



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **EMBA TRADE s. r. o.**, IČO 247 54 790
sídlem Dvorská 232/3, 503 11 Hradec Králové
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k. s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. prosince 2019, č. j. 52002/19/5300-21445-712211,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září až prosinec 2014. Na jejím základě dospěl k závěru, že žalobce u přijatých zdanitelných plnění v podobě zboží neprokázal jejich použití v rámci svých

ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně proto posoudil žalobcem uplatněné nároky na odpočet daně jako neoprávněné a dne 6. 6. 2018 vydal 4 rozhodnutí (dodatečné platební výměry), kterými doměřil žalobci DPH za uvedená zdaňovací období v celkové výši 30 018 752 Kč.

2. Žalobce podal proti uvedeným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím. Žalovaný dospěl v odvolacím řízení k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a to že žalobce prokázal splnění formálních i hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Přesto žalovaný hodnotil žalobcem uplatněné nároky na odpočet daně jako zčásti neoprávněné. V případě některých plnění totiž zjistil skutečnosti svědčící o tom, že dané transakce byly zasaženy podvodem na DPH, přičemž žalobce mohl a měl vědět o své účasti na podvodném jednání. Žalovaný z uvedených důvodů neuznal žalobci nárok na odpočet DPH dle daňových dokladů od společností MCK Import s.r.o., IČO: 24268305 (dále jen „MCK Import“), R.P. Textil Trade, s.r.o., IČO: 02955661 (dále jen „R.P. Textil Trade“), DAMIDA CZ s.r.o., IČO: 03094537 (dále jen „DAMIDA“), REČAVA a.s., IČO: 27887499 (dále jen „REČAVA“), M.C.K. REALITY a.s., IČO: 27363406 (dále jen „M.C.K. REALITY“), a DDK JAROV s.r.o., IČO: 27250202 (dále jen „DDK JAROV“). Žalovaný proto změnil dodatečné platební výměry vydané správcem daně tak, že žalobci bylo doměřeno DPH za zdaňovací období září až prosinec 2014 v celkové výši 18 202 269 Kč.
3. Žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobce úvodem konstatoval, že mezi ním a žalovaným není sporu o splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet. Žalovaný tvrdí existenci podvodu na DPH, podle žalobce však nebyly splněny podmínky podvodu na DPH dovozované judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu. Z této judikatury v žalobě obsáhle cituje a namítá, že nebyla splněna ani podmínka existence podvodného řetězce u konkrétních dodávek, ani podmínka spočívající v tom, že odběratel/dodavatel věděl či musel vědět o podvodu. Žalobce zároveň zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu je na straně správce daně. Žalovaný dle žalobce toto důkazní břemeno neunesl.
5. Žalovaný předně *neprokázal existenci chybějící daně*. Žalovaný detekoval chybějící daň u několika společností zapojených společně s žalobcem do údajně podvodných řetězců – Credit Finance Group a.s., IČO: 26207001 (dále jen „CFG“), WAXUM a.s., IČO: 27642887 (dále jen „WAXUM“), a MCK Import.
6. U společnosti CFG však došlo k doměření daně, která nebyla uhrazena, bez její součinnosti. Navíc ze zjištění žalovaného není zřejmé, z jakých zdanitelných plnění k doměření daňové povinnosti došlo, tj. zda předmětem doměření daně u společnosti CFG bylo DPH ze zdanitelného plnění, jež bylo předmětem kontroly u žalobce. Pokud totiž není doložena souvislost mezi zdanitelným plněním, ze kterého nebyla odvedena DPH u jiného subjektu v řetězci, se zdanitelným plněním, které je předmětem doměření u žalobce, nelze na chybějící daň, jež by prokazovala existenci podvodného řetězce, vůbec

usuzovat, a to bez ohledu na to, o jak vysokou částku se jedná. Stejně tak ve vztahu ke společnosti WAXUM není možné učinit závěr o chybějící dani, pakliže jí byla stanovena daň ve výši 0 Kč. Takový postup je dle žalobce v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

7. Jediným bezprostředním dodavatelem žalobce, u kterého žalovaný identifikoval chybějící daň, je společnost MCK Import. Avšak ani zjištění ohledně společnosti MCK Import nejsou dle názoru žalobce dostatečně podložena pro konstatování existence chybějící daně, resp. daňového podvodu. Nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu.
8. Žalobce navíc uvedl, že i kdyby žalovaný dospěl k závěru o podvodném řetězci a chybějící dani, nesmí dle judikatury Nejvyššího správního soudu docházet k multiplikaci výběru daně od různých článků řetězce. Žalovaný tak musí nejenom prokázat, že (i) chybějící daň pochází (nebyla odvedena) z obchodních transakcí proběhnuvších mezi výše dotčenými společnostmi a žalobcem, ale také (ii) musí zajistit, že nedojde k opakovanému výběru téže daně od více subjektů v řetězci. K tomu však žalovaný dle žalobce „významně směřuje“.
9. Žalobce dále namítl, že jej nelze činit zodpovědným za jednání společností WAXUM a CFG, neboť se nejedná o jeho bezprostřední dodavatele. Žalovaný neprokázal jakékoliv napojení žalobce na tyto subjekty. Žalobce považuje za nepřipadný názor žalovaného, podle nějž postačí, pokud je dána souvislost mezi doměřenou DPH (zde např. u daňového subjektu WAXUM) a uplatněným nárokem na odpočet DPH (zde ze strany žalobce). Žalovaný tak dle žalobce zcela rezignoval na svoji povinnost stanovit daň správně a v souladu se zákonem. Na žalobce tím *de facto* přenáší odpovědnost za zjištění skutkového stavu a otevírá ignoruje relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.
10. Žalovaný dle žalobce neprokázal ani existenci *nestandardních okolností obchodování*. Žalobce nesouhlasí s tvrzením, že se může jednat o jakékoliv okolnosti, a to i ty, které nastanou až po ukončení šetřených obchodních transakcí či o kterých nevědí jednotlivé články řetězce. Z judikatury Nejvyššího správního soudu naopak vyplývá nutnost identifikovat objektivní skutkové okolnosti, o nichž daňový subjekt věděl nebo vědět měl. Žalovaný ostatně jednotlivé nestandardní okolnosti obchodování vztahující se k podvodnému řetězci převzal také (až na pár výjimek) v rámci tzv. vědomostního testu. Striktní odlišování nestandardních okolností sloužících pro identifikaci podvodného řetězce a nestandardních okolností, resp. objektivních okolností svědčících o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH ze strany žalovaného tak postrádá význam. Žalovaný si navíc protirečí, pokud se snaží vyvolat dojem, že zjištěné skutečnosti nemohou být a nebyly použity k tíži žalobce, a na druhou stranu na základě těchto skutečností konstatuje, že kontrolované transakce byly uskutečněny ve prospěch žalobce, kdy jejich smyslem bylo účelové čerpání nároku na odpočet DPH. V názvosloví daňových podvodů tedy žalovaný označuje žalobce jako subjekt na pozici „broker“ či „profit taker“.
11. Žalobce dále polemizuje s hodnocením jednotlivých nestandardních okolností obchodování identifikovaných žalovaným. Podle žalobce tyto skutečnosti nemohou být vůbec považovány za nestandardní.
12. K *uspořádání subjektů v řetězci* žalobce poukázal na odmítavý postoj Nejvyššího správního soudu k extenzivnímu přístupu a požadavkům daňové správy vůči daňovým

subjektům na prověřování veškerých článků obchodního řetězce. Nebylo povinností žalobce zjišťovat, jakým způsobem si jeho dodavatelé opatřují zboží, které mu nabízejí k prodeji, pakliže na jejich chování nebylo v zaběhnuté obchodní praxi nic podezřelého. K zjištění žalovaného ohledně *(ne)spolehlivých plátců* žalobce konstatoval, že ve vztahu ke všem svým bezprostředním obchodním partnerům provedl vždy kontrolu náhledem do obchodního rejstříku, kde ověřil, že se jedná o existující společnosti s odpovídajícím předmětem podnikání a není u nich zahájeno insolvenční řízení. Dále ověřil, že jsou tyto subjekty platně registrovány k DPH a nejedná se o nespolehlivé plátce. Na základě ověření těchto skutečností následně s dodavatelem navázal obchodní spolupráci. Dodavatelé žalobce stále existují a je možné je dopátrat, s výjimkou společnosti DDK JAROV. U společností DAMIDA, R.P. Textil Trade, M.C.K. REALITY, DDK JAROV a REČAVA žalovaný neuvádí, že by tyto subjekty z uskutečněného plnění neodvedly řádně daň. Žádný z dodavatelů žalobce zároveň nebyl v době uskutečnění dotčených zdanitelných plnění nespolehlivým plátcem. Nespolehlivými plátcí se tyto společnosti staly až více než 4 roky od uskutečnění zdanitelných plnění. Jestliže daňová správa nepovažovala zmíněné společnosti za nespolehlivé plátce, pak nemohly být tyto společnosti považovány za podezřelé ani žalobcem.

13. Ve vztahu k *personální (a jiné) propojenosti subjektů* v řetězci žalobce uvedl, že nerozumí tomu, jaké okolnosti mají v tomto případě prokazovat, že předmětná zdanitelná plnění byla zasažena podvodem na dani. Celá řada obchodních vztahů vzniká na bázi přátelských či obdobných vztahů nebo na základě předcházející obchodní spolupráce. Tyto skutečnosti tak nejsou pro obchodní činnost žalobce nijak nestandardní, naopak osobní vazby mezi obchodními partnery jsou důležité. K *totožnosti sídel a ke změnám v sídlech zainteresovaných společností* žalobce namítl, že se jedná o standardní právní úkony v rámci vnitřního fungování těchto subjektů. Jedná se o jejich interní záležitosti, které nejsou v dispoziční sféře žalobce. Zároveň není výjimkou, že obchodní společnosti sídlí v tzv. *office housech*, kde mají pronajatou jednu či dvě kanceláře, odkud je koordinována jejich činnost. V daném případě navíc není sporu o tom, že se předmětná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila.
14. Žalobce se ohradil také proti tvrzení žalovaného o *formálním působení osob na pozici statutárních orgánů* a jejich neznalosti faktické realizace obchodní činnosti. V této souvislosti poukázal na rozdílné hodnocení téže výpovědi svědka Z. L. Žalovaný v bodě [72] napadeného rozhodnutí *de facto* hodnotí svědeckou výpověď pana L. jako nedostatečnou s ohledem na jeho znalosti týkající se obchodování společnosti MCK Import, přestože svědek sám uvedl, že obchodování s žalobcem měl na starosti výhradně pan R. V., který uvedené tvrzení v rámci své svědecké výpovědi potvrdil. Naopak v bodě [80] napadeného rozhodnutí hodnotí žalovaný výpověď pana L. poměrně jednoznačně. Zavádějící je také tvrzení žalovaného v bodě [76] napadeného rozhodnutí, kde s odkazem na výpověď pana Ing. Z. Č. hodnotí působení statutárních orgánů jako toliko formální. Ten v rámci svého výslechu konstatoval, že s ohledem na jeho kontakty z předešlé obchodní činnosti s vazbou na Čínu zajišťoval veškeré obchody. Z uvedeného však nelze dovodit, že by došlo k omezení jednatelské pozice. Za společnost REČAVA, jejímž společníkem byl právě pan Ing. Č., musel jednat pan Ing. S. V. jakožto její jednatel. Podle žalobce žalovaným získané poznatky nijak nevypovídají o vzájemné spolupráci žalobce a jeho bezprostředních dodavatelů, neboť dotazy správce daně směřovaly zejména na způsob provádění obchodní činnosti a vnitřní uspořádání vztahů těchto společností. Žalovaný navíc nezohlednil, že předmětem těchto jednání byla obchodní činnost

jednotlivých dodavatelů v roce 2015. Žalovaný tak rezignoval na snahu ověřit, zda jsou tato zjištění přenositelná i na nyní posuzovaná zdaňovací období roku 2014.

15. Ke *změněm personálního a majetkového složení ve společnostech* žalobce namítl, že cizí státní příslušníci byli do pozice statutárních orgánů jednotlivých společností zvoleni až se značnou časovou prodlevou od kontrolovaných zdaňovacích období. Nekontaktními se tyto společnosti rovněž staly až s odstupem času. Časová linie nesouhlasí ani v případě vytýkané absence písemností ve sbírce listin. Ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období, tj. roku 2014, měli tuto povinnost splněnou všichni přímí dodavatelé žalobce. Navíc drtivá většina z nich splnila danou povinnost i v následujících letech, žalovaný nemá pravdu, že se tak nedělo. Podle žalobce nelze dovozovat, že obchodní společnosti neuskutečňovaly řádně svoji činnost, ani z *neexistence webových stránek*. Navíc dle vyjádření obchodního referenta společnosti MKC Import R. V. tato společnost webové stránky měla. Nic také nesvědčí tomu, že by správce daně provedl relevantní šetření, které by podpořilo jeho tvrzení o neexistenci webových stránek.
16. Žalobce také namítl, že ve *vedení účetnictví* jeho dodavatelů stejnou společností nelze spatřovat nestandardnost ve způsobu obchodování. Navíc není zřejmé, z jakých indicií měla být žalobci tato skutečnost zřejmá. Žalobce nesouhlasí ani s výtkou týkající se *absence písemné dokumentace*. Ustanovení § 1757 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), umožňuje smluvním stranám rozhodnout, zda si obsah smlouvy potvrdí písemnou formou. Obchodní spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavateli probíhala na základě konkrétních objednávek a k ověření konkrétního závazkového vztahu žalobce disponuje např. také platbami za zboží či dodacími listy. K *realizacím plateb* žalobce zdůraznil, že veškeré závazky vůči svým obchodním partnerům za kontrolovaná zdaňovací období již uhradil. Dle výpovědi svědků zároveň obchodní partneři žalobce pozdní platby řešili, ať už formou upomínky, nebo vyčíslením penále. Nic nestandardního není dle žalobce ani na tom, že právě v letech 2014 a 2015 u něj došlo k výraznému *nárůstu čistého obrátu a současně k propadu hospodářského výsledku*. Z ekonomického hlediska totiž vysoký obrát společnosti není zárukou kladného výsledku hospodaření.
17. K závěrům žalovaného o *nízké obchodní přírážce* žalobce namítl, že není zřejmé, na základě čeho žalovaný dospěl k tomuto závěru, jestliže sám tvrdí, že pro výpočet obchodní přírážky žalobce nemá potřebná data. Žalobce také připomněl, že jeho odběrateli jsou koncoví zákazníci, z drtivé většiny nepodnikající fyzické osoby. Běžný spotřebitel přitom klade velký důraz na cenu zboží. Žalovaný v bodě [92] napadeného rozhodnutí uvedl, že průměrná obchodní přírážka dosahovala v roce 2014 výše 73,29 %, což se projevilo v částce téměř 100 mil. Kč. Žalovaný ale nijak neprokázal svá tvrzení o nízké marži, o nemožnosti pokrytí nákladů žalobce jím dosaženými výnosy apod. Žalovanému je přitom z jiného řízení, které bylo vedeno u žalobce v souvislosti se zdaňovacími obdobími srpen a září 2015, známo, že obchodní marže žalobce se lišila dle jednotlivých výrobků. Podle toho se obchodní přírážka pohybovala v rozmezí od 39,66 % do 162,54 %.
18. Nepřípadná je také argumentace žalovaného týkající se způsobu *realizace obchodní činnosti*. Žalovaný dává žalobci k tíži chování společností WAXUM a CFG spočívající v nízkém počtu jejich dodavatelů a odběratelů, naopak žalobci je vytýkáno, že nakupoval zboží od 6 společností namísto od 1 společnosti, což by mu ušetřilo čas a náklady. Žalovaný tak argumentuje účelově, neboť jednou je podezřelý velký počet obchodních

partnerů podruhé naopak malý počet. Žalovaný spatřuje nestandardnost též v absenci pojištění zboží vysoké hodnoty a ve vlivu žalobce na výběr zboží, které mělo být ze strany dodavatelů žalobce nakoupeno a dovezeno. Obě domnělé nestandardnosti však byly opět pouze v dispozici dodavatelů žalobce. Ani tvrzení o neexistenci e-shopu na straně dodavatelů žalobce nemůže založit oprávněnou pochybnost, neboť ani v dnešní době nedisponují všechny společnosti internetovým obchodem. V rámci obchodní činnosti žalobce je nemyslitelné, aby tak velké množství zboží, které od svých dodavatelů odebírá, bylo vybíráno a objednávalo přes klasický e-shop, který pro své nákupy běžně používají koncoví zákazníci.

19. Co se týče *vlivu žalobce na výběr dováženého zboží*, pak žalobce konstatoval, že ani v tomto případě se nejedná o nic nestandardního. V daném odvětví je naprosto běžnou praxí, že výběr zboží, které má být dovezeno, určuje odběratel a také se zavazuje toto zboží odebrat. To ostatně potvrdil v rámci výsledku svědek R. V. Přidanou hodnotu dodavatele při tomto způsobu odběru zboží pak představuje pro žalobce doprovodný „servis“ ve formě vyhledání vhodného výrobce požadovaného zboží (v odpovídajícím množství a ceně), kontroly jakosti zboží, zajištění dopravy, komunikace s celním úřadem a v neposlední řadě zajištění financování. Žalovaný k tomu v bodě [97] napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce odmítl správci daně vysvětlit, z jakého důvodu určoval zboží, které mají dodavatelé nakoupit a dovézt, právě žalobce. Toto tvrzení se však nezakládá na pravdě, neboť požadované vysvětlení bylo žalovanému poskytnuto nejpozději dne 13. 12. 2019, a to doplněním vyjádření žalobce k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení.
20. Aplikace tzv. *vědomostního testu* žalovaným je dle žalobce rovněž v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný se nezabýval rozdílností postavení jednotlivých subjektů v dodavatelském řetězci. Již jenom z důvodu, že společnosti CFG či WAXUM nejsou přímými dodavateli žalobce, nelze na ně vztahovat stejné podmínky v rámci vědomostního testu jako v případě přímých dodavatelů. Žalovaný při aplikaci vědomostního testu toto rozdílné postavení nerozlišoval a bez dalšího vztáhl závěry o existenci podvodu na DPH a vědomosti žalobce o tomto údajném podvodu na veškeré dodávky zboží, které byly předmětem daňové kontroly. Žalobce je přesvědčený o tom, že neměl povinnost ověřovat věrohodnost svého nepřímého dodavatele. Neexistovaly ani žádné důvodné pochybnosti o společnostech CFG a WAXUM, které by zakládaly povinnost důkladněji prověřovat tyto nepřímé články řetězce. Informace z veřejně dostupných zdrojů v době uskutečňování zdanitelného plnění tyto pochybnosti nezavdaly.
21. Žalovaným označené *objektivní okolnosti* se převážně překrývají s nestandardnostmi identifikujícími podvod na DPH; žalobce tak odkázal na námitky, které k jednotlivým okolnostem uplatnil v předchozí části žaloby.
22. Souhrnně dodal, že žalovaným označené nestandardnosti nelze ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu bez dalšího za nestandardnosti vůbec považovat. Nejen že všechny tyto skutečnosti nijak nepodporují tvrzení o existenci daňového podvodu, ale nijak nevypovídají o vědomosti žalobce, že se stal součástí podvodného řetězce. Pro závěr o vědomosti žalobce bylo nutno především prokázat, zda žalobce o záměrném neplnění daňových povinností svého dodavatele mohl vědět či věděl. Žádné indicie např. o osobních vazbách, či podezřelých jednáních či obchodech, v nichž byl dodavatel zapojen, a žalobci byly či mohly být známy, ale žalovaný ani nepředestřel, ani neprokázal. Žádné

z uváděných objektivních kritérií nelze za relevantní indicii pro závěr o povědomosti žalobce o daňovém podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora považovat. Kromě toho postrádá zdůvodnění nestandardností ze strany žalovaného místy logiku. Žalovaný totiž na jednu stranu tvrdí, že dospěl ke změně právního názoru v podobě existence daňového podvodu a vědomé účasti žalobce na něm. Na druhou stranu na podporu svých tvrzení žalovaný odkazuje na skutečnosti, které vzbuzují pochybnosti o způsobu realizace předmětných zdanitelných plnění (viz např. bod [73] napadeného rozhodnutí). V tomto směru jsou tvrzení žalovaného rozporuplná.

23. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem, podle něž neučinil *přiměřená opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu*. Žalobce je názoru, že žalovaný neprokázal existenci podvodného řetězce. Tvrzená pasivita žalobce tak nemůže být důvodem pro konstatování vědomé účasti žalobce na podvodu DPH. Žalobce zároveň odkázal na část žaloby, ve které se zabývá problematikou nespolehlivého plátce. Z té dle žalobce vyplývá, že v době uskutečňování zdanitelných plnění neexistovaly indicie, které by naznačovaly jakékoli podezření na možný podvod na dani a které by byly zjistitelné z veřejně dostupných zdrojů.
24. Žalobce dále namítl, že žalovaný je povinen posuzovat jednotlivá plnění samostatně a musí rozlišovat, zda podvodem na DPH bylo zasaženo kontrolované zdanitelné plnění či plnění zcela jiná. Žalovaný však vyloučil veškeré uplatněné nároky žalobce na odpočet. Žalobce nesouhlasí rovněž se závěry žalovaného uvedenými v bodě [160] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatoval nesoučinnost žalobce. Žalobce nezatajoval žádné důkazní prostředky, volba důkazních prostředků k prokázání jeho tvrzení byla čistě na jeho vůli. Navíc podle žalovaného žalobce své zákonné povinnosti stran prokázání přijetí zdanitelného plnění a jeho použití pro uskutečňování svých ekonomických činností prokázal a tím svou důkazní povinnost splnil. Závěrem žalobce uvedl, že žalovaný jej nesprávně poučil o nemožnosti prodloužení lhůty stanovené pro odpověď na výzvu dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce nicméně nepovažuje tuto námitku za podstatnou, neboť o prodloužení předmětné lhůty nežádal a z procesní opatrnosti ji dodržel.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně konstatoval, že v daném případě byla spolehlivě identifikována *chybějící daň* u několika článků řetězce. Doměření DPH bez součinnosti daňového subjektu, resp. doměření DPH nekontaktnímu subjektu, jako tomu bylo v dané věci u společností CFG, WAXUM a MCK Import, není překážkou pro identifikaci chybějící daně. Naopak se jedná u řetězových podvodů o běžný jev. Společnosti, které se stanou nekontaktní buď bezprostředně po uskutečnění daných transakcí, či později ve chvíli, kdy správce daně začne činit kroky za účelem správného stanovení jejich daňové povinnosti, jsou totiž do struktury řetězců společností vkládány právě za účelem zahlazení stop po podvodu na DPH.
26. Ve vztahu ke společnosti CFG žalobce dovozuje, že není dána souvislost mezi doměřenou DPH a uplatněným nárokem na odpočet DPH. Žalovaný s takovým hodnocením nesouhlasí, souvislost spatřuje v tom, že je posuzováno totožné zdaňovací období. Relevantní je přitom samotná skutečnost, že doměřená DPH nebyla uhrazena, nikoliv důvod doměření DPH. Za jedno zdaňovací období má daňový subjekt v přiznání k DPH povinnost vyčíslit výslednou daň, případně nadměrný odpočet, které jsou

stanoveny jako výsledek součtu celkové daně na výstupu a odpočtu daně, nikoliv povinnost vyčíslit jednotlivé daně na výstupu a jednotlivé nároky na odpočet DPH.

27. Ke společnosti WAXUM žalovaný uvedl, že samotné stanovení nulové daňové povinnosti podle pomůcek neznamená, že by nedošlo k narušení neutrality DPH. Jedná se totiž o kvalifikovaný odhad nevylučující, že skutečná daňová povinnost této společnosti byla vyšší, avšak její správnou výši a následnou úhradu nebylo možné ověřit. Nadto je nutné na danou situaci nahlížet také v kontextu dalších článků v řetězci, zde konkrétně společnosti CFG. Společnosti WAXUM sice byla stanovena nulová daňová povinnost, společnost CFG si však nárok na odpočet DPH na základě přijatých zdanitelných plnění od společnosti WAXUM uplatnila. Tyto subjekty tak společně navodily stav vyvolávající narušení neutrality DPH.
28. Pokud jde o *nestandardní okolnosti obchodování*, žalobce dle žalovaného směřuje 1. krok testu, tj. podmínky pro konstatování existence podvodu na DPH, a 2. krok, tj. zkoumání vědomého zapojení do podvodu pomocí tzv. objektivních okolností. Nestandardnosti obchodování v řetězci (skutečnosti uváděné pouze pro popis podvodného řetězce, které nemusí být objektivními okolnostmi kladenými k tíži daňového subjektu) a jednotlivé objektivní okolnosti, které již mohl daňový subjekt svým jednáním a chováním ovlivnit, je však třeba od sebe striktně odlišovat. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí důsledně činí, z nesprávného pochopení dané problematiky žalobcem ale pramení jeho nedůvodná domněnka, že mu jsou kladené k tíži skutečnosti týkající se jiných subjektů, s nimiž neobchodoval, jejichž jednání neměl možnost zjistit a adekvátně na něj reagovat atd.
29. Žalovaný setrval na svém závěru, že vedle výše nastíněného konstatování chybějící daně splnil i druhou podmínku pro identifikaci podvodu na DPH, neboť v napadeném rozhodnutí detailním způsobem rozebral velké množství zjištěných skutečností svědčících o nestandardnosti předmětných transakcí. Zainteresovanými daňovými subjekty byly vytvořeny natolik umělé podmínky, které by v případě obchodování nezávislých daňových subjektů nenastaly a které měly zajistit žalobci možnost získat nárok na odpočet DPH.
30. Napadené rozhodnutí dle žalovaného obстоjí také v dalším kroku, tj. v tzv. *vědomostním testu*. Žalovaným označené objektivní okolnosti svědčí o tom, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH přinejmenším vědět měl a mohl. Žalovaný popisoval zejména chování samotného žalobce v rámci předmětných obchodních vztahů, a tak je nepřipadná výhrada žalobce, že se žalovaný nezabýval rozdílností postavení jednotlivých článků řetězce.
31. Žalovaný dále uvedl, že v dané věci nebylo zjištěno, že by žalobce přijal vůbec nějaké preventivní opatření za účelem zabránění své účasti na podvodu na DPH. Žalobce si své dodavatele náležitě neproověřil ani náhledem do obchodního rejstříku a sbírky listin, případně si je prověřil a na zjištěné nestandardnosti nedbal, nevěnoval pozornost tomu, že s ním nejednají osoby v pozici statutárních orgánů, či tomu, že u daných společností schází jakákoliv veřejná prezentace jejich činnosti a prodávaného zboží, nepožadoval písemnost smluv, přestože odebíral od daných společností zboží vysoké hodnoty, zboží nakupoval přes zprostředkovatele, přestože si jej vybíral sám, nevěnoval náležitou pozornost výši obchodní přírážky tak, aby mu pokryla náklady a přinesla zisk. Žalobce měl možnost sdělit a doložit žalovanému přijatá opatření, která učinil, aby svému zapojení do podvodu na DPH předešel. K tomu však nedošlo. Žalobce pouze uvedl

nepodložené tvrzení o ověření existence jeho dodavatelů, jejich předmětu podnikání a registrace k DPH, absenci insolvenčního řízení a absenci statusu nespolehlivého plátce. Takovýto postup však představuje zcela běžná opatření v jakémkoliv obchodním styku, nikoliv opatření, která by mohla sama o sobě sloužit k zabránění účasti žalobce na podvodu na DPH.

32. Nesoučinnost žalobce žalovaný shledal ve věci zjišťování obchodní přírážky a dalších odpovědí na otázky správce daně, které přímo souvisely s ekonomickou činností žalobce a dotýkaly se předmětných přijatých zdanitelných plnění. Nesoučinnost žalobce pak byla vyhodnocena jako nestandardní okolnost svědčící o zasažení transakcí podvodem na DPH a také jako skutečnost svědčící o snaze žalobce zakrýt, že o své účasti na podvodu na DPH přinejmenším vědět měl a mohl.
33. K námitce týkající se prodloužení lhůty žalovaný uvedl, že žalobce polemizuje pouze s poučením uvedeným v písemnosti ze dne 15. 11. 2019. Žalovaný v daném případě stanovil lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu v její maximální délce, kterou mu daňový řád v odst. 3 tohoto ustanovení umožňuje, tedy v délce 15 dnů. Jednalo se o formálně uplatněný odvolací důvod (nyní opakovaný jako jedna z žalobních „námitek“) bez reálného dopadu na daný případ. Žalovaný se nepřipuštěním možnosti prodloužení stanovené lhůty s ohledem na absenci žádosti o prodloužení lhůty nemohl dopustit zásahu do procesních práv žalobce. Žalovaný navíc, v souladu se zásadami spolupráce a vstřícnosti, vyčkal s vydáním rozhodnutí o odvolání tak, jak žalobce požadoval (do dne 13. 12. 2019), a v rámci rozhodnutí o odvolání zohlednil i žalobcem avizované doplnění odvolání.
34. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž uvedl, že povinnost identifikovat daň, jež souvisí s uskutečněním plnění v řetězci, která nebyla odvedena do státního rozpočtu, přestože být odvedena měla, vyplývá též z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejedná se o žádný „rozmar“ žalobce. Navíc podle nedávné judikatury Nejvyššího správního soudu samotná skutečnost, že v řetězci transakcí nebyla odvedena daň, automaticky nezakládá podvod na dani. Žalobce se vyjádřil také k rozlišení mezi nestandardnostmi sloužícími pouze pro posouzení, zda byly transakce zasaženy daňovým podvodem (a tudíž nebyly žalobci kladeny k tíži), a nestandardnostmi potvrzujícími, že žalobce o účasti na daňovém podvodu vědět měl či dokonce musel. Podle žalobce je zjevný značný nepoměr v okolnostech, pro něž u něj došlo k doměření daňové povinnosti.
35. Pokud jde o přijatá opatření, žalobce zdůraznil, že posuzované transakce byly uskutečněny v oboru, ve kterém se pohybuje již 10 let. Nejednalo se tedy o odvětví, ve kterém by neměl žádné zkušenosti. Nadto jak uvedl sám žalovaný, obchodní činnost žalobce byla založena na osobních vazbách mezi žalobcem a jeho obchodními partnery, kdy i výběr obchodních partnerů probíhal na základě předchozích doporučení. Také samotný způsob obchodování, tj. přeprodávání totožného zboží za navyšovanou cenu, není sám o sobě podvodným jednáním, neboť podstatou činnosti každého podnikatele je zásadně dosáhnout zisku. Zároveň se nejedná o obor, pro který by bylo vyžadováno speciální vzdělání a nebylo pochyb o schopnosti dodavatele daný obchod realizovat. V takovém případě pak považuje žalobce lustraci svých obchodních partnerů v obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku a registrech plátců DPH a nespolehlivého plátce za zcela dostačující, neboť existenci podvodného řetězce nic nenasevďovalo.

IV. Ústní jednání

36. Během jednání konaného dne 8. 12. 2021 zástupkyně žalobce shrnula hlavní žalobní námitky. Nad rámec argumentace obsažené v žalobě odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 – 33, podle nějž je třeba při posuzování nestandardností (v rámci vědomostní složky) brát v potaz, v jakém prostředí se kontrolované transakce uskutečňovaly. Musí tedy být bráno v potaz běžné obchodní prostředí, ve kterém žalobce provádí svou činnost. Žalovaný tak ale neučinil, naopak některé skutečnosti, které jsou v daném prostředí běžné, žalobci přičítá k tíži (například osobní vazby s obchodními partnery a dále skutečnost, že žalobce měl vliv na to, jaké zboží budou jeho dodavatelé objednávat). Zástupkyně žalobce také podotkla, že výkon napadeného rozhodnutí by nejspíš měl pro žalobce likvidační účinky.
37. Pověřený pracovník žalovaného stručně shrnul obsah napadeného rozhodnutí. Reagoval také na argumentaci žalobce uvedenou v replice k vyjádření žalovaného k žalobě, která se týkala problematiky chybějící daně; v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 – 49 (body 33-34), a ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 – 46. Optikou této (ale i starší) judikatury Nejvyššího správního soudu byla v daném případě prokázána existence chybějící daně.

V. Posouzení věci krajským soudem

38. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
39. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je finančními orgány neuznaný nárok žalobce na odpočet DPH za zdaňovací období září až prosinec 2014. Žalobce dle žalovaného sice prokázal splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, posuzovanými transakcemi se však účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH.
40. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84).
41. Nicméně i v případě, že plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

42. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH 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 směrnice o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“); směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („šestá směrnice“)].
43. Soudní dvůr zároveň ve věci *Optigen* zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci *Mahagében*: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.
44. Na základě citované judikatury se vytvořil několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení *existence podvodu na DPH*, ve druhém kroku se posuzují *objektivní okolnosti* a ve třetím kroku *přijatá opatření*.
45. Žalobcem uplatněné námitky postupně rozporují závěry, k nimž finanční orgány dospěly při hodnocení jednotlivých kroků uvedeného testu. Krajský soud bude z uvedeného členění žalobních námitek vycházet, předeseíla ovšem, že s ohledem na rozsah žaloby (34 stran) nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Ostatně i dle

judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.

46. V této souvislosti soud zároveň konstatuje, že jak žalobce, tak žalovaný hojně odkazují na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora týkající se podvodů na DPH. K daným odkazům soud podotýká, že judikatura sice poskytuje určitá obecná východiska pro posuzování jednotlivých případů, obzvláště v oblasti podvodů na DPH však platí, že každý případ je svým způsobem unikátní a je třeba vždy důkladně posuzovat jeho konkrétní skutkové okolnosti. Nelze bez dalšího přenášet závěry vyslovené v jedné věci na jiný případ. Soud je obeznámen s citovanou judikaturou a při svém rozhodování z ní vychází, považuje ale za nadbytečné a nehospodárné výslovně se vypořádávat s každým odkazovaným soudním rozhodnutím.

Existence podvodu na DPH

47. Podle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu lze o existenci podvodu na DPH hovořit v případě, kdy je v řetězci transakcí zjištěna *chybějící daň* a další daňový subjekt si ji čerpá za *nestandardních okolností*. Nutno dodat, že užívané spojení „prokázání existence daňového podvodu“ je v určitém smyslu zavádějící, přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu. Není totiž povinností finančních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici a které mohou mít původ v minulosti, v době uzavření transakce i v době následující po uzavření obchodu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 – 52, ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46, a ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33).
48. Z daňového spisu soud zjistil, že žalobce prodává zboží (zejména textilní zboží a bytové doplňky) v maloobchodních prodejnách v tuzemsku a formou e-shopu v tuzemsku a na Slovensku. Předmětem neuznaného nároku na odpočet DPH byl nákup zboží, které odpovídalo zboží, jež žalobce nabízel ve svých prodejnách a v internetovém prodeji.
49. Dále je vhodné poznamenat, že před tím, než žalovaný učinil závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu v případě plnění uskutečněných ve zdaňovacích obdobích září až prosinec 2014, učinily finanční orgány obdobný závěr ve vztahu k plněním uskutečněným ve zdaňovacích obdobích srpen a září 2015. Správce daně z tohoto důvodu neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet za zdaňovací období srpen a září 2015 platebními výměry ze dne 2. 10. 2017, žalovaný tyto platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 8. 10. 2018, č. j. 43483/18/5300-22441-711913. Krajský soud rozsudkem ze dne 25. 11. 2020, č. j. 31 Af 63/2018 – 197, zamítl žalobu podanou žalobcem proti uvedenému rozhodnutí žalovaného.
50. V nyní posuzované věci pak sám žalobce při zahájení daňové kontroly uvedl, že v období září až prosinec 2014 obchodoval se stejným zbožím jako v srpnu a září 2015, tj. s textilním zbožím a bytovými doplňky. Dále konstatoval, že v jeho ekonomické činnosti nedošlo mezi uvedenými obdobími k žádným změnám. Také v odvolání proti

dodatečným platebním výměřům vydaným v této věci žalobce uváděl, že vzorec obchodování byl v zásadě neměnný.

51. Ve zdaňovacích obdobích srpen a září 2015 probíhaly příslušné transakce (nákupy textilního materiálu a bytových doplňků) v následujících řetězcích:

MCK Import → žalobce

CFG → DAMIDA → žalobce

CFG → R.P. Textil Trade → žalobce

MCK Import → R.P. Textil Trade → žalobce

CFG → REČAVA → žalobce

CFG → KVT TRADE s.r.o., IČO: 24230961 (dále jen „KVT TRADE“) → žalobce.

52. V nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích si žalobce uplatnil nárok na odpočet od většiny z uvedených společností (MCK Import, R.P. Textil Trade, DAMIDA, REČAVA; jediným novým dodavatelem v měsících srpen a září 2015 byla společnost KVT TRADE). Naopak pouze za období září až prosinec 2014 si žalobce uplatnil nárok na odpočet z plnění přijatých od společností M.C.K. REALITY a DDK JAROV.

53. V období září až prosinec 2014 bylo předmětné zboží předprodáváno v následujících řetězcích společností:

WAXUM → CFG → MCK Import/R.P. Textil Trade/DAMIDA/REČAVA/M.C.K. REALITY/DDK JAROV → žalobce.

54. Žalovaný identifikoval *chybějící daň* u několika z těchto společností. Předně u společnosti CFG, které Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil DPH ve výši více než 10 milionů Kč za každé jednotlivé kontrolované zdaňovací období. DPH byla stanovena dokazováním, bez součinnosti společnosti CFG, která byla pro příslušného správce daně nekontaktní. Doměřenou DPH společnost CFG neuhradila. Dále žalovaný identifikoval *chybějící daň* u společnosti WAXUM, která vykazala ve svých přiznáních k DPH za zdaňovací období září až prosinec 2014 vysoká uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění v řádech desítek milionů Kč a zároveň nízkou vlastní daňovou povinnost v řádech desítek tisíc Kč. Společnost WAXUM neposkytovala součinnost příslušnému správci daně, v důsledku čehož jí nebylo možné stanovit daň dokazováním, a tak Finanční úřad pro hlavní město Prahu stanovil daň podle pomůcek. Finanční úřad v daném případě dospěl k závěru, že společnost WAXUM žádnou ekonomickou činnost za předmětná zdaňovací období nevykonávala, a proto jí vyměřil daň ve výši 0 Kč. Chybějící daň byla identifikována také u společnosti MCK Import, přičemž žalobce si uplatnil nejvyšší nárok na odpočet právě na základě dodání zboží touto společností (v porovnání s ostatními výše uvedenými dodavateli). Tato společnost neuhradila DPH, která jí byla za zdaňovací období září až prosinec 2014 vyměřena, případně doměřena Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, a to za každé jednotlivé zdaňovací období v řádu jednotek až desítek milionů Kč. Tyto nedoplatky byly bezvýsledně vymáhány, společnost MCK Import stala nekontaktní a neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu.

55. *Nestandardní okolnosti* svědčící o existenci podvodu na DPH žalovaný spatřuje v celé řadě skutečností. Předně v samotném *uspořádání subjektů v řetězcích*, v nichž bylo

přeprodáváno předmětné zboží. Jednalo se o několikačlánekovou řetězce společností, v nichž většina článků řetězce (WAXUM, CFG a žalobce) byla shodná, střídaly se pouze subjekty na pozici bezprostředních dodavatelů žalobce. Tato struktura se žalovanému jeví nestandardní i s přihlédnutím k tomu, že v rámci uvedených řetězců docházelo pouze k přeprodávání hotového zboží, k němuž jednotlivé články řetězců nedodávaly žádnou přidanou hodnotu. Žalovaný dále považoval za nestandardní *změny sídla zainteresovaných společností a zejména velmi časté změny v obsazení statutárních a kontrolních orgánů a vlastníků podílů či akcií v daných společnostech*. V předmětných společnostech se v průběhu jejich existence střídaly osoby, mezi nimiž panovaly rodinné či přátelské vazby. Jednalo se o Ing. Z. Č., jeho manželku Ing. I. Č., jeho syny Ing. R. Č. a Ing. A. Č., jeho kamarády R. P. a V. H., jeho známého Z. L., M. R., L. R., V. S., L. V., M. a M. H. Tato *personální propojenost* existovala jako mezi bezprostředními dodavateli žalobce navzájem, tak mezi dodavateli žalobce a společností CFG. Žalovaný konstatoval, že společnosti CFG, REČAVA, M.C.K. REALITY, MCK Import, DDK JAROV, R.P. Textil Trade a DAMIDA nebyly s ohledem na tuto personální propojenost subjekty nezávislými a v obchodním prostředí si konkurujícími. Žalovaný dále zjistil *propojenost uvedených subjektů i skrze účetnictví, pronájem skladových prostor a zajištění přepravy zboží*. Účetnictví všech bezprostředních dodavatelů žalobce zpracovávala společnost REČAVA, která také za všechny vystavovala a podepisovala faktury. Společnost REČAVA zároveň dodavatelům žalobce pronajímala skladové prostory v obci Slaný. Žalovaný také zjistil *totožnost sídel* u některých z uvedených společností a dále skutečnost, že většina z nich měla tzv. *virtuální sídla*.

56. *Napojení prostřednictvím osobních vazeb* žalovaný zjistil také u žalobce, jehož jediný jednatel a společník O. Ě. se zná z minulosti s Ing. Z. Č. a s R. P. R. P. seznámil s O. Ě. právě jeho kamarád Ing. Z. Č. a s ohledem na to R. P. společnost R.P. Textil Trade v roce 2014 založil. Souvislost založení společnosti s obchodováním s žalobcem spatřuje žalovaný i u společnosti DAMIDA, v níž také v předmětných zdaňovacích obdobích působil jako jednatel a společník R. P. a která také vznikla krátce před předmětnými zdaňovacími obdobími. *Založení společnosti za účelem obchodování s žalobcem* žalovaný taktéž hodnotí jako nestandardní. Osobní vazbu na O. Ě. měl rovněž R. V., zaměstnanec společnosti MCK Import, který ji fakticky řídil, přestože nebyl statutárním orgánem této společnosti ani jejím vlastníkem.
57. Nestandardní není dle žalovaného pouze propojenost daných subjektů, nýbrž také zjištěná *formálnost působení osob na pozici statutárních orgánů* a jejich neznalost faktické realizace obchodní činnosti společností, v jejichž orgánech působili. Žalovaný poukázal rovněž na *změnu personálního a majetkového složení* většiny ze zainteresovaných společností spočívající v tom, že v době vydání napadeného rozhodnutí v nich figurovaly výhradně osoby, které jsou cizími státními příslušníky. S tím souvisí *nekontaktnost zapojených subjektů*. Nekontaktními se nestaly pouze výše již zmiňované společnosti WAXUM, CFG a MCK Import, ale také bezprostřední dodavatelé žalobce, společnosti R.P. Textil Trade, DAMIDA, REČAVA, M.C.K. REALITY a DDK JAROV. Tyto společnosti původně byly kontaktní, podávaly daňová přiznání a v nich vykazovaly a hradily minimální daňovou povinnost, následně se však staly také nekontaktními.
58. Jako nestandardní se s ohledem na prodej zboží v podobě textilu a bytových doplňků, což je ekonomická činnost mířící na široké spektrum osob, žalovanému jeví i *velmi malý okruh dodavatelů a odběratelů zainteresovaných společností*. Společnost WAXUM byla

zcela dominantním či dokonce výhradním dodavatelem zboží společnosti CFG, zákazníky společnosti CFG následně netvořily nezávislé subjekty, nýbrž vzájemně propojené obchodní společnosti. Společnost CFG dodávala zboží jednak dodavatelům žalobce, společností R.P. Textil Trade, DAMIDA, REČAVA, M.C.K. REALITY a DDK JAROV, a dále společností na danou strukturu společností napojených či vykazujících stejné chování v podobě následné personální a vlastnické změny na osoby s cizí státní příslušností, případně již zrušené a zaniklé společnosti. Pokud jde o žalobce, tak ten rovněž představoval přinejmenším pro některé z předmětných dodavatelů dominantního či jediného odběratele. Žalovaný považuje za nestandardní, zvláště s ohledem na předmět obchodní činnosti zainteresovaných společností, také *absenci prezentace obchodní činnosti, veřejné nabídky zboží a související snahy takto oslovit nové zákazníky ze strany bezprostředních dodavatelů žalobce*. Bezprostřední dodavatelé žalobce nedisponují žádnými webovými stránkami, kde by svou obchodní činnost prezentovali a oslovovali nové zákazníky, ani e-shopem, kde by si zákazníci mohli zboží v podobě textilu a bytových doplňků objednat. V případě společností WAXUM a CFG sice byla zjištěna prezentace na internetu, žalovaný však shledal jako nestandardní *odlišnost předmětu obchodní činnosti*, se kterou se zde tyto společnosti prezentují. Zatímco v nyní projednávaném případě měly tyto společnosti prodávat textil a bytové doplňky, na internetu se společnost CFG prezentuje jako společnost provádějící výstavbu a projektování administrativních center a polyfunkčních budov a společnost WAXUM se prezentuje jako výhradní distributor systému GREISEL – výrobce porobetonových tvárnic a velkoobchod se stavebními materiály.

59. Dále žalovaný považuje za nestandardní, zvláště s přihlédnutím k tomu, že žalobce za předmětná zdaňovací období odebral od každé z uvedených společností zboží v řádu jednotek či desítek milionů Kč, *absenci písemné dokumentace*, ať už v podobě smluv, objednávek či jiných písemných ujednání. Transakce měly být sjednávány výhradně na ústní bázi na základě osobních kontaktů. Přinejmenším u některých z těchto společností se přitom nejednalo o dlouhodobou spolupráci s žalobcem, žalobce např. uskutečnil první transakce se společnostmi MCK Import a R.P. Textil Trade dne 1. 9. 2014 a se společností DAMIDA dne 30. 9. 2014. S přihlédnutím k absenci písemné dokumentace jsou dle žalovaného nestandardní také *pozdní, částečné či žádné realizace úplat za zboží ze strany žalobce a nesrovnalosti v platbách*. V souvislosti s pozdními platbami žalobce se žalovanému jeví nestandardní i *pasivní přístup dodavatelů žalobce v postavení věřitelů k jejich vymožením, k uplatnění sankce či náhrady škody*. Svědci shodně potvrdili úhrady žalobce po splatnosti, nebylo však zjištěno, že by dodavatelé žalobce učinili jakékoliv kroky k vymáhání svých pohledávek. V souvislosti s tím je nestandardní také *pokračování spolupráce mezi dodavatelem žalobce a žalobcem v roce 2015*. Pasivní přístup se dle žalovaného projevil také v *absenci pojištění zboží vysoké hodnoty* (pojištění zboží bylo deklarováno jen u společnosti MCK Import).
60. Žalovaný považuje za nestandardní také skutečnost, že zrovna v letech 2014 a 2015 došlo k několikanásobnému *nárůstu čistého obrátu žalobce* oproti předchozím rokům, zároveň došlo v roce 2015 k *extrémnímu propadu v hospodářském výsledku žalobce*. Žalovaný poukázal také na *nízkou obchodní přírážku žalobce*, tj. rozdíl mezi dosaženými tržbami za zboží a nákupní cenou prodaného zboží, nepokrývající ani běžné režijní a mzdové náklady žalobce. Tato skutečnost byla zjištěna ve vztahu ke zdaňovacím obdobím srpen a září 2015, při zjišťování konkrétní obchodní přírážky ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září až prosinec 2014 žalobce neposkytoval součinnost, jak konstatoval žalovaný. Výši

obchodní přírážky nicméně dle žalovaného dokládají také údaje z výkazů zisku a ztráty podaných žalobcem spolu s daňovými přiznáními k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 až 2015. Z nichž vyplývá, že u žalobce docházelo ke každoročnímu poklesu obchodní marže.

61. Jako nestandardní shledává žalovaný i *vliv žalobce na výběr a rozhodnutí o tom, jaké zboží bude jeho dodavatelem nakoupeno a dovezeno*. Za takové situace není dle žalovaného ekonomicky racionální, aby žalobce objednával a nakupoval zboží přes prostředníka. S ohledem na své podnikatelské zkušenosti si byl schopen zboží vybrat a nakoupit sám (v podrobnostech viz body [55] až [98] napadeného rozhodnutí, kde jsou zde shrnuté skutečnosti odůvodňující dle žalovaného existenci podvodu na DPH detailně rozepsány).
62. Krajský soud konstatuje, že *existence podvodu na DPH* byla žalovaným prokázána. Soud nepřisvědčil žalobním námitkám, podle nichž žalovaný nedostatečně identifikoval *chybějící daň* (viz výše body 5-9 a 34 tohoto rozsudku). Nedůvodné jsou také žalobní námitky, podle nichž žalovaný neprokázal existenci *nestandardních okolností obchodování* (viz výše body 10-19 rozsudku).
63. Žalovaný identifikoval *chybějící daň* u společností CFG, WAXUM a MCK Import. Soud souhlasí s žalobcem v tom, že lze mít pochybnosti o tvrzení žalovaného o chybějící dani u společnosti WAXUM, neboť Finanční úřad pro hlavní město Prahu v případě této společnosti konstatoval, že v předmětných zdaňovacích obdobích nevykonávala žádnou ekonomickou činnost, a proto jí vyměřil daň ve výši 0 Kč. Bez ohledu na to ale zůstává závěr o chybějící dani u společností CFG a MCK Import, který je dostatečně podložený. Podstatná je zejména chybějící daň u společnosti CFG, která byla zapojena do všech řetězců, v nichž bylo předprodáváno předmětné zboží.
64. Soud připomíná, že u společnosti CFG byla DPH stanovena dokazováním, bez součinnosti s touto společností, která se pro příslušného správce daně stala nekontaktní. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu skutečnost, že se u subjektu na pozici *missing trader* nepodaří ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby žalovaný konstatoval existenci podvodu. O chybějící dani lze hovořit i v případě, že je nemožnost ověření bližších okolností dána následným jednáním dotčeného subjektu, který nejenže obecně neplnil své daňové povinnosti, ale daň ani nepřiznal a pro správce daně se stal nekontaktním. Jednání subjektů spočívající v tom, že po provedení podezřelých transakcí „zmizí ze scény“, je ostatně pro daňové podvody typické (rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, a ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 – 40).
65. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 – 46 (bod 34), *chybějící daň „je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH (...)*“.
66. Krajský soud musí odmítnout požadavek žalobce, aby žalovaný vždy prokazoval souvislost mezi zdanitelným plněním, ze kterého nebyla odvedena DPH u jiného

subjektu v řetězci, se zdanitelným plněním, které je předmětem doměření u žalobce. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 – 49 (body 33-34), při posuzování existence podvodu v řetězci „nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu (...)“.

67. Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce jistě nemůže být označeno jakékoli doměření daně, respektive jakékoli její neuhrazení. Judikatura Nejvyššího správního soudu „považuje za rozhodující, aby byl důvod doměření daně dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění“ (rozsudek č. j. 9 Afs 160/2020 – 49, bod 37; obdobně rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43). V nyní posuzované věci ovšem žalovaný popsal celou řadu nestandardních okolností obchodování v předmětných řetězcích, které dle názoru krajského soudu jasně svědčí o tom, že porušení neutrality bylo v této věci následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění.
68. Krajský soud v podrobnostech odkazuje na výše podané shrnutí žalovaným popsaných nestandardních okolností obchodování v této věci. Celá řada z těchto okolností již byla judikaturou výslovně akceptována jako okolnosti svědčící o nestandardnosti posuzovaných transakcí – např. sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence písemné dokumentace, absence internetové prezentace dodavatelů atd. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42, a ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33). Krajský soud souhlasí i s hodnocením naprosté většiny dalších v této věci žalovaným zjištěných okolností – o nestandardnosti obchodování v předmětných řetězcích svědčí změny sídla zainteresovaných společností, časté změny v obsazení statutárních a kontrolních orgánů a vlastníků podílů či akcií v daných společnostech, personální propojenost subjektů v řetězci, stejně jako jejich propojenost skrze účetnictví, pronájem skladových prostor a zajištění přepravy zboží, formálnost působení osob na pozici statutárních orgánů daných společností či nekontaktnost zapojených subjektů.
69. Zároveň je nutné zdůraznit, že tyto okolnosti nelze hodnotit jednotlivě a izolovaně, jak se snaží soud podsunout žalobce, ale v jejich souhrnu. Soud nepochybně, že například celá řada obchodních vztahů vzniká na bázi přátelských či obdobných vztahů nebo na základě předcházející obchodní spolupráce. Stejně tak nelze popřít, že samotná neexistence internetových stránek dodavatelů, jejich sídlo na virtuálních adresách či absence písemné dokumentace nemusí nutně svědčit o podvodném charakteru obchodního řetězce. Nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené společnosti se účastnily podvodu na DPH (obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 239/2020 – 46).
70. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí poukazoval na personální propojenost (a další vazby) mezi jednotlivými společnostmi zapojenými do předmětných řetězců ve spojitosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi, jako je celkové uspořádání subjektů v řetězci, povaha uskutečňovaných zdanitelných plnění atd. Jejich kombinace pak vytváří skutkové okolnosti, z nichž lze usuzovat na existenci daňového podvodu ve smyslu výše citované

judikatury Nejvyššího správního soudu. Jiné smysluplné vysvětlení toho, proč docházelo k přeprodeji textilního zboží a bytových doplňků v řetězcích personálně a jinak propojených subjektů, bez nějaké prokazatelně existující přidané hodnoty jednotlivých prodejů, soud nachází jen obtížně.

71. Žalobce zároveň často směšuje jednotlivé kroky výše popsaného algoritmu používaného při posuzování toho, zda došlo k zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Podle uvedeného algoritmu je nejprve třeba posoudit existenci podvodu na DPH, teprve následně lze hodnotit, zda došlo k vědomému zapojení daňového subjektu do podvodu. Žalobce toto rozlišení nerespektuje a v části žaloby, která má být polemikou s žalovaným v otázce existence nestandardních okolností obchodování, opakovaně uplatňuje námitky, které se míjejí podstatou věci, odkazuje na závěry judikatury týkající se tzv. vědomostního testu atd.
72. Žalobce například namítl, že mezi nestandardní okolnosti obchodování nelze řadit skutečnosti, které nastaly až po ukončení šetřených obchodních transakcí či o kterých nevědí jednotlivé články řetězce. V tomto kroku testu však není rozhodné, zda daňový subjekt o určitých skutečnostech mohl vědět, posuzují se všechny okolnosti šetřených transakcí. A to včetně skutečností, které nastaly až po ukončení obchodování. Třeba nekontaktnost jednotlivých článků řetězce, ke které došlo až po uzavření obchodů, nelze klást daňovému subjektu k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání (pokud není prokázáno, že o ní věděl). Při posuzování existence podvodného řetězce však jde o relevantní skutečnost. Celá řada námitek uplatněných v této části žaloby je tak nedůvodných už jen z tohoto důvodu (námitky k uspořádání subjektů v řetězci, k nespolehlivým plátcům, ke změnám personálního a majetkového složení ve společnostech atd.).
73. K námitce žalobce, podle níž je nepřípustná multiplikaci výběru daně od různých článků řetězce, krajský soud konstatuje, že pokud by žalobce konkrétně uvedl, v čem spatřuje takovou multiplikaci výběru daně v posuzovaném případě, pak by bylo povinností žalovaného, eventuálně soudu, se danou otázkou podrobněji zabývat. Žalobce však pouze vágně uvedl, že k tomu žalovaný „významně směřuje“.
74. Žalobcem citované rozsudky, v nichž soudy shledaly nedostatečné zdůvodnění existence daňového podvodu, na nyní posuzovanou věc nedopadají. Například v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí žalovaného vůbec nelze vyčíst, zda došlo k daňové ztrátě, ani v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. V rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63, Nejvyšší správní soud shledal, že rozhodnutí žalovaného je z hlediska existence chybějící daně a jejího neodvedení do státního rozpočtu vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Obdobně v rozsudku ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 – 32, Nejvyšší správní soud konstatoval, že úvahy žalovaného o chybějící dani jsou nedostatečné. Nyní napadené rozhodnutí žalovaného ale takovými deficity netrpí.
75. K žalobním námitkám týkajícím se formálnosti působení osob na pozici statutárních orgánů krajský soud uvádí, že považuje za prokázaná tvrzení žalovaného o formálnosti působení daných osob a o jejich neznalosti faktické realizace obchodní činnosti společností, v jejichž orgánech působili. Žalovaný tyto své závěry podrobně zdůvodnil v bodech [72] až [76] napadeného rozhodnutí, soud se s jeho hodnocením plně ztotožňuje

a v podrobnostech na něj odkazuje. Odkaz na výpověď pana L. v další části napadeného rozhodnutí není v rozporu s tím, co z jeho výpovědi žalovaný dovodil stran působení pana L. ve společnosti MCK Import. Nic zavádějícího soud neshledal ani na hodnocení výpovědi pana Č. Soud s žalovaným souhlasí také v tom, že zjištění o fungování a činnosti jednotlivých dodavatelů v roce 2015 byla přenositelná i na nyní posuzovaná zdaňovací období roku 2014. Nic nesvědčí tomu, že by takto přenositelná nebyla.

76. Krajský soud má výhrady toliko k poukazům žalovaného na určité ekonomické ukazatele žalobcova podnikání. Žalovaný se podrobně zabýval výší marže žalobce a dalšími souvisejícími otázkami v rozhodnutí, které se týkalo zdaňovacích období srpen a září 2015. Krajský soud tyto jeho závěry aproboval v rozsudku č. j. 31 Af 63/2018 – 197 (viz zejména body 51-56 a 63-66 uvedeného rozsudku). V nyní napadeném rozhodnutí se žalovaný danou otázkou zabýval výrazně stručněji, což bezpochyby souvisí s tím, že žalobce v průběhu daňové kontroly neposkytl správci daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září až prosinec 2014 stejné podklady pro výpočet výše marže, jako ve vztahu ke zdaňovacím obdobím srpen a září 2015. Bez ohledu na to lze ale přisvědčit žalobcově námitce, že žalovaný v nynějším řízení dostatečně neprokázal svá tvrzení o nepřiměřeně nízké marži žalobce. Žalovaný ovšem v nyní napadeném rozhodnutí argumentoval příslušnými ekonomickými ukazateli spíše okrajově a daná argumentace není nijak klíčová pro jeho závěr o existenci daňového podvodu. Uvedené dílčí pochybení žalovaného tedy nepředstavuje vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

77. Krajský soud tedy uzavírá, že žalovaný v předmětných řetězcích řádně zjistil *chybějící daň*, zároveň lze v jednotlivých výše zmíněných skutečnostech spatřovat *nestandardní okolnosti* ve smyslu citované judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu.

Existence objektivních okolností a přijatá opatření (vědomostní test)

78. V dalších krocích testu je nutné zhodnotit, zda daňový subjekt o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohl a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil (účast na podvodu na DPH tedy může být i nedbalostní). Po daňovém subjektu lze legitimně požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud existují *objektivní okolnosti*, na jejichž základě může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce. Při posuzování těchto objektivních okolností se přihlíží k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 58). Pokud jde o hodnocení daňovým subjektem *přijatých opatření*, pak platí, že čím výraznější indicie svědčící o možném zapojení do podvodného řetězce existují, tím vyšší požadavky lze klást na obezřetnost daňového subjektu.

79. Žalovaný zahrnul mezi *objektivní okolnosti* svědčící o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH předně skutečnost, že žalobce od předmětných dodavatelů ve zdaňovacích obdobích září až prosinec 2014 odebral zboží za velmi vysokou celkovou cenu (více než 100 000 000 Kč). V uvedených zdaňovacích obdobích přitom odebral zboží za celkovou cenu více než 170 000 000 Kč, jedná se tak o významný podíl odebraného zboží. Žalobce tak učinil bez uzavření písemných smluv či alespoň objednávek, což je neobvyklé i s

přihlédnutím k tomu, že s některými ze společností (MCK Import, R.P. Textil Trade a DAMIDA) obchodoval v daném roce 2014 poprvé. Navíc někteří z dodavatelů žalobce (R.P. Textil Trade a DAMIDA) představovali společnosti bez obchodní historie, které vznikly krátce před obchodování s žalobcem. Žalobce tedy přes své podnikatelské zkušenosti nakupoval zboží v hodnotě desítek milionů Kč přes prostředníky bez podnikatelských zkušeností, přestože si byl schopen zboží vybrat a nakoupit sám. Tento postup je o to víc nestandardní, že žalobce určoval svým dodavatelům, jaké zboží mají vybrat a nakoupit.

80. Za další skutečnost vymykající se logice běžného obchodování považuje žalovaný postup žalobce, který nakupoval zboží od 6 společností namísto od 1 společnosti. Žalobci byla navíc dostupná informace, že se jedná o personálně propojené společnosti, a to zejména Ing. Z. Č. a osobami na něj napojenými. Jediný jednatel a společník žalobce O. T. právě Ing. Z. Č. znal. O propojenosti dodavatelů žalobce svědčila i totožnost jejich sídel a shodné rysy daňových dokladů, které mu vystavovali. Na první pohled je z nich zřejmé, že mají stejný vzhled, je na nich stejný zpracovatel a stejný podpis.
81. Žalobce dále nejednal se statutárními orgány svých dodavatelů a odebíral zboží vysoké hodnoty bez toho, že by se seznámil s veřejnou prezentací těchto společností. Nedbal ani na to, že tyto společnosti se aktivně nesnaží prostřednictvím internetových stránek a e-shopu nabízet své zboží a oslovit nové zákazníky, a to přestože s některými ze společností dříve neobchodoval. Dodavatelé žalobce po něm nepožadovali provedení plateb za zboží řádně a včas (prodlení trvalo v některých případech i více než 9 měsíců). K prodlení žalobce však byli dodavatelé zcela pasivní, své pohledávky nevymáhali, neuplatňovali vůči žalobci žádné sankce či náhradu škody, nepožadovali jako opatření proti velmi pozdním platbám žalobce uzavření písemných smluv a pokračovali s ním nadále ve spolupráci. Žalovaný dále zjistil nesrovnalosti v evidencích plateb žalobce.
82. Nestandardnost podnikání žalobce se dle žalovaného projevila i v ekonomických ukazatelích. Přestože žalobci od roku 2012 významně rostl čistý obrát, došlo u něj v roce 2015 najednou k extrémnímu propadu hospodářského výsledku. Žalobce přitom začal v roce 2013, tedy rok před danými zdaňovacími obdobími, uplatňovat mnohem nižší obchodní přírážku, která mu nepokrývala ani běžné režijní a mzdové náklady, což nelze považovat za standardní a racionální podnikání uskutečňované za účelem dosažení zisku.
83. K *přijatým opatřením* žalovaný uvedl následující. Z provedeného dokazování nebylo zjištěno, že by žalobce přijal preventivní opatření za účelem zabránění své účasti na podvodu na DPH. Žalobce si naopak počínal neobezřetně, když si své dodavatele náležitě neproověřil ani náhledem do obchodního rejstříku a sbírky listin, případně si je prověřil a na zjištěné nestandardnosti nedbal. Nevěnoval pozornost tomu, že s ním nejednají osoby v pozici statutárních orgánů, či tomu, že u daných společností schází jakákoliv veřejná prezentace jejich činnosti a prodávaného zboží. Nepožadoval písemnost smluv, přestože odebíral od daných společností zboží vysoké hodnoty, zboží nakupoval přes zprostředkovatele, přestože si jej vybíral sám, nevěnoval náležitou pozornost výši obchodní přírážky tak, aby mu pokryla náklady a přinesla zisk. Dle názoru žalovaného tudíž nelze v tomto případě hovořit o dobré víře žalobce. Žalobce ani nesdělil žalovanému ve stanovené lhůtě relevantní přijatá opatření. Žalobce pouze předložil své nepodložené tvrzení o ověření existence jeho dodavatelů, jejich předmětu podnikání a registraci k DPH, absenci insolvenčního řízení a absenci statusu nespolehlivého plátce. Podle žalovaného ale takovýto postup představuje zcela běžná opatření v jakémkoliv

obchodním styku, nikoliv opatření, která by mohla sama o sobě sloužit k zabránění účasti žalobce na podvodu na DPH (v podrobnostech viz body [99] až [108] napadeného rozhodnutí).

84. Krajský soud se s uvedenými závěry žalovaného ztotožňuje. Žalovaný prokázal, že žalobce věděl či měl vědět o existenci daňového podvodu. Kombinace výše popsaných skutečností postačuje k učinění závěru, že způsob, jakým žalobce obchodoval s předmětným zbožím, vykazuje vysoce nestandardní znaky.
85. Žalobce realizoval obchody značného objemu (nakoupil zboží v celkové hodnotě více než 100 000 000 Kč), aniž by se svými dodavateli vůbec uzavřel písemné kupní smlouvy. V daném případě přitom absentují nejen písemné smlouvy, ale vůbec jakákoliv dokumentace týkající se navazování obchodní spolupráce s dodavateli žalobce. Byť je takový postup možný ze soukromoprávního hlediska, bezpochyby se jedná o skutečnost svědčící (ve spojitosti s dalšími zjištěními žalovaného) o nestandardnosti předmětných obchodních případů, které si žalobce musel být vědom.
86. Žalobce dále s některými dodavateli obchodoval vůbec poprvé. Některé z těchto subjektů navíc vznikly bezprostředně před obchodováním s žalobcem. Nelogicky se jeví také skutečnost, že žalobce nakupoval zboží od 6 různých společností, jejichž personální (a další) propojení mu muselo být zřejmé. Snadno zjiitelná byla rovněž skutečnost, že žalobce nejednal se statutárními orgány svých dodavatelů a že tyto společnosti se nesnažily aktivně nabízet své zboží dalším dodavatelům například prostřednictvím internetových stránek a e-shopu. V tomto segmentu zboží je to spíše neobvyklá záležitost, která dále prohlubuje výše uvedené pochybnosti. Soud zároveň konstatuje, že pokud by předmětné subjekty měly webové stránky v minulosti, bylo by možné i v době, kdy rozhodoval žalovaný, zjistit alespoň jejich internetovou stopu. Žalobce přitom měl možnost na případnou existenci takové internetové stopy poukázat v reakci na závěr žalovaného o absenci internetových stránek či e-shopu jeho dodavatelů, což ale neučinil.
87. Ve vztahu k žalovaným konstatované dlouhé splatnosti závazků soud uvádí, že se jedná o dílčí pochybnost, která by sama o sobě jistě nemohla vést k závěru, že žalobce věděl nebo měl vědět o zapojení do podvodného řetězce. Žalobci je třeba přisvědčit, že není až tak neobvyklé, aby odběratel dodavatelům dlužil po delší dobu. Přesto se v daném případě jedná o relevantní pochybnost, protože žalobce dlužil skutečně velmi vysoké částky a po dlouhou dobu. Navzdory tomu dodavatelé žalobci nadále dodávali zboží.
88. Tyto a další výše shrnuté skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že žalobce věděl, nebo přinejmenším vědět měl, že se zapojuje do podvodných obchodních řetězců. Jak přitom uvádí sám žalobce, v dané oblasti (obchodování s textilním zbožím a bytovými doplňky) byl již nějakou dobu profesionálem, soud proto považuje za přiměřené klást na něj zvýšené požadavky stran jeho obezřetnosti v obchodních vztazích. Těmto požadavkům dle názoru soudu žalobce nedostál. S ohledem na množství a závažnost indicií svědčících o možném zapojení do podvodného řetězce nelze považovat za dostatečné, že si žalobce ověřil (jak tvrdí) existenci svých dodavatelů, jejich registrace k DPH, absenci insolvenčního řízení a absenci statusu nespolehlivého plátce. Soud souhlasí s žalovaným, že si počínal neobezřetně, své dodavatele si náležitě neproověřil (např. náhledem do obchodního rejstříku), případně si je proověřil a na zjištěné nestandardnosti nedbal. Soud

v podrobnostech odkazuje na výše shrnuté hodnocení žalovaného, s nímž se plně ztotožňuje.

89. Soud pouze dodává, jak již uvedl v předchozí části rozsudku, že žalovaný v nynějším řízení dostatečně neprokázal svá tvrzení o nepřiměřeně nízké marži žalobce. Obdobně jako tomu bylo v případě prokázání existence chybějící daně, ani pro závěr o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu ale není daná argumentace klíčová. I v případě, že od ní soud odhlédne, závěry žalovaného obstojí.
90. Soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, podle níž společnost CFG nebyla přímým dodavatelem žalobce a žalobce neměl důvod ověřovat její věrohodnost. Výše popsané okolnosti týkající se vztahů s přímými dodavateli žalobce postačí k učinění závěru, že žalobce věděl nebo musel vědět, že se zapojuje do podvodného řetězce.
91. Soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž je žalovaný povinen posuzovat jednotlivá plnění samostatně a musí rozlišovat, zda podvodem na DPH bylo zasaženo kontrolované zdanitelné plnění či plnění zcela jiná. Není pravda, že žalovaný vyloučil veškeré uplatněné nároky žalobce na odpočet. Žalovaný vyloučil pouze nároky uplatněné na základě dokladů vystavených společnostmi, které byly součástí podvodných řetězců.

VI. Závěr a náklady řízení

92. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
93. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 15. prosince 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu