázal spoluprací kvůli dobrým zkušenostem s paní H. P. jako jednatelkou společnosti ANESA TRADE, s.r.o. Krajský soud se naopak ztotožňuje s žalovaným, že pro žalobce mělo být varovným signálem zjištění, že zaměstnanci společnosti ANESA TRADE, s.r.o. „přešli“ pod společnost RONEY SOCCER s.r.o., což svědčí o tom, že se pouze střídaly prázdné schránky pro účely daňové „optimalizace“. Žalobce však toto hodnotí jako naprosto normální. Taktéž vzhledem k celkové hodnotě plnění, jež žalobce od společnosti RONEY SOCCER s.r.o. objednával (jen v období leden až září 2018 šlo o cca 6,8 milionu Kč), se proto krajskému soudu nejeví jeho postup při sjednávání obchodní spolupráce jako náležitě obezřetný a opatrný (o preventivních opatřeních viz níže), aby se nyní mohl stavět do pozice, že o daňovém podvodu za žádnou cenu vědět nemohl. Žalobce se prostě raději na nic neptal, aby se příliš mnoho nedozvěděl.
29. Rizikový faktor představoval v daném případě i předmět plnění smlouvy mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Šlo fakticky o pronájem pracovní síly. Podle informace Generálního finančního ředitelství zveřejněné dne 14. 7. 2017 na jeho internetových stránkách jde o plnění rizikové, často zatížené podvody na DPH. Že se skutečně o tento typ plnění jednalo, to žalovaný dostatečně vysvětlil (srov. body 210 až 215 napadeného rozhodnutí). Argumenty, které žalobce snáší na podporu svého tvrzení, že se jednalo o standardní smlouvu o provedení úklidových prací, nejsou přesvědčivé. Popsané okolnosti naopak nasvědčují tomu, že žalobce si pronajímal pracovní sílu. Žalovaný prokázal, že žalobce řídil při úklidu Masarykova onkologického ústavu jak vlastní zaměstnance, tak zaměstnance společnosti RONEY SOCCER s.r.o. a poskytoval jim bez rozdílu mycí prostředky. I sám žalobce svou argumentací vlastně potvrzuje závěr žalovaného, že podstatou obchodní spolupráce bylo zajištění konkrétních zkušených pracovníků, přičemž nezáleželo na tom, u jaké společnosti byli vlastně zaměstnáni. I tím se tvrzení, že si žalobce objednával provedení úklidových prací jako díla, stává pochybným.
30. Žalobce taktéž tvrdí, že smlouvu se společností RONEY SOCCER s.r.o. uzavřel před vydáním informace Generálního finančního ředitelství, a nemohl být proto varován o rizicích v oblasti úklidových služeb. K tomu krajský soud uvádí, že žalobce pokračoval v obchodní spolupráci se společností RONEY SOCCER s.r.o. i poté, co byl ze strany orgánů finanční správy varován. Minimálně ode dne 14. 7. 2017 žalobce totiž mohl přehodnotit, zda jeho dodavatel nenesl rizikové znaky, a případně ve snaze o vyhnutí se další účasti na daňovém podvodu mohl přijmout preventivní kroky (např. využití institutu úhrady daně příjemcem dle § 109a zákona o DPH).
31. Krajský soud na tomto místě souhlasí s postupem žalovaného, když neprovedl navržené svědecké výpovědi zaměstnanců Masarykova onkologického ústavu pro nadbytečnost. Žalobce tvrdí, že tito svědci mohli osvědčit komplexnost zahájení obchodní spolupráce a spokojenosti nemocnice mimo jiné s výkonem pracovníků společnosti RONEY SOCCER s.r.o. Krajský soud s touto argumentací nesouhlasí, neboť zaprvé směřuje na prokázání provedení zdanitelných plnění, o čemž ve věci již není sporu, a zadruhé tito zaměstnanci nemohli ze své pozice osvědčit žalobcovu dobrou víru, jelikož nemohli mít povědomí o tom, jak žalobce začal obchodovat se společností RONEY SOCCER s.r.o. Ke skutečnosti, že úklid Masarykova onkologického ústavu zajišťovaly stále stejné osoby, se krajský soud vyjádřil výše (bod 19 rozsudku). Pokud měl žalobce zájem na tom, aby úklid prováděly ke

spokojenosti jeho klienta stále stejné osoby, nezbavilo ho to povinnosti předcházet daňovým podvodům. Provedení výpovědi tak krajský soud shodně s žalovaným považuje za nadbytečné.

32. Doposud uvedené objektivní okolnosti by již samy o sobě zcela dostačovaly k závěru, že žalobce měl k dispozici dostatek indicií, jež ho měly varovat, že se může účastnit daňového podvodu. Jako nejprůkaznější však krajský soud hodnotí „odklonění“ posledních tří plateb mimo bankovní účet společnosti RONEY SOCCER s.r.o. Žalobce na toto v žalobě prakticky nereaguje. Provedení plateb na jiný účet nezpochybňuje, tvrdí však, že již nelze v současnosti dohledat, proč k tomu došlo. Tyto platby proběhly až v říjnu 2018, nemohou tedy svědčit o tom, že žalobce měl nebo vědět mohl o existenci daňového podvodu dříve
33. Žalovaný má však pro žalobcovy domněnky prosté vysvětlení. Na účet společnosti RONEY SOCCER s.r.o. totiž správce daně v rozhodném období provedl exekuce, osoby ovládající tuto společnost proto potřebovaly, aby žalobce zasílal platby na „bezpečný účet“, z něž by mohly dále nerušeně vybírat. Takový požadavek společnosti RONEY SOCCER s.r.o. musel žalobci působit neobvykle, ostatně jej jako rizikovou okolnost zmiňuje i informace Generálního finančního ředitelství. Žalobce však riziko přijal, neboť tímto způsobem poslal na jiný účet celkem 756 031,14 Kč (čísla listu 1663, 1664 a nečitelné číslo správního spisu – daňové doklady č. 2018511, 2018512, 2018513). Pokud nyní dodatečně tvrdí, že „*teoreticky toto podezření mohlo vzniknout až v tomto okamžiku*“, pak krajský soud toto vysvětlení odmítá, neboť veškeré ostatní jednání žalobce nasvědčují tomu, že o daňovém podvodu minimálně mohl vědět dříve.

Žalobce nepřijal dostatečná preventivní opatření

34. Od osoby povinné k dani sice nelze vyžadovat, aby prováděla taková složitá a důkladná ověření, jaká může provádět správce daně. Avšak v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku, může být od osoby povinné k dani vyžadováno vynaložení větší obezřetnosti, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku (srov. rozsudek SDEU ve věci C-512/21 *Aquila Part*, bod 54).
35. Žalobce ale ve skutečnosti nic mimořádného neučinil. Pouze prověřil svého dodavatele ve veřejných rejstřících, což je při zahájení spolupráce se zcela novým obchodním partnerem naprosto rutinní postup. Obdobné platí i pro ověření, že dodavatel měl sjednáno komerční pojištění. Naopak, pokud žalobce prověřoval společnost RONEY SOCCER s.r.o. v obchodním rejstříku, musel zjistit, že čtyři dny před uzavřením smlouvy došlo ke změně v osobě jednatele i sídla společnosti, tedy k neobvyklým okolnostem. Z výpovědi bývalého jednatele se podává, že žalobce ani v takovém případě nepovažoval za nutné kontaktovat přímo jednatele společnosti RONEY SOCCER s.r.o. a dále komunikoval s osobami, jejichž vztah k této společnosti taktéž neměl nijak ověřený. Krajský soud dále doplňuje, že žalobce měl prakticky od počátku spolupráce s touto společností k dispozici informace o tom, že mu plnění, jež bývá často zasaženo daňovými podvody, dodává další z řady personálně propojených společností, jež mu postupně doporučila tatáž osoba (paní P.) a která vykazuje řadu známek toho, že jde jen o účelově vytvořenou prázdnou schránku. Ke konci obchodní spolupráce také mohl zjistit, že jeho dodavatel vykazuje i další známky nesolidnosti, neboť po něm požadoval zaslání plateb na jiný účet vedený na jinou osobou. Na to vše žalobce nijak nereagoval, o některé z těchto informací se ani nezajímal, natož aby na jejich základě přijal nějaká preventivní opatření. Přinejmenším se měl žalobce po vydání informace na stránkách Generálního finančního ředitelství blíže zajímat o důvodech pro střídání

jednatelů společnosti RONEY SOCCER s.r.o. a proč za společnost jednájí osoby, které k ní nemají žádný právní vztah.

36. Tuto liknavost nelze omluvit ani důvěrou v registr plátců DPH. Základním účelem registru plátců je upozornit na problematickou společnost a varovat tak její potenciální obchodní partnery. Údaj o nespolehlivém plátcu obsažený v registru tak může vyvolat důvodné podezření i v případě obchodního partnera, který se jinak jeví po všech stránkách jako bezvadný. Nebo může jeho absence naopak v případě takového obchodního partnera utvrdit daňový subjekt v tom, že jeho obchodní partner se jeví být spolehlivým i podle údajů daňové správy. Zároveň ale nelze zápis v registru plátců přeceňovat a přenášet odpovědnost za spolehlivost svých obchodních partnerů na daňovou správu. V žádném případě nefunguje registr tím způsobem, že rozptýlí jakékoliv pochybnosti o spolehlivosti obchodního partnera tam, kde existují natolik silné indicie o jeho nesolidnosti jako v nynějším případě. Je potřeba počítat s tím, že vyznačení nespolehlivosti v registru činí daňová správa s určitou prodlevou, danou například tím, že celý tento proces je zdlouhavý a plátce se může v řízení o prohlášení nespolehlivosti odvolat. Závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2024-37, a ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55, jsou na projednávanou věc nepřiléhavé, neboť se netýkají daňových podvodů, ale otázky jim často předcházejícím – prokázání přijetí zdanitelných plnění. V takových případech skutečně může vykázání plnění v kontrolním hlášení ze strany dodavatele představovat dílčí nepřímý důkaz o uskutečnění deklarovaného plnění.
37. Žalobce navrhl žalovanému zopakování ústního jednání s bývalým jednatelem žalobce, jenž mohl doložit nejen přijatá preventivní opatření, ale mohl poskytnout i komplexní vyjádření k objektivním okolnostem daňového podvodu. Až v odvolacím řízení totiž žalovaný změnil právní názor pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Jednatel se tudíž vyjadřoval pouze k prokázání hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný opakované ústní jednání neprovedl pro nadbytečnost, neboť bývalý jednatel se již k preventivním opatřením zevrubně vyjádřil.
38. Krajský soud nejprve uvádí, že § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu. Ústavní soud v nálezu ze dne 23. 11. 2021, sp. zn. IV. ÚS 1702/21, k tomu zdůraznil, že účastnický výslech statutárního orgánu právnické osoby má subsidiární povahu a lze jej využít za podmínky, že rozhodnou skutečnost nelze prokázat jinak. Krajský soud z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 4. 2022, č. j. 719297/22/3106-60562-802640, zjistil následující. Při ústním jednání správce daně pokládal bývalému jednatele otázky směřující na navázání obchodní spolupráce se společností RONEY SOCCER s.r.o., na provádění preventivních opatření či na význam zkušených zaměstnanců pro zajištění úklidových prací. Krajský soud má za to, že správce daně pojal ústní jednání extenzivně, na některé okolnosti se doptával opakovaně, přičemž jednatele konfrontoval se skutkovými zjištěními, které žalovaný v napadeném rozhodnutí označil za objektivní okolnosti nasvědčující o existenci daňového podvodu. Krajský soud proto nesouhlasí s žalobcem, že se bývalý jednatel vyjadřoval jen k prokázání provedení zdanitelných plnění a už ne k okolnostem daňového podvodu. Opakování ústního jednání proto shodně s žalovaným považuje za nadbytečné.

V. Závěr a náklady řízení

39. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

40. 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 28. srpna 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu