



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **D. J.**
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019 č. j. 36786/19/5300-21441-712599,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019 č. j. 36786/19/5300-21441-712599, kterým byla způsobem specifikovaným ve výrokové části změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 29. 10. 2018 č. j. 3611404/18/3207-51521-803069, č. j. 3611765/18/3207-51521-803069, č. j. 3613871/18/3207-51521-803069, č. j. 3613999/18/3207-51521-803069 a č. j. 3614295/18/3207-51521-803069, jimiž byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 a dále za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí 2015.
2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Žalobce namítl nezákonnost výzvy správce daně ze dne 13. 12. 2017 č. j. 3726391/17/3207-60563-803522 k prokázání přijetí rozumných opatření a k prokázání dobré víry žalobce. Žalobce obsáhle citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), a to rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017, sp. zn. 2 Afs 1/2005, sp. zn. 6 Afs 170/2016, sp. zn. 5 Afs 252/2017, sp. zn. 1 Afs 427/2017, sp. zn. 9 Afs 163/2015 a dále také rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ve věci C – 80/11. K použitým citacím žalobce dále uvedl, že důkazní břemeno ve věci podvodu na DPH plně tíží žalovaného, dobrá víra žalobce je presumována a daňový subjekt proto nelze k čemukoliv vyzývat. Podle žalobce je to správce daně, který musí prokázat, v čem daňový podvod spočíval, dále, že žalobce o tomto podvodu věděl nebo vědět mohl a také, že hlavním smyslem a účelem celé transakce bylo získání daňové výhody. Žalobce shrnul, že v projednávané věci se tak nestalo, resp. žalovaný žádnou z těchto svých povinností nesplnil.

2) Žalobce uvedl, že na základě poslední judikatury NSS (kauzy V., F., T.) je přesvědčen, že žalovaný v posuzované věci dostatečně nepopsal existenci daňového podvodu, resp. neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný nepopsal, ani neprokázal, v čem podvod na dani spočíval a jakým způsobem na tomto podvodu profitoval dodavatel nebo žalobce. Žalovaný se podle žalobce sice snažil unést důkazní břemeno ve věci popisu skutkové podstaty daňového podvodu v bodech 65 – 68 napadeného rozhodnutí, ale z textu plyne pouze to, že dodavatel nejprve řádně daňová přiznání podával a daň, kterou si nárokoval žalobce, také řádně přiznával, avšak neplatil. Tyto skutečnosti však podle žalobce spíš ukazují na to, že správce daně rezignoval na plnění svých povinností a označeného dodavatele nechal dále podnikat, nezrušil u něj registraci k DPH i přesto, že jej nyní sám považuje za problematický subjekt. Správce daně nereagoval ani na situaci, kdy za červen až srpen 2015 dodavatel žádnou daň nepřiznal a za září 2015 nepodal přiznání k DPH vůbec. Možná ztráta na dani tak byla zaviněna výhradně indolencí správce daně a nikoliv vědomou či nevědomou činností žalobce. Závěr žalovaného, že byl spáchán v řetězci podvod na dani, je tak zcela mylný, neboť samotná nekontaktnost dodavatele pro správce daně ještě sama o sobě neznamená, že transakce byla zatížena podvodem na dani, jak se vyjádřil několikrát i NSS. Dále žalobce opětovně dlouze citoval z judikatury NSS, a to rozsudků sp. zn. 9 Afs 163/2015, sp. zn. 5 Afs 252/2017, sp. zn. 5 Afs 60/2017.

3) V dalším žalobním bodě žalobce zpochybnil existenci objektivních okolností vymezených správcem daně a aprobevaných žalovaným. Žalobce opět zdůraznil důkazní břemeno žalovaného ve vztahu k vědomosti žalobce o podvodu, především s odkazem na judikaturu SDEU ve věci C – 285/11. Dále žalobce namítl rozdíl ve smyslu a účelu

objektivních okolností a okolností nestandardních a namítl, že objektivní okolnosti vymezené žalovaným pod body a) – j) (bod 31 žaloby), podle žalobce nejsou schopny prokázat bez vážných pochybností, že byl podvod na dani vůbec spáchán, ani to, že se žalobce podvodu vědomě účastnil. Žalobce dále specifikoval námitky k jednotlivým objektivním okolnostem. *K bodu a) - dodavatel* uvedl, že hromadná sídla používají tisíce společností a není v silách žádného daňového poplatníka zkoumat, zda na těchto adresách mají jejich dodavatelé reálnou kancelář či pouze virtuální sídlo. Účetní závěrky do sbírky listiny neukládá i spousta dalších i velmi úspěšných firem z obavy před vyzrazením marží či majetkových poměrů. Ani webové stránky nepoužívají všechny obchodní korporace. *K bodu b) - neprověření dodavatele* žalobce uvedl, že podniká jako fyzická osoba bez zaměstnanců a veškeré činnosti si zajišťuje sám. Nemůže proto prověřovat své dodavatele a provádět složitá výběrová řízení, protože jako malý podnikatel k tomu nemá podmínky, nedisponuje daňovými poradci a právníky jako velké obchodní korporace. Podnikající fyzické osoby dávají přednost doporučení na obchodní partnery od svých dlouholetých známých a nikoliv zjišťování informací přes internet. Dále žalobce *k bodu c) - střídání dodavatelů s aktivní účastí A. S.* namítl, že žalovaný nevysvětlil, proč je špatně to, že všechny dodavatele žalobci doporučil A. S., který je žalobcovým dlouholetým známým a nikdy jej v ničem nezklamal, ani nepodvedl, a proto žalobce neměl důvod mu nedůvěřovat. Žalovaný neprokázal, proč je takové jednání podezřelé. Žalovaný musí vycházet ze situace, která existovala v době realizace obchodů a kterou byl schopen žalobce na první pohled zjistit. Doporučení firem od A. S. ani jeho plná moc k zastupování dodavatelů nemohly žalobce žádným způsobem varovat. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 263/2018, z něhož také citoval. *K bodu d) - absenci písemných smluv* žalobce namítl, že každý podnikatel si podrobně prověřuje především odběratele, neboť pouze u nich hrozí riziko, že nedostane zapláceno, nebo že jeho odběratel spadne do insolvenčního řízení. U dodavatelů je pak rozhodující, zda mají k dispozici předmětné zboží, zda dodržují dodací lhůty a zda je jejich cena přijatelná. Pokud se jednalo o dodavatele, žalobce nenesl žádné riziko nezaplacení, a proto nepotřeboval uzavírat písemné kupní smlouvy. Žalobci není jasné, jak by písemná smlouva mohla zabránit existenci podvodu nebo umožnit jeho krytí. Dále žalobce uvedl *k bodu e) - platby v hotovosti*, že tento způsob platby požadoval dodavatel. U většiny použitého zboží jsou platby prováděny v hotovosti. Pokud měl správce daně pochybnosti o provedených platbách, měl si ověřit tuto skutečnost v bance, kde jsou evidovány všechny výběry a ty s platbami korespondují. *K bodu f) - nestandardní dodací podmínky* žalobce namítl, že žalovaný nemůže svou neznalost obchodů s použitým zbožím považovat za nestandardní podmínky. V této souvislosti poukázal na výpověď svědka Ing. M., který potvrdil, že i on při výkupech zbytkových zásob nejprve tyto přetřídí a pak prodá žalobci použité zboží. Ve většině obchodních případů byla cena sjednána až po přetřídění a zjištění, kolik kterých „nových“ a „použitých“ ložisek je v dodávce. Někdy byly dodávky uvedeny i ve váhových jednotkách. Takový postup je běžný, když se ze zrušených továren vyváží nepoužitelné skladové zásoby, které se skládají z nerozbalených, ale dlouho skladovaných náhradních dílů nebo i použitých, ale funkčních náhradních dílů, v tomto případě ložisek. Žalovaný nevysvětlil, v čem byly tyto obchodní podmínky nestandardní. Dále žalobce *k bodu g) - nezáměr o původ zboží* uvedl, že mu k původu zboží stačilo vysvětlení, že pochází z Bulharska. Žalovaný nijak nevysvětlil, proč by se měl žalobce zajímat o podrobnější původ zboží. U tzv. zbytkových zásob nikdo neprozradí, ze které továrny je čerpá. *K bodu h) - neobvyklá cena plnění* žalobce namítl účelovou manipulaci žalovaného s fakty, když

tvrdí, že cena ložisek dodávaných od korporace LAREDIMAX s.r.o. (dále jen „LAREDIMAX“) je výrazně nižší než běžná cena zjištěná na internetu na rozdíl od správce daně, který tvrdil opak. Rozhodnutí je podle žalobce v této části nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Stanovení ceny u zbytkových zásob je velmi individuální, což potvrzuje i rozpor v tvrzení správce daně a žalovaného. Žalobce dále *k bodu i) – nákup neobvyklého druhu zboží* namítl, že v rozhodném období se jednalo o marginální množství oproti objemům nakupovaných a prodávaných ložisek, odběratel společnost LOID s.r.o. (dále jen „LOID“) tyto komodity poptával a žalobce je následně získal u dodavatele LAREDIMAX a společnosti LOID je dodal. Jednalo se pouze o doplňkovou činnost. Optikou správce daně by nesměl žádný podnikatel rozšířit své portfolio služeb či sortiment prodávaného zboží, což však nemůže obstát. *K bodu j) – prohlášení dodavatele za nespolehlivého plátce* žalobce namítl, že sám žalovaný v jiných řízeních, kdy se subjekty brání udělení statusu „nespolehlivého plátce“ uvádí, že tento status nevylučuje, aby takto označená společnost dále podnikala.

Závěrem žalobce k těmto žalobním tvrzením odkázal na judikaturu NSS obsáhlou citací z rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 252/2017 a shrnul, že žádná ze skutečností uvedených pod písm. a) – j) není sama o sobě, ani ve vzájemné souvislosti schopna prokázat, že plnění byla zasažena podvodem na dani a žádná z těchto skutečností proto není objektivní okolností prokazující vědomou účast žalobce na podvodu. Otázku vědomé účasti je třeba posuzovat ve vztahu k informacím, jejichž hranice není bezbřehá a končí na vlastní hranici zjišťovacích schopností daňového subjektu. Podle žalobce nebylo v jeho silách, aby zjistil některé skutečnosti ohledně dodavatele, ani to, že za několik období dodavatel nepodal přiznání k DPH a žalobcem nárokovanou daň neodvedl.

4) Závěrem žalobce zdůraznil svou dobrou víru ve věci dodávek zboží od společnosti LAREDIMAX, neboť dodávky z obchodního hlediska probíhaly standardně, byly plněny včas, v požadované kvalitě a množství, byly žalobci dodány přímo do jeho provozovny a za cenu obvyklou. Stejným způsobem žalobce obchodoval i se svými ostatními dodavateli. Žalobce také namítl, že žalovaný neuvedl, jaká opatření měl žalobce přijmout, aby své účasti na podvodu zabránil.

Závěr žaloby (bod VII.) považuje soud toliko za shrnutí předchozích žalobních tvrzení, které již nepředstavuje samostatný žalobní bod.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

- k prvnímu žalobnímu bodu, že označenou výzvou byl žalobce seznámen s názorem a východisky prvostupňového správce daně a bylo mu umožněno reagovat a doložit přijatá kontrolní opatření a s tím související dobrou víru. Správce daně postupoval zcela v souladu s požadavky nejen starší, ale i aktuální judikatury správních soudů. Ve vytýkaném postupu správce daně nelze shledat porušení žalobcových procesních práv. Dále žalovaný uvedl, že správce daně, jakož i žalovaný, unesli své důkazní břemeno, když na základě objektivních okolností prokázali, že žalobce byl účasten podvodného jednání v popsáném řetězci společností, o kterém vědět mohl a měl.

- k druhému žalobnímu bodu, že existencí podvodu se žalovaný zabýval v bodech 64 a 68 napadeného rozhodnutí a spolehlivě identifikoval chybějící daň u společnosti LAREDIMAX. S ohledem na všechny správcem daně rozklíčované podezřelé okolnosti,

kteřé obchodování v předmětném řetězci provázely a které společně s chybějící daní dotváří závěr o existenci podvodu na DPH, byly pro žalobce seznatelné v době uzavírání a uskutečňování obchodních transakcí s tímto dodavatelem. Výčet podezřelých okolností je shodný s výčtem objektivních okolností, kterými je prokázáno, že žalobce mohl a měl vědět, že jsou přijatá plnění od dodavatele LAREDIMAX součástí podvodu na DPH. Žalovaný v této souvislosti odkázal na body 70 – 90 napadeného rozhodnutí. Není pravdou, že by žalovaný dovozoval existenci podvodu na DPH jen a pouze na základě nekontaktnosti dodavatele LAREDIMAX. Žalovaný podotkl, že žalobce v žalobě používá řadu citací, nicméně bližší skutková návaznost na daný případ v žalobě abscentuje.

- k třetímu žalobnímu bodu žalovaný s odkazem na judikaturu správních soudů, např. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 16/2017, zdůraznil, že objektivní okolnosti nelze hodnotit izolovaně, ale především v jejich souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídací schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH. K jednotlivým námitkám žalobce ke konkrétním objektivním okolnostem žalovaný uvedl

ad a) žalobce skutková zjištění ohledně svého dodavatele zlehčuje, nelze si představit obchodní společnost vykonávající řádnou ekonomickou činnost zjištěné povahy, která nepotřebuje rozsáhlé skladovací prostory. Na virtuálním sídle dodavatele neprobíhala, ani nemohla probíhat ekonomická činnost spočívající v nákupu a prodeji ložisek. Dodavatel LAREDIMAX nikdy nedisponoval žádnými skladovými prostory, rovněž nedisponoval vlastními internetovými stránkami, i když je to v současné době nejběžnější způsob poskytování informací potencionálním obchodním partnerům. Žalobce se snaží navodit dojem, že nezveřejňování účetních závěrek obchodních společností je standardem, což však nelze akceptovat.

ad b) Společnost LAREDIMAX představovala zcela nového a neznámého dodavatele, žalobce neznal jejího jednatele P. G. A., který se stal jednatelem společnosti pouhé tři měsíce před započítím obchodní spolupráce s žalobcem ve 3. čtvrtletí 2014. Oba jednatele seznámil A. S., který žalobci totéž zboží, tedy ložiska, předtím prodával prostřednictvím své společnosti Bardolino s.r.o. (dále jen „Bardolino“) a po jejím krachu prostřednictvím společnosti COMITENAL Int s.r.o. (dále jen „COMITENAL“). Po ukončení dodávek realizovaných touto společností doporučil Assen Stankov žalobci společnost LAREDIMAX.

ad c) A.S. nebyl pouhým prostředníkem, ale předmětné obchodní transakce s žalobcem přímo dojednával a organizoval, přičemž žalobce se nijak nezajímal o důvody, pro které dochází ke střídání jeho dodavatelů vždy navázaných právě na osobu A. S.

ad d) Žalobce neuzavřel s dodavatelem LAREDIMAX žádnou písemnou smlouvu k dodávce zboží, ačkoliv s ním realizoval obchodní případy v celkové hodnotě přes 6 000 000 Kč včetně DPH. Společnost LAREDIMAX byla hlavním a nejvýznamnějším dodavatelem zboží žalobci v letech 2014 a 2015, a to jak v počtu uskutečněných nákupů zboží, tak i co do celkové fakturované ceny. Absenci písemných smluv pak je nutno považovat za krajní nebezpečnost v obchodních vztazích.

ad e) Žalobce nákupy zboží od LAREDIMAX hradil výhradně v hotovosti, ačkoliv se jednalo o dodávky zboží ve značné finanční hodnotě, přestože řádově mnohem nižší částky jinými dodavateli běžně hradil bezhotovostně. Žalobce prováděl hotovostní platby těsně pod zákonným limitem dle zák. č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.

ad f) Žalobce k okolnostem týkajícím se přepravy a převzetí ložisek od dodavatele LAREDIMAX uvedl, že k dodávkám zboží nebyly předávány žádné dokumenty, zboží žalobci přivezli, přebíral si je, udělal detailní popis ložisek a pak se domluvila cena. Teprve potom mu přivezli fakturu s dodacím listem. Jak sám žalobce uvedl, zboží měl od dodavatele složené a postupně je rozprodával, vyfakturovali ho třeba až potom (protokol č. j. 3227323/15/3207-61563-803522). Oproti běžným zvyklostem tedy žalobce zboží od dodavatele před vyfakturováním nejenže převzal, ale i prodal svým odběratelům.

ad g) Žalobce se nijak neinformoval na původ zboží, domníval se, že jde o zboží z Bulharska z likvidovaných nepotřebných zásob. Nezájem žalobce o tyto zásadní informace představující nutný předpoklad pro posouzení kvality nakoupených ložisek je značně nestandardní vzhledem k velkému objemu uskutečněných transakcí i vzhledem k očekávané poptávce po informacích a certifikátech budoucími odběrateli žalobce.

ad h) Dle zjištění správce daně ceny zboží nakupovaného žalobcem od společnosti LAREDIMAX byly velmi nestandardní, a to výrazně nižší, až poloviční než ceny jiných prodejců na trhu v daném období. Žalobce jako dlouholetý prodejce ložisek vzhledem ke svým zkušenostem a přehledu o cenách ložisek si této nestandardní okolnosti musel být vědom.

ad i) Žalobce ve třetím čtvrtletí 2014 nakoupil od společnosti LAREDIMAX flash disky v počtu 4 500 ks za celkem 855 000 Kč a DPH 179 550 Kč, které obratem prodal odběrateli LOID. Dále ve druhém čtvrtletí 2015 nakoupil od dodavatele LAREDIMAX 4 000 katalogů v celkové hodnotě 360 000 Kč a DPH 75 600 Kč, a ve třetím čtvrtletí 2015 mix technického zboží za 362 000 Kč a DPH 76 020 Kč. Šlo o zcela jiné druhy zboží, se kterým žalobce dosud neobchodoval, navíc ve významných finančních hodnotách. Takové jednorázové obchodní transakce s novým druhem zboží nikdy předtím a nikdy potom mezi sebou tyto subjekty neobchodovaly, a proto se tyto obchody vymykají standardní vzájemné obchodní spolupráci spočívající v obchodech s ložisky.

ad i) Informace o nespolehlivosti plátce LAREDIMAX v registru plátců DPH byla zveřejněna dne 19. 5. 2015. Žalobce nadále pokračoval v obchodní spolupráci s tímto dodavatelem, ačkoliv tato skutečnost měla pro něj představovat varovný signál.

Žalovaný uzavřel, že uvedené objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce mohl a měl vědět (tj. měl aspoň nabýt podezření), že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

-ke čtvrtému žalobnímu bodu – dobré víře žalobce žalovaný uvedl, že přijatými opatřeními a případnou dobrou vírou žalobce se zabýval v bodech 91 a násl. napadeného rozhodnutí. Uzavřel, že žalobcem provedená kontrolní opatření vzhledem k rozsahu objektivních

okolností lze charakterizovat jako ryze formální a zároveň zcela nedostatečná a nezpůsobilá zamezit účasti žalobce na podvodu na DPH.

Závěrem žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce v replice zaslané krajskému soudu dne 10. 3. 2020 setrval na své dosavadní žalobní argumentaci.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo (ust. § 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s.ř.s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování a byl vázán obsahem žalobních tvrzení.
6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce proběhla daňová kontrola zaměřená na DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 a 1. – 3. čtvrtletí 2015, která byla zahájena dne 8. 12. 2015 a jejíž výsledky byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole (dále jen „ZDK“). Správce daně za sledované období identifikoval řetězec obchodních subjektů:
ORD JČS (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě) → LAREDIMAX → žalobce → LOID (případně jiný tuzemský odběratel nebo ORD JČS)
7. K přímému dodavateli žalobce společnosti LAREDIMAX správce daně zjistil, že v obchodním rejstříku byl od 11. 4. 2014 zapsán jako jediný společník a jednatel občan Bulharska P. G. A., za kterého dle sdělení žalobce v době uskutečněných obchodních případů jednal A. S. Podle údajů získaných z mezinárodního systému VIES pořídil LAREDIMAX ve 3. čtvrtletí 2014 zboží ze Slovenska v hodnotě 369 579 EUR, což představuje minimálně 10 137 552 Kč. Za 4. čtvrtletí 2014, stejně jako za celý rok 2015 nenahlásila žádná osoba registrovaná k dani v JČS subjekt LAREDIMAX jako svého odběratele zboží. V rámci jiného řízení bylo zjištěno, že ložiska dodávaná žalobci pořídil subjekt LAREDIMAX od nekontaktního polského subjektu TONSILUX. U místně příslušného správce daně Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 3 bylo zjištěno, že LAREDIMAX v žádných daňových přiznáních nepřiznával svou ekonomickou činnost a až v okamžiku, kdy došlo k odhalení jeho postavení, daňovou povinnost přiznal, ale vyčíslenou daň neuhradil. Z veškerých dodání zboží uskutečněných s místem plnění v tuzemsku tímto subjektem pro žalobce jako odběratele nebyla zaplacená DPH na výstupu, zatímco kupující si ji na vstupu nárokoval v celkové výši 1 072 704 Kč ze základu daně 5 108 110 Kč. Dále správce daně k subjektu LAREDIMAX zjistil, že měl sídlo na virtuální adrese, pro správce daně je nekontaktní, nedokládá daňové doklady prokazující původ zboží, nezveřejňuje účetní prověrky a není dostatečně transparentní pro své obchodní partnery. Správce daně v ZDK (str. 8 a násl.) označil za společný znak všech přezkoumávaných obchodních transakcí, že za LAREDIMAX vystupoval kromě jednatele A. aktivně A. S., který byl statutárním orgánem u předchozího dodavatele B., jenž dodával žalobci zboží v r. 2013 a významným způsobem asistoval také u obchodních případů nákupních ložisek od dodavatele COMITENAL uskutečněných v první polovině r. 2014. Žalobce znal A. S. z dřívějšíka jako taxikáře ve Frýdku – Místku a neměl žádné informace, že by se S. vyznal v obchodu s ložisky. Žalobce se nezajímal o to, proč jedna firma střídá druhou, spokojil se se sdělením S., že jeho původní firma (B.) zkrachovala, takže mu

ložiska bude dodávat pod jménem jiného subjektu (COMITENAL). Tento druhý subjekt brzy přestal ložiska dodávat a stejné zboží mu dodával S. prostřednictvím třetí firmy (LAREDIMAX), kde byl jednatelem cizinec neovládající český jazyk. Důvod, proč došlo k výměně hlavního dodavatele ložisek, nebyl žalobcem uspokojivě vysvětlen. Žalobce neměl s dodavatelem LAREDIMAX uzavřenu žádnou písemnou obchodní smlouvu, v níž by byly dohodnuty obchodní, případně reklamační podmínky. Žalobci nebyly ke zboží předávány žádné doklady, nestandardnost způsobu převzetí a fakturace zboží vylíčil žalobce ve své výpovědi ze dne 8. 12. 2015. Žalobce se neinformoval na původ zboží, domníval se, že jde o ložiska z Bulharska z likvidovaných nepotřebných zásob. Nezajímal se ani o původ dalšího zboží, které bylo pro jeho obchodování atypické a které prodal odběrateli LOID. Jako nestandardní označil správce daně skutečnost, že všechny nákupy zboží od dodavatele LAREDIMAX byly žalobcem hrazeny výhradně v hotovosti, i když se jednalo o dodávky zboží v hodnotách statisíců Kč, ačkoliv ve vztahu k jiným dodavatelům běžně platil bezhotovostně. Žalobce pořizoval zboží od LAREDIMAX i poté, co byl tento subjekt prohlášen nespolehlivým plátcem ve smyslu ust. § 106a zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Žalobce poté až do 3. 9. 2015 uskutečnil ještě 10 případů pořízení zboží od tohoto dodavatele. Správce daně uvedená zjištění vyhodnotil jako řetězové obchody, kdy na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt LAREDIMAX, který si neplnil povinnost podat daňová přiznání, případně ji plnil zcela formálně, neboť vyměřenou daň státu neodvedl, avšak další subjekt v řetězci, tj. žalobce, si tuto daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění.

8. Na základě těchto zjištění a po projednání výsledků kontrolních zjištění a ZDK s žalobcem vydal správce daně platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH za sledovaná období. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
9. V prvním žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost výzvy správce daně ze dne 13. 12. 2017 č. j. 3726391/17/3207-60563-803522, kterou byl žalobce vyzván k prokázání přijetí rozumných opatření a k prokázání své dobré víry. Žalobce má za to, že s ohledem na judikaturu NSS i SDEU správce daně k takové výzvě nebyl oprávněn, neboť důkazní břemeno ohledně prokázání daňového podvodu, včetně žalobcovy vědomosti o něm, svědčí správci daně. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že označenou výzvou byl žalobce správcem daně vyzván k prokázání (a doložení důkazními prostředky) přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření, mj. k daňovým dokladům vystaveným dodavatelem LAREDIMAX, v souvislosti s nimiž žalobce uplatnil nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění tak, aby v případě odhalení podvodného jednání, nevznikly pochybnosti, že žalobce o podvodu na DPH se zřetelem ke všem okolnostem mohl vědět. Správce daně v označené výzvě seznámil žalobce se skutkovými zjištěními vztahujícími se k obchodnímu řetězci s neodvedenou DPH v řetězci a s tzv. objektivními okolnostmi a na základě toho žalobce vyzval, aby prokázal a doložil odpovídající interní kontrolní mechanismy a relevantní opatření, která učinil.
10. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že k takové výzvě nebyl správce daně oprávněn a že proto byla vydána nezákonně. Krajský soud plně respektuje žalobcem zmiňovanou judikaturu NSS i SDEU, z níž jednoznačně vyplývá, že je to správce daně,

jemuž svědčí důkazní břemeno ohledně prokázání daňového podvodu na DPH, jakož i prokázání vědomé účasti daňového subjektu na podvodu. Žalobce však ve svém žalobním tvrzení rozsah důkazního břemene správce daně vyložil nepřipustně extenzivním způsobem. Krajský soud je toho názoru, že dovozovat z žalobcem citované judikatury závěr, že správce daně není oprávněn vyzývat daňový subjekt „k čemukoliv“, nemá oporu v zákonné úpravě, v ustálené judikatuře, ani v principech logického myšlení. Je nutno zdůraznit, že cílem předmětné výzvy bylo zjistit, zda a jaké interní kontrolní mechanismy využil žalobce ve vztahu ke svému dodavateli LAREDIMAX. Dotazované skutečnosti správce daně objektivně nebyl schopen zjistit jiným způsobem, než dotazem vzneseným vůči daňovému subjektu, v jehož zájmu bylo, aby výzvě správce daně vyhověl, způsob kontroly sdělil a přijatá opatření ozřejmil, což ostatně správce daně v označené výzvě žalobci dostatečně srozumitelně vysvětlil. Krajský soud proto označenou výzvu správce daně shledal zcela legitimní a první žalobní bod nedůvodný.

11. V druhém žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný nepopsal ani neprokázal existenci podvodu na DPH, takže neunesl své důkazní břemeno. Dále namítl, že správce daně sice nyní považuje dodavatele žalobce za problematický subjekt, avšak na tuto skutečnost nereagoval, v době kdy tento subjekt dlouhodobě DPH neplatil. Krajský soud má za to, že žalovaný popsal existenci daňového podvodu dostatečně přesně a srozumitelně v bodech 64 – 68 napadeného rozhodnutí, kdy postupoval systematicky a logicky od vymezení obchodního řetězce, přes zjištění chybějící daně u přímého dodavatele žalobce, která byla nad vši pochybnost prokázána, až po objektivní okolnosti souhrnně popsané v bodě 68 napadeného rozhodnutí a následně pak rozvedené v detailech v bodech 70 – 90 napadeného rozhodnutí. Krajský soud na tomto místě nepovažuje za přínosné opakovat argumentaci a závěry žalovaného uvedené v označené části přezkoumávaného rozhodnutí, s nimiž se plně ztotožnil, což bude blíže rozvedeno v následujícím textu tohoto rozsudku. S ohledem na stávající judikaturu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018 č. j. 1 As 175/2017-33) není úkolem soudu, aby donekonečna rekapituloval odpovědi, jichž se účastníkům dostalo ve správním řízení. Soud k uvedenému považuje za podstatné zdůraznit, že žalobce v podané žalobě argumentaci žalovaného uvedenou v bodech 64 – 68 napadeného rozhodnutí žádným konkrétním a nosným způsobem nerozporoval. Jeho žalobní tvrzení je vedeno ve zcela obecné formě v duchu prosté negace závěrů žalovaného.
12. Pokud jde o druhou část žalobního bodu 2), v níž žalobce kritizuje přístup správce daně vůči společnosti LAREDIMAX, kterou nechal dále podnikat, ačkoliv za sledované období nikdy nezaplatila DPH, krajský soud uvádí, že ve smyslu judikatury SDEU nesplnění formálních povinností daňových subjektů (např. nepodání přiznání k DPH nebo nevedení účetnictví), které znemožní daňové správě provést kontrolu DPH, a proto mohou bránit správnému výběru daně, čímž ohrožují řádné fungování společného systému DPH, lze považovat za součást daňových úniků (srov. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci Astone, C-332/15, bod 56 nebo rozsudek SDEU ze dne 7. 3. 2018 ve věci Dobre, C-159/17, bod 41). Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že společnost LAREDIMAX v počátcích spolupráce s žalobcem podávala daňová přiznání včetně vykázaných daní, které však nikdy neuhradila. Za zdaňovací období červen – srpen 2015 pak podala nulová daňová přiznání a v září 2015 daňové přiznání již nepodala. Je však také nespornou skutečností, že ke dni 19. 5. 2015 byla společnost LAREDIMAX označena správcem daně za nespolehlivého plátce DPH. Žalobce však přesto v obchodech s tímto

dodavatelem pokračoval, a to až do září r. 2015. Argumentaci žalobce laxním přístupem správce daně vůči dodavateli LAREDIMAX v souvislosti s jeho neplněním povinností ve vztahu ke správci daně proto soud považuje za účelovou. Na základě shora uvedeného krajský soud neshledal důvodnou ani tuto část druhého žalobního bodu.

13. V dalším žalobním bodě žalobce zpochybnil existenci objektivních okolností, když má za to, že objektivní okolnosti vymezené žalovaným nejsou schopny prokázat podvod na DPH, ani žalobcovu vědomou účast na něm.
14. Krajský soud nejprve v obecné rovině připomíná, že *„prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročez lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu“*. K tomu, aby mohl být přijat závěr o existenci daňového podvodu, musí přistoupit ještě další objektivní okolnosti, *„které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění“*. Zásadně přitom *„nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu“* (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43).
15. S ohledem na uvedené se krajský soud zabýval tím, zda jednotlivé okolnosti, z nichž správce daně, resp. žalovaný dovodili existenci daňového podvodu, ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí důvodné domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.
16. Pokud jde o okolnosti týkající se subjektu dodavatele LAREDIMAX (*žalobní námitky k bodu a)* – str. 2 tohoto rozsudku), zde se podle názoru soudu plně uplatní princip celkového souhrnu několika znaků, který může vyvolat pochybnost. Samotné virtuální sídlo subjektu dodavatele by nemuselo nutně znamenat nestandardní okolnost, ovšem jiného významu tato skutečnost nabývá z pohledu předmětu obchodní činnosti mezi tímto dodavatelem a žalobcem. Jestliže společnost LAREDIMAX jako přímý dodavatel dodávala žalobci, a to v průběhu sledovaného období značně frekventovaně, ložiska, o nichž se žalobce dle vlastního tvrzení domníval, že pocházejí ze zaniklých továren v Bulharsku, pak je více než zarážející, že ekonomická činnost tohoto obsahu nevyžadovala skladové prostory a materiální, případně personální zázemí, jak správně vystihl žalovaný v bodě 70 napadeného rozhodnutí. Žalobcem nastíněné porovnání dodavatele s jinými, blíže

neurčenými subjekty, pokud jde o plnění povinnosti účetních závěrek či existenci webových stránek, považuje soud za zcela obecné a formální, a podotýká, že tyto okolnosti by samy o sobě měly zanedbatelný význam, avšak v kontextu dalších zjištění k subjektu dodavatele spoluvytvářejí ucelený informativní rámec, který spolu s dalšími objektivními okolnostmi vede k důvodné domněnce o existenci daňového podvodu.

17. K otázce neprověření dodavatele žalobcem (*žalobní námitky k bodům b) a c)* – str. 2 - 3 tohoto rozsudku) žalobce namítl, že je malý podnikatel, který si veškeré záležitosti obstarává sám a spoléhá proto ohledně výběru dodavatelů na doporučení svých známých, což byl v daném případě A. S. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že společnost LAREDIMAX představovala pro žalobce zcela nového a neznámého dodavatele, neznámý byl i její jednatel P. G. A., který navíc neuměl česky. Obchodování se společností LAREDIMAX představovalo třetí verzi téhož scénáře, kdy bezprostředními předchůdci této společnosti v dodávkách ložisek z údajně zaniklých továren v Bulharsku (dle výpovědi žalobce) byly společnost B. a společnost COMITENAL. Všichni dodavatelé byli spojeni osobou A. S., který, jak rovněž vyplynulo z obsahu správních spisů, byl faktickým organizátorem dodávek zboží již od roku 2013, kdy ještě vystupoval jako vlastník společnosti B. Žalobce měl vědomost o tom, že A.S. ve svém podnikání zkrachoval a jeho společnost zanikla likvidací, a také, že všechny další obchody s dodavatelem COMITENAL a LAREDIMAX se uskutečnily za jeho aktivní účasti. Žalobce byl na A.S. také plně odkázán z toho důvodu, že nerozuměl bulharsky a jednatele obou společností, tj. COMITENAL a LAREDIMAX, byli bulharské národnosti a český jazyk neovládali. Provedeným dokazováním bylo správcem daně prokázáno, že bez A. S. by žalobce nemohl obchodní případy uskutečnit. Žalobce ohledně společnosti LAREDIMAX nepoužil žádné kontrolní mechanismy k ověření její důvěryhodnosti s výjimkou nahlédnutí do obchodního rejstříku a zjištění, že je (v té době spolehlivým) plátcem DPH. Žalobce nevedlo k obezřetnosti ani to, že společnost LAREDIMAX byla společností bez obchodní historie, že bulharský občan A. se stal jejím jednatelem krátce před zahájením obchodování s žalobcem. Komunikace s A. byla navíc bez tlumočnicka vyloučena. Svou kontrolní nečinnost žalobce nedokázal vysvětlit jinak, než že plně důvěřoval doporučení A. S., který ho nikdy nepodvedl. Na základě uvedeného se krajský soud plně ztotožnil se závěry žalovaného, které učinil v bodech 74 – 77 a dále 93 – 96 napadeného rozhodnutí a má shodně s žalovaným za to, že přístup žalobce, tak jak jím byl popsán a zdůvodněn, byl nekriticky a zcela neodůvodněně důvěřivý. Neinformovanost žalobce o základních otázkách týkajících se nejen dodavatele LAREDIMAX, ale i osoby A. S., je v kontextu dalších objektivních okolností zarážející, neboť obezřetnost žalobce byla na místě již v souvislosti s neúspěchem S. v jeho vlastním podnikání (společnost B.) a také v souvislosti s nijak nevysvětleným ukončením obchodní spolupráce s dodavatelem COMITENAL, která také probíhala ve S. režii, jak bylo v řízení prokázáno.

18. Pokud se týká absence písemných smluv a plateb v hotovosti (*žalobní námitky k bodům d) a e)* – str. 3 tohoto rozsudku) žalobce namítl, že nepovažuje za potřebné mít uzavřené písemné obchodní smlouvy s dodavatelem a i kdyby je uzavřel, neví, jak by mohly zabránit existenci daňového podvodu. K platbám v hotovosti uvedl, že tento způsob požadoval dodavatel a u použitého zboží, jímž ložiska byla, je to běžný způsob platby. Krajský soud má za to, že jakkoliv písemná forma není obligatorní náležitostí obchodní smlouvy, nelze odhlédnout od skutečnosti, že žalobce obchodoval se společností LAREDIMAX ve

sledovaném období velmi intenzivně a realizoval obchodní případy v celkové hodnotě kolem 6 000 000 Kč. Neexistence písemných smluv proto nepochybně nepřispívá k transparentnosti obchodní činnosti žalobce a existenci jeho dobré víry v legitimitu obchodních vztahů. V kombinaci s výhradně hotovostními úhradami faktur v řádu stovek tisíc Kč, pak nelze nehodnotit tyto okolnosti jako nestandardní. Již dosud vyjmenované znaky samy o sobě vytvářejí obraz velmi netransparentního prostředí, který je dále umocněn skutečností, že žalobce se blíže nezajímal o původ zboží, jakož i nestandardními dodacími podmínkami, kdy k dodávkám zboží tak značného objemu nebyly předávány žádné průvodní dokumenty, žalobce si sám prováděl třídění a popis ložisek po jejich obdržení a poté byla domlouvána cena. Žalobní argumentace, jíž se žalobce snaží přesvědčit o tom, že takový postup je při obchodování s nepoužitými skladovými zásobami zcela běžný a že u zbytkových zásob nikdo neprozradí, odkud pocházejí (*žalobní námitky k bodům f), g) a h)* – str. 3 tohoto rozsudku), nemůže nastíněné pochybnosti umenšit, lze spíše vyhodnotit, že přispívá k jejich prohloubení. Žalobcova námitka, že ohledně hotovostních plateb mohl správce daně požádat o informace příslušnou banku, je zcela nepřijatelná, neboť správce daně nezpochybnil solventnost žalobce, ale vyhodnotil jako nestandardní právě výhradně hotovostní formu plateb. Žalobcův odkaz na svědeckou výpověď Ing. M., pokud jde o obvyklost dodacích podmínek, krajský soud rovněž nepovažuje za přílehlavý. Svědeckou výpověď jmenovaného ze dne 10. 10. 2017 bylo prokázáno, že svědek byl v rozhodné době rovněž obchodníkem s ložisky, s žalobcem obchodoval, ale také byl jeho blízkým spolupracovníkem, který žalobci v jeho skladu pomáhal kontrolovat a přebírat dodávky ložisek od LAREDIMAX. Jeho výpověď proto nelze vyhodnotit jako informaci vypovídající o obecně běžné praxi na trhu se zbytkovými zásobami ložisek.

19. V *žalobních námitkách k bodu h)* (viz. str. 3 tohoto rozsudku) žalobce namítl rozpor v tvrzení správce daně, který ve výzvě ze dne 13. 12. 2017 označil ceny ložisek dodaných od LAREDIMAX jako výrazně vyšší než ceny téhož zboží od jiných dodavatelů, a v tvrzení žalovaného, který naopak v bodě 85 napadeného rozhodnutí označil ceny zboží od LAREDIMAX jako výrazně nižší. Žalovaný se s obdobnou odvolací námitkou vypořádal v bodě 171 napadeného rozhodnutí odkazem na postupný vývoj závěrů správce daně ohledně ceny nakoupených ložisek v návaznosti na chronologii výzev správce daně a reakcí žalobce v průběhu daňové kontroly. Obsahem ZDK (str. 41, 48) má krajský soud tento závěr žalovaného za plně podložený, ztotožňuje se s ním, a ve skutečnostech tvrzených žalobcem neshledal ani manipulaci s fakty ze strany správních orgánů, ani nepřezkoumatelnost či nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí.
20. Závěrem krajský soud k 3) žalobnímu bodu shrnuje, že plně aprobuje závěry žalovaného v otázce existence objektivních okolností (napadené rozhodnutí, část 2. vědomostní test – existence objektivní okolností) s jedinou výjimkou, kterou je nákup neobvyklého druhu zboží (blíže - bod 88 napadeného rozhodnutí). V nákupu flash disků, katalogů a mixu technického zboží krajský soud neobvyklé okolnosti neshledal, jelikož obsahem správních spisů (úřední záznam policie ČR ze dne 6. 10. 2015, č. j. KRPT-184727- 21/TC-2015-070082 o podaném vysvětlení jednatelkou společnosti LOID I.D.) má za prokázané, že toto zboží bylo žalobcem opatřeno na základě výslovné poptávky společnosti LOID a bylo žalobcem tomuto odběrateli také dodáno. Soud proto shledal opodstatněnou *žalobní námitku k bodu i)* objektivních okolností (srov. str. 3 tohoto rozsudku). Jelikož v souhrnu

všech ostatních objektivních okolností, které soud co do skutkového stavu i vyhodnocení provedeného žalovaným v napadeném rozhodnutí plně aproboval, představuje tato jediná objektivní okolnost pouze marginální část celku, není ucelená kompatibilita souboru objektivních okolností v důsledku nedůvodnosti této jediné objektivní okolnosti zpochybněna. Napadené rozhodnutí tak přes tento drobný nedostatek plně obстоjí, když soudem zjištěná nesprávnost nemá dopad na jeho zákonnost, ani přezkoumatelnost. V ostatním shledal krajský soud tvrzení obsažená v třetím žalobním bodě za zcela nedůvodná.

21. Pokud jde o čtvrtý žalobní bod – dobrou víru žalobce – k té se krajský soud již vyjádřil v rámci vypořádání žalobních bodů 2) a 3), na což plně odkazuje a opakuje již výše uvedené, že se také v této otázce plně ztotožnil s hodnocením žalovaného stran přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobce, které učinil v bodech 93 – 98 napadeného rozhodnutí. Ani toto žalobní tvrzení krajský soud důvodným neshledal, zvláště když bylo vedeno ve zcela obecné a ryze formální rovině. Pro úplnost soud dodává, že žalobcův požadavek na sdělení konkrétních kroků, které měl žalobce učinit, jakožto relevantní kontrolní opatření, nemá oporu v zákonné úpravě, ani v konstantní judikatuře správních soudů, naopak např. z rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 161/2016 jednoznačně vyplývá, že správce daně takovou povinnost nemá.
22. Krajský soud na závěr s odkazem na výše uvedené vypořádání žalobních bodů shrnuje, že na základě obsahu správních spisů, zejm. ZDK a odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je věcně správné, srozumitelné a přezkoumatelné, závěry správních orgánů obou stupňů jsou řádně podloženy výsledky rozsáhlého dokazování a obстоjí v kontextu stávající judikatury správních soudů i SDEU k problematice daňových podvodů.
23. S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
24. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, avšak dle obsahu soudního spisu jeho náklady v tomto řízení nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 6. května 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

[Zadejte text.]

Shodu s prvopisem potvrzuje