



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: **Finesteel group s.r.o.**  
sídlem Štefánikova 36/49, 742 21 Kopřivnice  
zastoupený advokátem JUDr. Radimem Vicherkem  
sídlem Masná 8, 702 00 Moravská Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2020 č. j. 47228/20/5300-21442-809464, 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 15. 12. 2020 č. j. 47228/20/5300-21442-809464, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena

Shodu s prvopisem potvrzuje

rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 19. 8. 2019 č. j. 3212144/19/3213-50525-803432, č. j. 3212156/19/3213-50525-803432, č. j. 3212167/19/3213-50525-803432, č. j. 3212225/19/3213-50525-803432, č. j. 3212250/19/3213-50525-803432, č. j. 3212284/19/3213-50525-803432 a č. j. 3212265/19/3213-50525-803432, kterými byly žalobci vydány dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období únor, březen, květen, červen, červenec, srpen a září 2017.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal řádně se všemi důkazy, neprovedl jejich řádné hodnocení ve smyslu ustálené judikatury Krajského soudu v Ostravě, Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu, případně Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“). Na předmětnou judikaturu žalobce výslovně odkázal ve svém odvolání a vyjádření ze dne 7. 12. 2020. Žalovaný neodůvodnil, proč se předmětnou judikaturou nezabýval. Žalovaný se nezabýval ani podrobnou argumentací žalobce uvedenou v odvolání, čímž své rozhodnutí učinil nepřezkoumatelným.
- 2) Žalobce v odvolání i ve vyjádření ze dne 7. 12. 2020 opakovaně upozorňoval na skutečnosti, které v řízení vyšly najevo a které žalovaný hodnotil buď pouze v části, která „zapadala“ do koncepce o účasti žalobce v podvodném řetězci, nebo je nehodnotil vůbec, což se týkalo zejména části, která potvrzovala, že žalobce nebyl účastníkem žádného podvodného řetězce, nemohl o něm vědět a ani nevěděl, když se jednalo o zcela obvyklý obchod, což potvrdili všichni svědci. Jednalo se zejména o výsledky svědků N. a Ing. K., kdy části jejich výpovědí žalovaný nehodnotil vůbec a části hodnotil jen v souvislosti se svým názorem. Výpověď svědka N. žalovaný zcela zkreslil a dal jí jiný význam, než svědek uvedl a svědka označil za „nevěrohodného podvodníka“.
- 3) Žalobce brojí proti vyhodnocení „standardních okolností“ žalovaným, který napadené rozhodnutí založil na tom, že společnosti, s nimiž neměl žalobce nic společného, s nimiž nepřišel do obchodního styku a ani nevěděl o jejich existenci, neboť byly dodavateli žalobcova dodavatele společnosti Cotoran s.r.o. (dále jen „Cotoran“), hodnotil v neprospěch žalobce a jejich tvrzené protiprávní jednání přičítal k tíži žalobci, aniž toto protiprávní jednání prokázal, když je pouze tvrdil. Jedná se např. o tvrzené nezaplacení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) těmito společnostmi. Správní orgány obou stupňů neprokázaly, že by k případnému nezaplacení daně uvedenými společnostmi došlo v souvislosti s totožným materiálem.
- 4) Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Žádné rozhodnutí správce daně neobsahuje odůvodnění a žalovaný se odvolacími námitkami proti tomu vznesenými vůbec nezabýval. Pouhý odkaz správce daně na kontrolní zprávu nepostačuje, neboť z něj není zřejmé, jak správce daně hodnotí zjištěné důkazy a proč je hodnotí v neprospěch žalobce. Rozhodnutí správce daně je konstitutivním správním aktem a musí obsahovat všechny zákonem stanovené náležitosti, jinak je nepřezkoumatelné. Žalobce analogicky odkázal na trestní rozsudky. Napadené rozhodnutí neobsahuje důkazy, na základě jejichž hodnocení by žalovaný k tvrzeným závěrům mohl dospět. V další části napadeného rozhodnutí (body 14 – 24) se žalovaný zabývá daňovými definicemi, není však zřejmé, jak je v odvolacím řízení aplikoval.

- 5) Žalobce v daňovém řízení doložil všechny podklady potřebné pro uplatnění nároku na odpočet DPH, čímž unesl své důkazní břemeno (rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007). Žalovaný vědomost žalobce o účasti v podvodném řetězci neprokázal. K prokázání vědomosti nestačí pouhá nedbalost či podnikatelské riziko. Žalovaný své závěry opřel o skutečnost, že předmětem obchodu byl hutní materiál a žalobce obchodoval s dodavatelem Cotoran do hodnoty zboží 100 000 Kč, tj. mimo režim přenesení daňové povinnosti, současně však realizoval i obchody s jinými dodavateli, jejichž hodnota tento limit přesahovala a k přenesení daňové povinnosti tedy došlo (bod 4 napadeného rozhodnutí). Tyto závěry jsou podle žalobce nesprávné. V posuzovaném případě se jednalo o „doplňkové zboží“, které žalobce potřeboval k doplnění větší zakázky nebo širší nabídky a žalobce mohl koupit pouze takové množství, jaké prodávající v daném okamžiku nabízel. Žalobce tedy nemohl ovlivnit množství kupovaného zboží, ani jeho hodnotu. Pokud zákon obchody do částky 100 000 Kč nezakazuje, není dán relevantní důvod je nerealizovat, navíc od dodavatele, který své závazky plnil řádně a včas. Společnost Cotoran není daňovým dlužníkem a přenesení daňové povinnosti při obchodech nad 100 000 Kč by nemělo žádný právní ani faktický vliv na tvrzené neodvedení DPH dodavateli společnosti Cotoran. Žalobce neznal žádné jiné subjekty obchodu než svého dodavatele.
- 6) Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že došlo ke spáchání daňového podvodu a on byl článkem řetězce. Správní orgány obou stupňů neprokázaly, že by ke spáchání daňového podvodu vůbec došlo, ani že do řetězce byl zapojen také žalobce. Všechna jejich tvrzení jsou pouhé domněnky a konstrukce nepodložené důkazy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně odůvodnil souvislost nezaplacené daně u subdodavatelů, s nimiž žalobce neobchodoval a o jejich existenci v řetězci nevěděl.
- 7) Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jaká (pro správní orgány akceptovatelná) preventivní opatření žalobce nepřijal, aby předešel své účasti na daňovém podvodu, a v čem spočívá jejich schopnost odhalit domnělý daňový podvod u společností, s nimiž žalobce nikdy neobchodoval. Tvrzení žalovaného, že žalobce neměl se společností Cotoran obchodovat (bod 109 napadeného rozhodnutí), je v rozporu s platnou právní úpravou a obecně platnou judikaturou, kdy podnikatelskému subjektu nemůže být vnucováno, s kým má a s kým nemá, a za jakých okolností, uzavřít obchodní vztah. Kdyby žalobce věděl o zatížení zboží daňovým podvodem, obchod by neuzavřel, což však nevěděl a vědět nemohl z následujících důvodů:
- a) tvrzení žalovaného v bodě 42 napadeného rozhodnutí je zcela nepravdivé, neboť žalovaný měl nejméně od r. 2015 na svých internetových stránkách [www.finesteel.cz](http://www.finesteel.cz) v kategorii sortiment uvedeno, že obchoduje s ocelovými trubkami, profilovou ocelí, ocelovými plechy a uzavřenými profily. Není zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že žalobce obchoduje jen s trubkami a nabízí pouze bezešvé trubky. Jde o zřejmou nesprávnost konstatování žalovaného.
- b) žalovaný v napadeném nezpochybnil žalobcovo splnění formálních i hmotněprávních nároků na odpočet DPH (bod 45 napadeného rozhodnutí). Za takto zjištěného skutkového stavu nemohly daňové orgány uplatnit neuznání nároků na odpočet DPH jinak, než pouze prokázáním účasti žalobce na podvodném řetězci. Podle žalobce však tuto účast správní orgány neprokázaly, pouze ji tvrdily na základě domněnek a konstrukcí, které nemají oporu v provedených důkazech.
- c) v bodech 46 a 47 napadeného rozhodnutí žalovaný provedl grafické znázornění řetězců společností, v nichž docházelo k přeprodeji hutního materiálu a v bodě 48 pak

uvedl, že existenci dodavatelско odběratelských řetězců a částky, které si mezi sebou fakturovaly, prokazují kontrolní hlášení DPH jednotlivých společností. Žalovaný však neuvedl, na základě jakých provedených důkazů má za prokázanou totožnost zboží, s nímž jednotlivé články řetězců obchodovaly. Takový důkazem nemůže být kontrolní hlášení DPH, které neobsahuje žádný popis zboží. Kontrolní hlášení je formulářem, který obsahuje pouze údaje týkající se daňových dokladů, tyto daňové doklady však nijak nespojuje s konkrétním zbožím nebo s uskutečněným obchodem. Správní orgány obou stupňů v posuzovaném případě neuvedly, že by měly jiné doklady, které totožnost zboží prokazují. Navíc není zřejmé, na základě jaké úvahy správní orgány dospěly k závěru, že označené společnosti neobchodovaly s jiným zbožím, které však v daňovém (kontrolním) hlášení neuvedly, případně o něm vůbec neúčtovaly.

8) Správní orgány neprokázaly spojitost chybějící daně u subdodavatelů s transakcemi společnosti Cotoran a následně s žalobcem, v důsledku čehož nedošlo k dostatečné identifikaci chybějící daně v řetězci jako esenciálního znaku daňového podvodu. Správce daně chce vybrat daň u společnosti, u níž bude daňový výnos zaručen. Takový postup je zakázán, jak uvádí rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 60/2016. K otázce prokázání chybějící daně žalobce poukázal na související judikaturu (rozsudek SDEU sp. zn. C-439/4 a C-44/04, nebo rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 321/2018). Předpoklad pro konstatování chybějící daně v případě žalobce splněn nebyl. Skutečnost, že žalovaný v bodech 49 – 65 napadeného rozhodnutí rozebral postavení společností SIDMAN, Parfems a 1. agrární, je pro dané rozhodnutí právně nevýznamná. Žalobce s těmito společnostmi neměl žádný vztah, o jejich existenci nevěděl a nebylo mu známo, kdo je dodavatelem zboží pro společnost Cotoran. Společnost Cotoran není daňovým dlužníkem z obchodů uskutečněných s žalobcem (bod 49 a další napadeného rozhodnutí). Žalovaný potvrdil, že žalobce splnil hmotně-právní i formální podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH a jeho dodavatel z uvedeného obchodu řádně DPH odvedl. V další části pak žalovaný rozvinul své hypotézy, aniž pro ně má potřebné důkazy. Je otázkou, zda zjištění skutečností, které navíc nastaly až po r. 2017 (např. prodej obchodního podílu společníkem společnosti Cotoran apod.), mohlo ovlivnit vědomost žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce, neboť v době realizace obchodní transakce neexistovaly nebo nemohly být žalobci známy. Z toho důvodu žalobce nemohl být součástí podvodného řetězce. Žalobce tvrdí, že u společnosti Cotoran provedl všechna nezbytná opatření a zjištění, která po něm lze spravedlivě požadovat. V době transakce byl dodavatel veden jako spolehlivý plátcе DPH a vymazán byl až 12. 6. 2018. Z objektivně existujících a standardně zjištěných informací žalobce žádné pochybnosti mít nemohl. Podle žalobce žádné z vytýkaných jednání není nezákonné, ale ani nestandardní v rámci obvyklých obchodních vztahů, jednalo se o zcela běžný obchodní případ. Žalobce v řízení uvedl, v čem spatřoval výhodu obchodu se společností Cotoran, ale žalovaný to zcela pominul.

9) Žalobce oproti důvodům nevěrohodnosti společnosti Cotoran, uvedeným žalovaným v bodě 102 napadeného rozhodnutí, uvedl skutečnosti, v nichž naopak spatřuje jeho věrohodnost:

- společnost Cotoran byla řádně založenou obchodní korporací podle českého práva s řádným zápisem ve veřejném rejstříku,
- jednatel společnosti byl vždy kontaktní a plnil smluvní závazky řádně a včas,
- existence provozovny není zákonnou podmínkou a nehovoří nic o nevěrohodnosti subjektu,

který ji nemá,

- společnost Cotoran nabízela zboží, které žalobci zapadalo do sortimentu jako doplňkový

prodej a cenově odpovídalo obvyklosti na trhu, rychlosti dodání, druhu a množství

poptávaného sortimentu,

- žalobce uzavřel s dodavatelem smlouvu, kterou považoval za postačující a která mu umožňovala flexibilitu s ohledem na povahu dodávaného zboží, tedy obvyklou rámcovou smlouvu s odkazem na bližší specifikaci v rámci jednotlivých objednávek a v rámci specifikace poptávaného a nabízeného zboží,

- žádné kontrolní mechanismy žalobce neselhaly, žalobce sám upozornil jednatele společnosti Cotoran na jeho povinnost mít zveřejněný účet, nedostatek jednatele napravil a platby žalobce na tento účet neměly žádný relevantní vliv na plnění daňové povinnosti společnosti Cotoran, pro výši plateb nevznikla ani povinnost žalobce k ručení ve smyslu § 109 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platné znění (dále jen „ZDPH“),

- společnost Cotoran byla registrovaná jako spolehlivý plátcе daně,

- žalobce nakupoval zboží, které v jednotlivých dodávkách nepředstavovalo hodnotu přes 100 000 Kč, takže není zřejmé, proč by neměl toto zboží kupovat, když dodavatel své daňové povinnosti splnil a DPH odvedl,

- s ohledem na množství a povahu zboží neměl žalobce potřebu dodavatele obcházet, jak mu doporučil žalovaný,

- cena zboží nebyla nízká, pro žalobce byla výhodná v rámci obvyklých cen na trhu a povaze prodávaného zboží. Výhodnost se neposuzuje pouze podle výše ceny,

- žalobce žádný neobvyklý vyšší zisk nákupem zboží nezískal,

- otázku věrohodnosti společnosti Cotoran hodnotí žalobce výhradně z obsahu plnění, které bylo provedeno dle dohody řádně a včas a není zřejmé, z jakých signálů měl žalobce poznat, že je zboží zatíženo nezaplacenou daní,

- hodnocení žalovaného provedené v bodě 104 napadeného rozhodnutí je ryze účelové a vychází z hypotetických závěrů žalovaného.

10) Závěrem žalobce shrnul, že splnil všechny zákonem stanovené podmínky k uplatnění nároku na odpočet DPH a správní orgány obou stupňů neprokázaly spojitost chybějící daně u společností SIDMAN, Parfems, resp. 1. agrární s transakcemi společnosti Cotoran a následně s žalobcem, neboť neprokázaly, že by se jednalo o zcela totožné zboží, takže nedošlo k dostatečné indentifikaci chybějící daně v řetězci jako esenciálního znaku daňového podvodu.

### 3. Žalovaný ve vyjádření uvedl následující:

1) K vadám dokazování a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí:

Hodnocení důkazů bylo provedeno ve smyslu ust. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) a není účelové. Žalobní námitka je obecná, žalobce konkrétně neuvádí, které pasáže svědeckých výpovědí žalovaný pominul a nevyhodnotil, toliko namítá, že se jednalo o části svědeckých výpovědí. Žalovaný má za to, že hodnocení svědeckých výpovědí bylo provedeno řádně a ve všech souvislostech a žalobní námitku považuje za nedůvodnou. Svědecká výpověď svědka N. (jednatele

Shodu s prvopisem potvrzuje

společnosti Cotoran) je vyhodnocena v bodech 74 – 76 napadeného rozhodnutí jako nevěrohodná. Ing. K. byl vyslechnut k návrhu žalobce a vypovídal ve vztahu ke svému působení ve společnosti ArcelorMittal Distribution Czech Republic s.r.o., a to značně obecně, bez vazby na posuzované obchodní případy. Žalovaný svědeckou výpověď vyhodnotil v bodě 101 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že požadavek přezkoumatelnosti rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Absence výslovné odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné základní odvolací námitky byly vypořádány a odvolací argumentace má obsah i smysl. Žalovaný v této souvislosti poukázal na konstatní judikaturu NSS k vypořádání odvolacích námitek (rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 70/2008, sp. zn. 7 As 126/2013 a sp. zn. 7 Afs 85/2013).

Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že žalobci jsou kladeny k tíži okolnosti, o kterých nemohl vědět. Je třeba rozlišovat mezi krokem 1 (existence podvodu na DPH) a krokem 2 (objektivní okolnosti). V rámci kroku 1 je správce daně povinen posuzovat všechny podstatné okolnosti, které vypovídají o povaze dodavatelsko-odběratelského řetězce, naproti tomu až objektivní okolnosti popsané v rámci kroku 2 jsou ty okolnosti, které jsou žalobci kladeny k tíži v tom smyslu, že v něm měly vzbudit pochybnosti stran standardnosti obchodní spolupráce s dodavatelem Cotoran. Skutečnosti týkající se dodavatelů společnosti Cotoran, o jejichž zapojení žalobce nemusel vědět, a stejně tak skutečnosti týkající se společnosti Cotoran, nastalé po ukončení obchodní spolupráce, nejsou žalobci kladeny k tíži, avšak vypovídají o tom, že se nejednalo o běžné podnikatelské subjekty, ale o subjekty vykazující řadu rizikových znaků.

K nepřezkoumatelnosti platebních výměrů neobsahujících žádná odůvodnění žalovaný odkázal na § 147 odst. 4 daňového řádu, podle kterého se v případě stanovení daně na základě výsledku daňové kontroly považuje za odůvodnění rozhodnutí zpráva o daňové kontrole, případně protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, což posuzovaný případ splňuje. Analogie s trestním řízením je zcela nemístná.

2)K námitkám směřujícím do existence podvodu na DPH a prokázání žalobcovy vědomosti o účasti na podvodu:

Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal a vyhodnotil všechny rozhodné skutečnosti prokazující, že žalobce mohl a měl vědět, že se přijetím plnění od společnosti Cotoran účastní podvodu na DPH. Žalobce přesto v žalobě opakovaně namítá, že závěry žalovaného jsou hypotetické a nemají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný zdůraznil, že existence podvodu na DPH je dána kombinací narušení neutrality DPH (tzv. chybějící daně) a nestandardních okolností v řetězci (srov rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 53/2016 nebo sp. zn. 1 Afs 16/2017). V posuzované věci byla dodavatelem žalobce společnost Cotoran, jejímiž dodavateli byly společnosti SIDMAN (únor a březen 2017), Parfems (květen 2017, kdy jediným dodavatelem Parferms byl SIDMAN) a 1. agrární (červen – září 2017). Existence dodavatelsko odběratelských řetězců, částky, za kterých bylo obchodováno, a totožnost obchodovaného zboží je prokázána podrobnou analýzou kontrolních hlášení jednotlivých článků řetězce, která jsou součástí spisového materiálu (blíže body 48 a násl. napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že žalobci bylo Cotoranem přeprodáno stejné zboží,

Shodu s prvopisem potvrzuje

jaké Cotoran nakoupil od SIDMAN, Parfems a 1. agrární, byla potvrzena i v rámci svědecké výpovědi svědka N. Hutní materiál byl tedy mezi jednotlivými články v řetězci přeprodán tak, jak je znázorněno v bodě 47 napadeného rozhodnutí.

Narušení neutrality (chybějící daň) bylo prokázáno u společností SIDMAN, Parfems a 1. agrární, které sice za kontrolovaná zdaňovací období podaly daňová přiznání, v nichž tvrdily vlastní daňovou povinnost, tuto však neuhradily (plnily roli tzv. missing traderů). Narušení neutrality DPH u uvedených článků řetězce je zcela evidentní a je irrelevantní, zda tyto společnosti obchodovaly ještě s nějakým jiným zbožím než s hutním materiálem či s jinými odběrateli, neboť tvrzená daň jako celek nebyla uhrazena (srov. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 27/2017). Jelikož je vlastní daň stanovena souhrnně, je nedělitelná i z hlediska jejího placení a představuje jednu daňovou pohledávku.

Skutečnost, že k narušení neutrality DPH nedošlo u přímého dodavatele žalobce společnosti Cotoran, je nepodstatná. Důležité je, že správce daně prokázal, že transakce s hutním materiálem byly zatíženy podvodem na DPH a dále provedeným vědomostním testem prokázal, že žalobce s ohledem na zjevné nestandardnosti obchodních transakcí mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Neodvedení daně společnostmi SIDMAN, Parferms a 1. agrární je spisovým materiálem spolehlivě prokázáno, neboť jeho součástí jsou sestavy z ADIS stran předpisů a plateb, kdy z těchto sestav je zřejmé, že nejsou evidovány žádné příchozí platby (bod 48 napadeného rozhodnutí). Námitka žalobce, že se jedná pouze o tvrzení žalovaného, není proto důvodná.

Ohledně námitky nedostatečného odůvodnění souvislosti nezaplacené daně u subdodavatelů, s nimiž žalobce neobchodoval, s transakcemi společnosti Cotoran a následně s žalobcem, žalovaný uvedl, že důkazní povinnost správce daně nelze chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoliv vazbu žalobce na článek řetězce, u něhož byla detekována chybějící daň, tedy to, zda žalobce mohl vědět, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci, ale v tom smyslu, zda se žalobce svým jednáním účastnil plnění, které je součástí podvodu na DPH. Není nutná vědomost žalobce o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, na základě kterých žalobce může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku. Žalovaný odkázal na bod 28 napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně nemá povinnost prokázat, kterým článkem v řetězci byl spáchán daňový podvod, a proto lze označit za absurdní požadavek, aby prokázal okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o příčinné souvislosti mezi jím uplatňovaným nárokem na odpočet daně a neodvedením předmětné daně konkrétním článkem v řetězci (srov. rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 104/2018).

Podvod na DPH nelze redukovat jen na chybějící daň, ale je nutno jej chápat jako narušení daňové neutrality, kdy jeden článek řetězce nesplní svou daňovou povinnost, resp. neumožní správci daně toto prověřit, a jiný článek (články) řetězce čerpá nárok na odpočet DPH za situace, kdy se tyto články účastní transakcí vykazujících nestandardní prvky. Nestandardní prvky v dané věci byly popsány v bodech 49 a násl. napadeného rozhodnutí a lze je shrnout jako

- problematické znaky zapojených článků v řetězci (virtuální sídlo, absence provozoven, skladů, zaměstnanců, webové prezentace, nezveřejňování účetních závěrek atd.),
- platby neprobíhaly bezhotovostně u subdodavatelů SIDMAN a Parfems, neboť nebyly uskutečněny žádné kreditní ani debetní platby a společnost 1. agrární nemá v ČR žádný bankovní účet,
- personální napojení společností SIDMAN a Parfems prostřednictvím jednatelky J. G. (bezdomovkyně), která ve výpovědi uvedla, že o činnostech daných společností nic nevěděla, nechala se do nich zapsat za částku kolem 100 EUR a připravené listiny podepisovala, aniž by je četla, za což dostávala finanční prostředky,
- zboží se u společností SIDMAN a 1. agrární „nějak vyskytlo“, neboť tyto společnosti v daňových přiznáních netvrdily žádná přijatá plnění, pouze plnění uskutečněná,
- společnost Cotoran se krátce po ukončení obchodování s žalobcem stala pro správce daně nekontaktní a neumožnila mu ověřit její daňové povinnosti,
- z výpovědi svědka N., jednatele společnosti Cotoran, vyplývá, že nevěděl, co kupuje, původ, kvalitu či jakost zboží neověřoval, jelikož si jeho odběratelé nikdy nestěžovali a nic nereklamovali.

Na základě uvedeného byly podle žalovaného obě podmínky, tj. narušení neutrality DPH a nestandardní okolnosti šetřených transakcí v dané věci prokázány. Transakce nebyly prováděny subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, ale probíhaly v uměle vytvořených strukturách, které byly vytvořeny za účelem krácení DPH. Správce daně unesl důkazní břemeno a prokázal existenci podvodu.

### 3)K objektivním okolnostem:

V průběhu daňového řízení byly prokázány objektivní okolnosti, které měly v žalobci vzbudit pochybnosti o standardnosti obchodních transakcí. Žalovaný je popsán v bodech 81 – 102 napadeného rozhodnutí a patří k nim způsob navázání spolupráce se společností Cotoran, vágní písemná smlouva, nízká kvalita rámcové smlouvy oproti jiným obchodním partnerům, skutečnost, že žalobce vědomě platil Cotoranu na nezveřejněný bankovní účet, což koresponduje s tvrzením jednatele žalobce F., že si dodavatele Cotoran neprověřoval, a dále riziková komodita, nevyužití režimu přenesení daňové povinnosti a skutečnost, že se žalobce nezajímal o původ zboží, ačkoliv ho mohl zjistit.

K námitce žalobce, že se jednalo o doplňkové zboží a obchody s hutním materiálem pod 100 000 Kč nejsou zákonem zakázány, žalovaný uvedl, že se jedná o jednu z objektivních okolností, kterou nelze hodnotit izolovaně od ostatních. Podle žalovaného existovala řada varovných signálů (výše uvedených objektivních okolností), které měly v žalobci vzbudit pochybnosti o standardnosti daných transakcí. Za situace, kdy objednávky probíhaly v krátkém časovém sledu a blížily se hranici 100 000 Kč, bylo podle žalovaného žádoucí, aby žalobce obchodoval v režimu přenesení daňové povinnosti. Výpověď svědka N. nesvědčí o tom, že by žalobce nemohl ovlivnit množství zboží a jeho hodnotu, neboť svědek vypověděl, že od žalobce dostal objednávku a tu plnil, což tvrzení žalobce popírá. K prokázání vědomosti žalobce pak žalovaný odkázal na judikaturu SDEU a NSS (v podrobnostech str. 11 vyjádření k žalobě).

#### 4)K přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobce:

S ohledem na již shora uvedené žalobce nemohl být v dobré víře, že obchodní transakce, kterých se zúčastnil, jsou bezproblémové a nezasažené podvodným jednáním. Žalovaným vymezené objektivní okolnosti představují skutečnosti, kterých si žalobce musel být vědom, a bylo na něm, aby doložil, že přijal taková opatření, jimiž se snažil tyto nestandardní okolnosti odstranit. Četné námitky žalobce, že nemohl tušit, kdo je dodavatelem Cotoranu, považuje žalovaný za zavádějící, jelikož Cotoran byl pouhý překupník, který se zbožím nepřišel do kontaktu, a nemohl si proto ani pohlídat, že se žalobce nedozví, kdo jsou jeho dodavatelé (od dopravce či z dokumentace). Ověření dodavatele ve veřejných rejstřících je pak zcela základním opatřením, které samo o sobě nemůže zabránit účasti žalobce na podvodu na DPH. Pokud žalobce tvrdí, že žádné jeho kontrolní mechanismy nesehalaly, je třeba uvést, že minimálně jeden kontrolní mechanismus selhal, neboť žalobce vědomě platil Cotoranu na nezveřejněný bankovní účet. Namítá-li žalobce, že není zřejmé, na základě jakých skutečností měl mít pochybnosti o nestandardním obchodu, když správce daně vedl dodavatele jako spolehlivého plátce DPH ještě 8 měsíců po uskutečnění obchodů, žalovaný odkázal na body 81 – 102 a 109 a násl. napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále zpochybnil tvrzení žalobce, že Cotoran nabízel zboží, které zapadalo žalobci do jeho sortimentu, a to výpovědí svědka N., který uvedl, že od žalobce dostal objednávku a tu plnil tak, že ji předal dál svým dodavatelům, neboť Cotoran byl pouhý překupník, a nikoliv subjekt, který by měl mít na skladě k určitému okamžiku pouze určité omezené množství zboží, které by mohl žalobce objednat, jak se snaží žalobce navodit v žalobě. Tvrzení žalobce, že nemohl ovlivnit množství, ani hodnotu nakoupeného zboží, je proto nepravdivé.

Ke standardnímu průběhu obchodování s Cotoranem, které tvrdí žalobce, žalovaný poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 145/2019.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění - dále jen „s. ř. s.“) a současně byl vázán obsahem žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 9. 1. 2018 daňovou kontrolu zaměřenou na DPH za měsíce únor – říjen 2017. Jednatel žalobce J. F. při zahájení daňové kontroly uvedl, že žalobce nemá provozovnu, má pronajaté skladové prostory v Ostravě. Provedenou kontrolou správce daně zjistil podmínky pro odmítnutí žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně na základě faktur přijatých od společnosti Cotoran z důvodu účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem. Správce daně kontrolou zjistil, že přímý dodavatel žalobce Cotoran obchodoval jako s dodavateli s těmito společnostmi: SIDMAN s.r.o. v likvidaci (dále jen „SIDMAN“), I LOVE Parfems s.r.o. v likvidaci (dále jen „Parfems“) a První agrární, s.r.o. (dále jen „1. agrární“). Správcem daně zjištěné dodavatelsko odběratelské řetězce byly tyto:

- únor a březen 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje

- SIDMAN →Cotoran→žalobce→různí odběratelé
- květen 2017
- SIDMAN→Parfems→Cotoran→žalobce→různí odběratelé
- červen – září 2017
- 1.agrární→Cotoran→žalobce→různí odběratelé

Ke společnosti SIDMAN správce daně zjistil, že měla sídlo v bytovém domě, neměla žádné provozovny ani webové stránky, podala přiznání k DPH za únor, březen a květen 2017, přičemž za únor a březen nevykázala žádná přijatá plnění, pouze uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku. Rovněž v květnu 2017 vykázala pouze uskutečněná plnění v tuzemsku a plnění uskutečněná v rámci režimu přenesení daňové povinnosti. Za všechny tři měsíce priznala daň, žádnou však neuhradila. V měsících únoru a březnu 2017 tato společnost dodávala zboží téměř výhradně společnosti Cotoran a v květnu 2017 pak byl mezi ně vložen mezičlánek – společnost Parfems. Dle výpisu z bankovního účtu společnosti SIDMAN se v období od 1. 1. do 31. 10. 2017 neuskutečnily žádné kreditní ani debetní platby. Ke společnosti Parfems správce daně zjistil, že měla sídlo na virtuální adrese, žádné provozovny ani webové stránky, podala přiznání k DPH za květen 2017, kdy vykázala přijetí plnění zdanitelných i plnění v rámci přenesené daňové povinnosti. Jejím jediným dodavatelem byla společnost SIDMAN a veškerá plnění byla dále přefakturována společnosti Cotoran. V daňovém přiznání vykázala vlastní daň ve výši 106 Kč, kterou neuhradila. Dle výpisu z bankovního účtu nebyly v období od 1. 1. 2017 do 2. 7. 2018 uskutečněny žádné kreditní ani debetní platby. Společnosti SIDMAN a Parfems měly v rozhodném období stejnou jednatelku a společníci J. G., s níž byla na základě mezinárodního dožádání provedena slovenskou finanční správou svědecká výpověď. Svědkyně vypověděla, že u notáře M. podepisovala připravené listiny, aniž by je četla, a za to dostávala 100 – 120 EUR. O činnosti společností SIDMAN a Parfems nic nevěděla. Ke společnosti 1. agrární správce daně zjistil, že rovněž nemá žádné provozovny, ani webovou prezentaci, podala daňové přiznání k DPH za červen – září 2017, kde vykázala pouze uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku či plnění uskutečněná v rámci režimu přenesení daňové povinnosti a vůbec žádná přijatá plnění. Daň priznala za období červen, červenec, srpen a září 2017 a žádnou z nich neuhradila. Společnost Parfems dodávala zboží výhradně společnosti Cotoran a měla v rozhodném období jednoho jednatele a společníka Š. B., jenž má nahlášen trvalý pobyt na adrese městského úřadu a nepodařilo se jej vypátrat, takže nemohl být vyslechnut na základě mezinárodního dožádání slovenskou daňovou správou. Společnost Cotoran měla rovněž virtuální sídlo, žádné provozovny a žádnou webovou stránku. V r. 2017 zaevidovala tržby v celkové výši 2 409 611 Kč, a to pouze za měsíc prosinec. Pro místně příslušného správce daně se krátce po skončení obchodování s žalobcem stala nekontaktní. Společnost Cotoran zboží pouze přefakturovávala svým dvěma odběratelům, tj. žalobci a společnosti TRANGO, rovněž obchodující s hutním materiálem. Společnost Cotoran měla v rozhodném období jednoho jednatele a společníka J. N. a na konci r. 2017 byla přepsána na M. V. ze Slovenska. S J. N. byla provedena svědecká výpověď dne 9. 10. 2018.

6. Ve zjištěných skutkových okolnostech shledal správce daně typické rysy podvodu na DPH ve smyslu judikatury SDEU a NSS, tj. posuzované obchodní transakce nebyly prováděny subjekty, které se snažily dosahovat ekonomického zisku, ale probíhaly v uměle vytvořených strukturách za účelem krácení DPH. Současně správce daně vyhodnotil na

základě objektivních okolností vědomost žalobce o účasti na těchto podvodech. Na základě svých závěrů vydal správce daně dne 19. 8. 2019 platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH na základě neuznaných nároků na odpočty. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

7. K problematice daňových podvodů krajský soud nejprve v obecné rovině poukazuje na stěžejní soudní judikaturu, která je vodítkem soudního přezkumu.
8. Podle ustálené judikatury SDEU i NSS je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž *jeden* daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH, a *další* subjekt si ji naopak *odečte*, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „*jednoho*“ a „*dalšího*“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017, publikovaný v Sb. NSS pod č. 3705/2018, bod 69).
9. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 182/2018, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 55/2016, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 3505/2017, bod 34).
10. Účast daňového subjektu v řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: 1) správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; 2) pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; 3) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinit, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, bod 13).
11. Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Teprve v posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, neleží důkazní břemeno na správci daně, ale na daňovém subjektu (k tomu rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 182/2018, body 37 až 42).
12. V pvním žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal se všemi důkazy a neprovedl jejich hodnocení ve smyslu ustálené judikatury

správních soudů, Ústavního soudu, případně SDEU, přičemž odkázal na obsah svého odvolání a podání ze dne 7. 12. 2020. Tím, že se žalovaný předmětnou judikaturou nezabýval, jakož ani odvolací argumentací žalobce, učinil své rozhodnutí nepřezkoumatelným.

13. Na základě obsahu napadeného rozhodnutí soud konstatuje, že žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal konkrétně a obsáhle v bodech 116 – 158 napadeného rozhodnutí. Žalobní tvrzení je natolik obecné, že nepředstavuje ani základní rámec přezkumu napadeného rozhodnutí. Žalobce nekonkretizoval, jakých důkazů se jeho námitky týkají, v čem a z jakých důvodů shledal nesprávnost jejich hodnocení žalovaným a nepřiblížil, jaká část odvolání zůstala podle něj žalovaným nepovšimnuta. Důvodnost takto zcela obecně formulovaných žalobních tvrzení přezkoumat nelze (srov. přiměřeně rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008). Žalobcův odkaz na v průběhu daňového řízení jím zmiňovanou soudní judikaturu, shledal soud rovněž zcela obecným, neboť žalobce tuto judikaturu v žalobě nijak nekonkretizoval. Obecný odkaz na obsah podání učiněných v průběhu správního řízení nelze považovat za dostatečně formulovaný žalobní bod (srov. přiměřeně rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn. 6 A 15/1994). S ohledem na zcela obecné žalobní tvrzení krajský soud první žalobní bod důvodným neshledal.
14. V druhém žalobním bodě je tvrzeno, že žalovaný hodnotil skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, buď pouze v části, která zapadala do jeho koncepce o účasti žalobce v podvodném řetězci, nebo je nehodnotil vůbec, pokud potvrzovaly, že žalobce nebyl účastníkem podvodného řetězce, neboť se jednalo o obvyklý obchod, jak potvrdili všichni svědci. Tuto část žalobního tvrzení shledal krajský soud opět velmi obecnou a platí pro ni tedy argumentace soudu uvedená k 1) žalobnímu bodu. Krajský soud doplňuje, že zcela nekonkrétní žalobní tvrzení nemůže být podkladem pro soudní přezkum, neboť absence jakýchkoliv konkrétních tvrzení neposkytuje krajskému soudu nosný rámec soudního přezkumu. Žalobce nekonkretizoval, které skutečnosti (důkazy) žalovaný namítaným způsobem hodnotil a které naopak nehodnotil vůbec. Žalobce ani neuvedl, v čem spatřuje obvyklost realizované obchodní činnosti potvrzenou svědky, které rovněž nejmenoval. Krajský soud v této souvislosti opět poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo k otázce míry precizace žalobních bodů a jejího vlivu na následný přezkum správním soudem uvedeno, že *„míra precizace žalobních bodů do značené míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprasto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“*. Na základě uvedeného tedy krajský soud ani v nyní souzené věci není povinen ani oprávněn domýšlet žalobní důvody, neboť by tak zasahoval do výhradního dispozičního práva žalobce a postupoval by rovněž v rozporu se zásadou rovnosti účastníků řízení.
15. V další části tohoto žalobního bodu pak žalobce poukázal na výsledky svědků N. a Ing. K. a tvrdil, že části jejich výpovědí žalovaný nehodnotil vůbec a části hodnotil jen v souvislosti se svým názorem, přičemž výpověď svědka N. zcela zkreslil a dal jí jiný význam. I toto žalobní tvrzení, ač se týká hodnocení konkrétních důkazů (výpovědí jmenovitých svědků), je obsahově zcela obecné. Žalobce neuvedl, které části výpovědí

svědků žalovaný nehodnotil a které hodnotil v souladu se svým názorem. Žalobce rovněž blíže nerozvedl, v čem podle jeho názoru byla výpověď svědka N. zkrácená a v jakém směru jí dal žalovaný svou interpretaci či vyhodnocením jiný význam. Svědecké výpovědi svědka N. a jejímu vyhodnocení se přitom žalovaný věnoval velmi obsáhle v bodech 73 a 74 napadeného rozhodnutí a svědeckou výpověď Ing. K. pak žalovaný vyhodnotil v bodě 101 napadeného rozhodnutí. Krajskému soudu proto nezbývá, než opět poukázat na shora citovaný judikát NSS s tím, že po soudu nelze požadovat jakoukoliv precizaci žalobních tvrzení ani vlastní vyhledávací činnost za účelem doplnění chybějící argumentace žaloby. Ani tento žalobní bod proto soud důvodným neshledal.

16. Ve třetím žalobním tvrzení žalobce namítl nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného, týkajících se standardních okolností, neboť společnosti, s nimiž neměl žalobce nic společného a o jejichž existenci nevěděl, hodnotil v neprospěch žalobce, aniž by prokázal protiprávní jednání těchto společností a aniž by prokázal, že tyto společnosti nezaplátily DPH v souvislosti s totožným materiálem. Krajský soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že skutečnosti zjištěné ohledně dodavatelů Cotoranu nejsou a ani nebyly žalobci kladeny k tíži, představují však skutečnosti, které spolu s dalšími zjištěními správce daně vytvářejí celkový obraz obchodní spolupráce a fungování identifikovaných retězců. Jednání těchto dalších článků řetězců bylo správními orgány obou stupňů dostatečně objasněno a detailně popsáno jak v ZDK (str. 8-17), tak v napadeném rozhodnutí (body 46 a násl.). Žalobní námitka zpochybňující unesení důkazního břemene správcem daně, pokud jde o dodavatele, kteří dodávali zboží Cotoranu, je proto zcela neopodstatněná. S ohledem na prokázané obchodní vazby jednotlivých subjektů v řetězcích a předmět jejich obchodování lze mít rovněž za prokázanou příčinnou souvislost mezi obchodovaným zbožím a neodvedenými DPH dodavatelů Cotoranu (k této otázce se soud ještě vyjádří níže).
17. Za zcela nepřipadnou považuje krajský soud námitku obsaženou ve 4) žalobním bodě, že prvostupňová rozhodnutí správce daně, jimiž byly žalobci doměřeny DPH za předmětná zdaňovací období, neobsahují odůvodnění, neboť tímto odůvodněním je ve smyslu ust. § 147 odst. 4 daňového řádu zpráva o daňové kontrole. Pro tuto výslovnou právní úpravu nelze úspěšně argumentovat ani analogií s trestním řízením.
18. Další část tohoto žalobního tvrzení namítá, že napadené rozhodnutí neobsahuje důkazy, na základě jejichž hodnocení by žalovaný mohl dospět ke svým závěrům. Také toto žalobní tvrzení je natolik obecné, že pro ně platí argumentace uvedená k žalobním bodům 1) a 2), na niž krajský soud v plném rozsahu odkazuje.
19. Dále žalobce namítl s odkazem na body 14 – 24 napadeného rozhodnutí, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak žalovaný zde citované daňové definice aplikoval. Krajský soud tento názor žalobce nesdílí, když má za to, že část napadeného rozhodnutí označená „*III. Právní základ případu*“, tj. body 14-40, přibližuje základní atributy podvodu na DPH, včetně obecně používané terminologie a základní judikatury. Tato část napadeného rozhodnutí je pak aplikována v části „*IV. Aplikace právního základu (rámce) na skutkový stav*“, kde v bodech 41 – 115 žalovaný velmi detailně aplikuje předchozí teoretickou část rozhodnutí na konkrétní skutkový stav zjištěný v posuzované věci. Na základě uvedeného krajský soud neshledal ani 4) žalobní bod důvodným.

20. V pátém žalobním bodě žalobce zpochybnil svou vědomost, že je součástí podvodu na DPH. Zdůraznil, že unesl důkazní břemeno doložením veškerých podkladů potřebných pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Podle žalobce žalovaný nadhodnotil význam skutečnosti, že žalobce obchodoval s Cotoranem v režimu nepřenesení daňové povinnosti a současně nezohlednil, že se jednalo o doplňkové zboží, jehož druh a výši žalobce nemohl ovlivnit, neboť byl limitován nabídkou dodavatele. Zdůraznil rovněž, že společnost Cotoran není daňovým dlužníkem.
21. Na základě obsahu správních spisů krajský soud předně uvádí, že žalobci nebylo správnými orgány vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno stran formálních i hmotněprávních náležitostí uplatnění nároku na odpočet DPH. Ostatně naplnění těchto kritérií subjektem, jenž nárokuje odpočet, je pro podvody na DPH zcela typickým jevem. Pokud jde o žalobní argumentaci, že obchodování v režimu nepřenesení daňové povinnosti (jedna z objektivních okolností – body 92-95 napadeného rozhodnutí) bylo ovlivněno limitovanou nabídkou Cotoranu, má krajský soud shodně s žalovaným za to, že je vyvrácena svědeckou výpovědí svědka N., který uvedl, že jakmile obdržel objednávku žalobce, tak ji splnil (blíže bod 73 napadeného rozhodnutí). Žalobce přitom výpověď svědka nijak nerozporoval. Za skutečnost zásadního významu nelze považovat ani žalobcovu tvrzení, že neznal žádné jiné subjekty tvořící podnikatelské řetězce než svého dodavatele. Žalobci muselo být z mnoha indicií známo (blíže body 81 a násl. napadeného rozhodnutí), že Cotoran vystupuje pouze v roli překupníka, navíc se jednalo o subjekt, který byl v obchodech s hutním materiálem naprostým nováčkem bez historie a bez zkušeností. Žalobci, který byl naopak v obchodování s touto komoditou zkušeným podnikatelem, proto muselo být známo, že Cotoran má své dodavatele, jejichž zboží pouze přeprodává. Bylo tudíž věcí žalobcovy obezřetnosti, aby se o případné další subjekty v řetězci zajímal. Otázce vědomosti žalobce o jeho zapojení do daňového podvodu se žalovaný věnoval velmi podrobně v bodech 80 a násl. napadeného rozhodnutí v souvislosti s vyhodnocením existence objektivních okolností. Žalobce jeho úvahy žádným konstruktivním způsobem nerozporoval. Závěrem krajský soud doplňuje, že skutečnost, že přímý dodavatel žalobce Cotoran není daňovým dlužníkem, je je z pohledu existence daňového podvodu i účasti žalobce na něm bez právního významu, neboť není rozhodné, který subjekt v řetězci daň neuhradil, ale to, že daňová neutralita byla narušena.
22. V 6) žalobním bodě žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů neprokázaly spáchání daňového podvodu, ani to, že byl žalobce do řetězce zapojen. Všechna jejich tvrzení jsou pouhé domněnky a nepodložené konstrukce. Konkrétně pak žalobce zmínil neexistenci souvislosti nezaplacené daně u subdodavatelů s žalobcem. Také toto žalobní tvrzení považuje krajský soud za zcela nekonkrétní, když obsahuje toliko prostou negaci závěrů žalovaného, jež vyjádřil velmi detailně v bodech 41-79 napadeného rozhodnutí, kde na základě obsahu správních spisů a především zprávy o daňové kontrole vyhodnotil nejen existenci chybějící daně, ale také charakter obchodních transakcí neodpovídající běžným obchodním podmínkám. V bodech 80-104 napadeného rozhodnutí pak žalovaný přesvědčivě vyhodnotil vědomost žalobce z pohledu objektivních okolností, včetně důkazů, z nichž vycházel. Nejedná se tedy o pouhé domněnky a nepodložené konstrukce, jak obecně a zcela nepodloženě tvrdí žalobce, který závěry žalovaného nijak konkrétně nerozporoval. V napadeném rozhodnutí byla také dostatečně odůvodněna souvislosti

chybějících daní u subdodavatelů s předmětem obchodování v řetězcích, jichž byl žalobce účastníkem (body 48, 69, 70 a násl. napadeného rozhodnutí). Krajský soud závěry žalovaného v plném rozsahu aprobuje. Nepovažuje přitom za přínosné opakovat jeho argumentaci uvedenou v označené části napadeného rozhodnutí, s níž se plně ztotožnil. S ohledem na stávající judikaturu (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 1 As 175/2017) není úkolem soudu, aby do nekonečna rekapituloval odpovědi, jichž se účastníkům dostalo ve správním řízení. Krajský soud ani tento žalobní bod důvodným neshledal.

23. V žalobním bodě 7) žalobce předně namítl, že žalovaný nespécifikoval preventivní opatření, která měl žalobce přijmout, aby předešel své účasti na daňovém podvodu. Soud uvádí, že takový požadavek nemá oporu v zákonné úpravě, ani v konstatní judikatuře správních soudů, která zastává názor, že orgány daňové správy nejsou povinny jakkoliv konkretizovat kontrolní mechanismy, které měly být použity (srov. přiměřeně rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 161/2016).

Krajský soud nesdílí žalobcovu interpretaci bodu 109 napadeného rozhodnutí jako vnučování způsobu obchodování. Žalovaný zde reaguje na námitku žalobce, že bylo povinností správce daně včas odhalit Cotoran jako nespolehlivého plátce DPH, logickým poukazem na vznik této právnické osoby v prosinci 2016 a její registraci k DPH v lednu 2017, tj. měsíc před realizací prvních obchodů s žalobcem. Takže požadovaný zásah správce daně byl zcela nerealistický.

Dále má krajský soud za to, že žalobcem namítaná nesprávnost konstatačního tvrzení obsaženého v bodě 42 napadeného rozhodnutí i v případě, že by se jednalo o výtku oprávněnou, je natolik marginální, že nemá pro posouzení merita věci žádný právní význam.

K námitce, že správce daně nezpochybnil splnění formálních i hmotněprávních nároků na odpočet DPH u žalobce (bod 45 napadeného rozhodnutí) se krajský soud již vyjádřil výše (viz odst. 21 tohoto rozsudku), na což v plném rozsahu odkazuje. Stejně tak se krajský soud již vyjádřil k otázce totožnosti zboží, jež bylo předmětem obchodních vztahů v řetězci a s nímž obchodoval také žalobce (blíže odst. 22 tohoto rozsudku). Pro úplnost krajský soud k této žalobní námitce odkazující na body 46, 47 a 48 napadeného rozhodnutí dodává, že kontrolní hlášení DPH, z nichž žalovaný, resp. správce daně vycházel, nejsou jedinými důkazy, o něž správní orgány opírají své závěry o identitě zboží. Tomuto závěru svědčí veškerá zjištění správce daně o jednotlivých člancích řetězců popsána žalovaným přehledně a srozumitelně v bodech 46 až 76 napadeného rozhodnutí, přičemž zdůraznit lze v tomto směru také výpověď svědka N., jenž totožnost zboží jednoznačně potvrdil. Žalobcem zmiňovaná kontrolní hlášení jsou vytržena z kontextu dalších zjištěných skutečností, jedná se však pouze o jeden z důkazů, který spolu s dalšími tvoří ucelený důkazní řetězec. Také pochybnosti uvedené v tomto žalobním bodě krajský soud neshledal opodstatněnými.

24. V osmém žalobním bodě žalobce povětšinou opakuje námitky, jimiž se krajský soud již výše zabýval, např. spojitost chybějící daně u subdodavatelů s Cotoranem a následně s žalobcem, skutečnost, že Cotoran nebyl daňovým dlužníkem, že žalobce splnil hmotněprávní i formální podmínky uplatnění nároků na odpočet DPH, že žalobce neměl vědomost o subdodavatelích, a proto nebyl součástí podvodného řetězce a nemohl mít ani

pochybnosti o Cotoranu, že žalovaný neprovedl komplexní hodnocení důkazů. Krajský soud ve vztahu k uvedenému plně odkazuje na svou výše uvedenou argumentaci k jednotlivým žalobním bodům a nemá, co by dalšího uvedl. Nad rámec dříve namítaného žalobce zpochybnil význam skutečností, jež nastaly po ukončení obchodní spolupráce s Cotoranem, z nichž přesto žalovaný vycházel. K tomu krajský soud uvádí, že se nejedná o skutečnosti, které by byly žalobci kladeny k tíži, ale o takové, které dokreslují charakter zkoumaných dodavatelsko-odběratelských vztahů v podnikatelských řetězcích, a v tom tkví jejich význam pro souzenou věc. Dále žalobce namítl úmysl správce daně vybrat daň u žalobce jako subjektu, u kterého má daňový výnos zajištěn, což judikatura nepřipouští. Krajskému soudu jsou známy závěry rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017 (odst. 8 tohoto rozsudku), obsahem správních spisů však má za prokázané, že v posuzované věci podobná situace nenastala, daňové orgány se takového postupu nedopustily, když žalobci nárok na daňové odpočty upřely vedeny legitimním cílem obnovy daňové neutrality.

Pro úplnost krajský soud zdůrazňuje, že z ustálené judikatury správních soudů plyne, že pro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusejí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a žalobcovým povědomím o podvodu (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 324/2020). Také určení, kdo měl z podvodu prospěch, není relevantní (viz rozsudek NSS sp. zn. Afs 160/2020). Dle konstantní judikatury stejně tak netřeba prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů byl podvod spáchán, musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (např. rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 37/2012, sp. zn. 9 Afs 111/2009). Tato kritéria byla v souzené věci naplněna, jak plyne z argumentace soudu již výše uvedené.

25. V žalobním bodě 9) žalobce oproti analýze žalovaného stran podezřelých okolností u společnosti Cotoran, vyjádřených v bodě 102 napadeného rozhodnutí, sestavil přehled z jeho pohledu pozitiv, která tato společnost vykazovala, a v nichž žalobce spatřuje její věrohodnost. K uvedenému krajský soud konstatuje, že žalobcem nastíněná kritéria věrohodnosti Cotoranu nemají potenciál zpochybnit závěry, které učinil žalovaný k tomuto subjektu a které jsou podpořeny provedenými důkazy a úvahami (srov. blíže např. body 70-74, 84, 102 napadeného rozhodnutí).
26. V posledním žalobním tvrzení pak žalobce v podstatě shrnuje svou předchozí argumentaci, opakuje tvrzení, která byla již výše vypořádána a soud proto v této části žaloby nespátřuje samostatný žalobní bod.
27. Krajský soud na závěr s odkazem na již uvedené vypořádání žalobních bodů shrnuje, že na základě obsahu správních spisů, zejména zprávy o daňové kontrole 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 ob stojí v kontextu stávající judikatury správních soudů i SDEU k problematice daňových podvodů na DPH.
28. Na základě shora uvedeného krajský soud neshledal důvodným žádný žalobní bod, a proto žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.

29. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly s tímto soudním řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### **Poučení:**

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

Ostrava 15. prosince 2022

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu