



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **ELKO TRADING, spol. s r. o. – v konkurzu**, IČO: 60720743  
sídlem K terminálu 7, 619 00 Brno  
zastoupený daňovým poradcem Ing. Danielem Kábou, Ph.D.,  
sídlem Makovského nám. 2, 616 00 Brno

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

za účasti osoby  
zúčastněné na řízení: **ALFA insolvenční v. o. s.**, IČO: 079 70 692, insolvenční správce  
žalobce  
sídlem Olšany u Prostějova č.p. 462, 798 14 Olšany u Prostějova  
zastoupena advokátem Mgr. Davidem Vaníčkem, Ph.D.,  
sídlem Hlinky 118, 603 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2020, č. j. 13166/20/5300-22443-702189

**takto:**

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Krajský soud v Brně, poté co mu jako věcně a místně příslušnému soudu dle § 7 odst. 4 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), byla postoupena ze strany Městského soudu v Praze na základě usnesení ze dne 5. 5. 2020, č. j. 3 Af 18/2020-54, obdržel dne 15. 5. 2020 žalobu proti v záhlaví citovanému rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Specializovaného finančního úřadu (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 29. 1. 2019, a to:
  - platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) č. j. 14623/19/4230-23792-706426, kterým bylo žalobci vyměřeno DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 6 252 634 Kč,
  - platební výměr na DPH č. j. 14726/19/4230-23792-706426, kterým bylo žalobci vyměřeno DPH za zdaňovací období leden 2015 ve výši 5 181 369 Kč;
  - platební výměr na DPH č. j. 14780/19/4230-23792-706426, kterým bylo žalobci vyměřeno DPH za zdaňovací období únor 2015 ve výši 9 878 662 Kč;
  - platební výměr na DPH č. j. 14790/19/4230-23792-706426, kterým bylo žalobci vyměřeno DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 5 100 676 Kč.
2. Těmito rozhodnutími tak správce daně po provedené daňové kontrole ohledně DPH u žalobce za zdaňovací období prosinec 2014 až březen 2015 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 1. 2019, DPH. Správce daně neuznal žalobci nároky na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně mj. odmítl žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (zejména mobilní telefony, jejich příslušenství a další drobná spotřební elektronika) od dodavatelů: Alfa Doria s.r.o., ATANAI PLUS, s. r. o., LACARGO s. r. o., ORIENTED s. r. o., OLP GROUP s. r. o., PYROLINE TECHNOLOGY s. r. o., Skaya-Group, s. r. o., FISKAL COMPANY s. r. o. a GRAHAMELO s. r. o. Správce daně po provedeném důkazním řízení dospěl k závěru, že přijatá zdanitelná plnění byla součástí daňového podvodu, kterého se žalobce účastnil, a to za okolností, že o této skutečnosti na základě objektivních okolností mohl a měl vědět, přitom nepřijal v rámci obchodování s předmětným zbožím dostatečně účinná opatření k zamezení jeho možné účasti na identifikovaném podvodu na DPH, proto žalobci nepřiznal u šetřených daňových dokladů nárok na odpočet daně. Na základě daňové kontroly správce daně vydal výše citované platební výměry, kterými žalobci nově vyměřil vlastní daň za předmětná zdaňovací období. Žalovaný se s těmito závěry správce daně v žalobou napadeném rozhodnutí zcela ztotožnil.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce svou žalobní argumentaci v žalobě (doplněnou podáním ze dne 25. 5. 2020) vystavěl na polemice s dílčími právními závěry a konkrétními důvody, na základě kterých žalovaný neshledal opodstatněnými odvolací námitky žalobce proti rozhodnutím správce daně. Tyto právní závěry a důvody také žalobce v žalobě rekapituluje, přičemž je nepovažuje za souladné se zákonem, ani s judikaturou správních soudů. Žalobce má předně za to, že ve sledovaných obchodních řetězcích, které si přeprodávaly zboží, jež následně žalobce koupil a z něhož mu žalovaný odmítl přiznat nárok na odpočet daně, chybí příslušná daň. Společnosti stojící v řetězcích před žalobcem, které si zboží přeprodávaly, daň z těchto plnění přiznaly, a v případě, že některé články řetězce daň skutečně nepřiznaly, neprokázal žalovaný žádnou souvislost mezi touto neodvedenou daní a zvýhodněním, kterého měla žalobkyně účastí na těchto transakcích dosáhnout. Žalovaný tak na žalobce nepřipustně přenáší daňovou povinnost osob stojících v řetězci daleko před žalobcem, aniž by prokázal příčinnou souvislost mezi žalobcem a daní chybějící ze zcela jiného zboží, přičemž s nekontaktními osobami žalobce neměl co do činění. Žalobce totiž své povinnosti plnil, nechoval se neobvykle a se správcem daně při daňové kontrole spolupracoval. Žalobce poukazuje na Usnesení Policie ČR ze dne 31. 10. 2019 a rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 153/2017-67 ve věci odběratele žalobce (SALMON SERVICE LIMITED – dále též „SALMON“), ze kterých vyplynulo, že žalobce nemohl vědět, že se účastní transakcí zapojených do podvodného jednání.
5. Žalobce dále namítl, že správce daně neshromáždil dostatečné množství silných objektivních okolností, které jsou krajně neobvyklé a nevýhodné, na jejichž základě by bylo možné usoudit, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný zcela ignoroval okolnosti, za nichž žalobce obchodoval, tedy to, že se předmětné obchody nijak nevyvíkaly běžnému obchodnímu modelu žalobce, a to ani co do sortimentu, ani co do výše obchodovaného zboží. To, že je potřeba okolnosti obchodních případů posuzovat z hlediska běžného obchodního modelu přitom plyne i z judikatury. Žalobce totiž několikrát vysvětloval podstatu obchodů, kterých se účastnila, jednalo se o obchody realizované v rámci její běžné činnosti, zcela transparentní, které žalobkyně řádně zdokumentovala a zajistila tak spolehlivou auditní stopu. Nejednalo se o obchody, které by byly uzavírány zcela náhodně např. v obchodních centrech, s osobami, které se na trhu nepohybují, zboží se nepředávalo nikde mimo provozovnu žalobkyně, např. u benzinových pump. Žalobce byl velkoobchodní firmou na trhu informačních technologií a elektroniky s obratem cca 600 milionů Kč ročně, s ohledem na obrat má také mnoho zaměstnanců. Mobilní telefony proto byly zcela standardním obchodním artiklem žalobce. Žalobce přijal dostatečná opatření, aby vyloučil svoji účast na daňovém podvodu. Přestože samotné obchody byly vyššího objemu, nebyla tato okolnost pro žalobce nijak neobvyklá. Obchodovalo se s komoditou, která odpovídala obchodnímu portfoliu žalobce a na trzích, které jsou k těmto účelům zřízeny (tzv. „tradingové obchody“). Žalobce činil řadu opatření k ověření dodavatelů, k fyzickému ověření dodávek zboží, i ve vztahu k placení za zboží. Neexistovaly žádné okolnosti, které by v něm měly vzbudit podezření o účasti na podvodu na DPH, a které by vyvolaly potřebu podrobného zkoumání dodavatelů

6. V neposlední řadě žalobce namítá procesní pochybení žalovaného, pokud neprovedl navržené svědecké výpovědi pracovníků finančního úřadu, kteří v době bezprostředně předcházející uskutečňování předmětných obchodních případů prováděli ověřování transakcí (a neshledaly žádné podezřelé okolnosti), a kteří měli potvrdit, že s nimi žalobce o přijatých opatřeních hovořil, a že je činil.

### III. Vyjádření žalovaného, replika žalobce, duplika žalovaného a vyjádření osoby zúčastněné na řízení

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nadále setrvává na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a nesouhlasí s žalobními námitkami žalobce, které nadto považuje za obsahově totožné s námitkami odvolacími. Proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž považuje za nezbytné zdůraznit, že jak odvolací, tak žalobní námitky se týkají výlučně otázky existence chybějící daně, objektivních okolností, dobré víry a přijetí veškerých rozumných opatření k zamezení jeho účasti na podvodu na DPH.
8. Žalovaný má za to, že v případě žalobce byly zjištěny objektivní okolnosti, z nichž vyplynulo, že o předmětném daňovém podvodu žalobce měl a mohl vědět. K tíži žalobce však byly přičteny pouze objektivní okolnosti související s jeho přímými dodavateli, které byly samozřejmě prověřovány *ex post* po uskutečnění předmětných obchodů. V případě žalobce byly dány silné objektivní okolnosti, z nichž vyplynulo, že o předmětném daňovém podvodu žalobce měl a mohl vědět. Rovněž není možné mít za to, že v rámci šetřených obchodních transakcí postupoval žalobce v dobré víře, neboť nebylo zjištěno, že by přijal opatření, která by byla k dané situaci adekvátní, a jež by účasti žalobce na daňovém podvodu mohla zamezit. Současně není možné mít za to, že žalobce v rámci daných transakcí byl obezřetný a opatrný, neboť nebylo zjištěno, že by přijal opatření, jež by byla k dané situaci adekvátní a jež by jeho účasti na daňovém podvodu mohla zamezit. Takovými opatřeními však nejsou opatření, která se týkají pouze zamezení obchodních rizik, kterými žalobce argumentuje, nikoliv rizik s důrazem na eventualitu možného neuhrzení DPH. Nelze přitom odhlédnout od skutečnosti, že přísnější kritéria pro výběr dodavatelů žalobce zavedl až po zahájení daňové kontroly, kdy i na základě testování přímých dodavatelů by ani jeden z jeho dodavatelů nemohl projít hodnotícími kritérii. Později přijatá přísnější opatření ze strany žalobce nemají opodstatnění ke zde přezkoumávaným zdaňovacím obdobím. Žalobce sice zdůrazňuje, že učinil, co učinit mohl, učiněná opatření však žalovaný považuje za nedostatečná, přičemž okolnosti stran úhrady předmětných plnění se jeví jako podezřelé. Obchodování mimo oficiální trh s sebou nese určitá specifika, kterých si žalobce byl evidentně vědom, přesto právě s přihlédnutím k nákupu zboží mimo oficiální distribuci, toto v rámci přijatých opatření nezohlednil. Správce daně činil žalobce odpovědného pouze za jednání ve vztahu k jeho přímým dodavatelům, neboť žalobce si vůbec nemusel být vědom, že někdo v řetězci neodvedl DPH.
9. Procesní pochybení, která jsou žalovanému vytýkána ze strany žalobce, spíše svědčí o jejich účelovém namítání, neboť žalobcem žádané provedení svědeckých výpovědí pracovníků správce daně by nemohlo zvrátit zjištění správce daně, což bylo žalobci přesvědčivě podáno již v napadeném rozhodnutí.
10. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na své žalobní argumentaci, přičemž argumentaci žalovaného považoval za nedostatečnou, resp. se míjející s žalobními námitkami.

11. V duplice žalovaný setrvává na své argumentaci, zatímco argumentaci žalobce považuje místy za účelovou, zejména pokud jde o neúplnou citaci judikатурních závěrů.
12. Osoba zúčastněná na řízení v podání ze dne 28. 2. 2022 uvedla, že dle jejího názoru je žaloba oprávněná, postup správce daně a žalovaného byl nezákonný. Orgány finanční správy neoprávněným způsobem rozšiřují okruh subjektů, jejichž přesná znalost poměrů, resp. neznalost byla žalobci kladena k tíži. Dále též neoprávněně přenesly důkazní břemeno na žalobce. V rozporu s ustálenou rozhodovací praxí vyšších soudů se nezabývaly skutečnou povahou obchodování žalobce, tj. tradingem a jeho specifiky, pročež nemohly dojít k závěru, že došlo k naplnění tzv. „objektivních skutečností“. Jejich závěry jsou mnohdy nelogické, v rozporu s předloženými důkazními prostředky a z převážné části jsou založeny toliko na jejich subjektivních pocitech, které však nemají jakoukoliv důkazní hodnotu. Namísto řádné snahy o postižení případných pachatelů potenciálních daňových podvodů postihly jediný subjekt, který s nimi v rámci kontroly spolupracoval, neboť se zjevně jednalo o nejjednodušší způsob vyřešení dané věci. Osoba zúčastněná na řízení navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

#### IV. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 s. ř. s.), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejících rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Krajský soud předně uvádí, že z obsahu žaloby i z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobní námitky jsou obsahově i formulačně obdobné s námitkami, které žalobce předestřel již v odvolacím řízení. Koneckonců samotné argumentační schéma použité v žalobě je vystavěno na rekapitulaci závěrů, na jejichž základě žalovaný odmítl odvolací námitky žalobce, přičemž na tyto žalobce reaguje nesouhlasnými námitkami, že se jedná o postup a názor nesprávný, nezákonný a účelový. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná rovněž na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)) přitom platí: *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* Nejvyšší správní soud pak ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, vyhodnotil již 18stránkovou žalobu (oproti nyní téměř 30stránkové žalobě) jako „vskutku rozsáhlou“ a poznamenal, že soud se s námitkami může vypořádat i tak, že *„proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného.“* Krajský soud proto uvádí, že s ohledem na obsáhlou žalobních námitek, které se nadto do značné míry opakují s odvolacími námitkami, nepovažuje za nezbytné se jimi zde opětovně zevrubně zabývat a v podstatě za žalobce dotvářet podrobnější žalobní argumentaci směřující vůči právním závěrům žalovaného. Krajský soud tak činí i z toho důvodu, že se právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s odvolacími námitkami žalobce důkladně vypořádal, ztotožňuje, přičemž ve své argumentaci se bude do značné míry opírat o příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a tam uvedenou argumentaci žalovaného, kterou považuje za přesvědčivou a plně korespondující s judikaturou

15. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně a žalovaného, na jehož základě neuznali žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelných plnění (nákup textilního zboží) v předmětných zdaňovacích obdobích, a to z důvodu zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
16. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
17. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „*missing trader*“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „*broker*“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „*buffer*“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).
18. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod,

musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. V tomto ohledu nelze považovat tvrzení, že u jednoho z článků obchodního řetězce nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně totiž je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (srov. odst. [46] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“*

19. Na straně druhé chybějící daň (resp. narušení neutrality) nelze chápat dogmaticky jako daň, která by musela být přesně vyčíslena. Z judikatury SDEU ani NSS totiž nelze dovodit, že by se mělo jednat pouze o daň, která byla některým článkem v řetězci přesně vyčíslena, správcem daně stanovena, avšak zůstala neuhrazená. Společnosti typu „missing trader“ jsou totiž do struktury daňových podvodů vkládány právě proto, aby správci daně znemožnily rozkrytí celého řetězce společností. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 232/2018-45 ze dne 28. 8. 2020, bod 28: *„Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že prvotní podmínkou pro odepření nároku na odpočet je samotné zjištění, že došlo k podvodu na DPH. Podle soudu však není možno lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spleťtého obchodního řetězce), ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. V každém jednotlivém případě je nutno hodnotit, zda existují dostatečné indicie svědčící tomu, že k podvodu došlo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). Jak již bylo výše uvedeno, není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek ve shora již zmiňované věci sp. zn. 6 Afs 130/2014). V této souvislosti lze připomenout, že žalovaný v nyní projednávané věci již v žalobou napadeném rozhodnutí přesvědčivě osvětlil, že mohou existovat různé varianty a modifikace podvodu na DPH, přičemž podvodem může být rovněž situace, kdy podvodník zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout. Přestože výše uvedené závěry nepochybně nelze absolutizovat a jistě je na místě požadovat po orgánech daňové správy, aby existenci podvodu na DPH a související skutkové okolnosti vymezily co nejpřesněji, má Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci ve shodě s krajským soudem za to, že žalovaný dostal požadavkům výše citované judikatury, pokud jde o vymezení skutkových okolností, v nichž daňový podvod spočíval (viz zejm. popis těchto okolností v příslušné části rozhodnutí žalovaného na str. 9 a násl. odůvodnění tohoto rozhodnutí).“*
20. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být

splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzovaných obchodních transakcích (řetězcích – celkem bylo identifikováno 9 řetězců, které jsou schematicky vyobrazeny v bodě 50 rozhodnutí žalovaného) došlo k narušení principu neutrality daně, a tedy k podvodnému jednání na DPH.

21. Žalovaný svůj závěr o existenci podvodu na DPH opírá o výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU, přičemž na základě skutkových zjištění týkajících se jednotlivých subjektů zapojených do uvedených obchodních řetězců u nich ve sledovaných zdaňovacích obdobích identifikoval chybějící daň ve vztahu k plněním, která žalobce od nich přijal. Souvztažnost identifikované chybějící daně s plněními přijatými žalobcem žalovaný prokázal ve vztahu k jednotlivým společnostem, které v řetězcích vystupovali jako tzv. missing traderi. Dle zjištění žalovaného i správce daně v projednávaném případě omezená zjištění o subdodavatelích žalobce jsou zjevně důsledkem nekontaktnosti těchto článků řetězců. Správce daně ve snaze prošetřit daňově významné skutečnosti vydával výzvy k podání daňových přiznání, výzvy k zahájení daňové kontroly (Bastet corp. s. r. o., SALLNARON s. r. o., DATELAND s. r. o., OLP Group s. r. o.), postupy k odstranění pochybností. Důsledkem těchto postupů pak bylo v některých případech stanovení daně podle pomůcek. Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že subjekty stojící v řetězcích na počátku (jejich podrobný popis je uveden na str. 15–17 rozhodnutí žalovaného) většinou nepodávají za dotčená zdaňovací období daňová přiznání k DPH, podávají nulová daňová přiznání k DPH nebo přiznanou, resp. jim vyměřenou daň nehradí. V případech, kdy příslušný správce daně u některé ze společností prováděl ověření její daňové povinnosti, bylo příslušné daňové řízení ukončeno s výsledkem, že společnost neprokázala nárok na odpočet daně, případně jim byla stanovena daň podle pomůcek, a to v řadě případů proto, že se správcem daně nekomunikovala či byla nekontaktní, přičemž následně svoji daňovou povinnost neuhradila. Krajský soud v tomto ohledu přisvědčuje závěru správce daně i žalovaného, že smysl zapojení těchto subjektů do dodavatelsko-odběratelských řetězců zatížených podvodem na DPH byl naplněn, neboť znemožnili správci daně blíže prošetřit obchodní transakce tím, že „zmizeli ze scény“ a zamezili komplexnímu prošetření dotčených transakcí, neboť koresponduje s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. kupříkladu také rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 16/2017-43). Krajský soud tak má rovněž za to, že bylo žalovaným, resp. správcem daně postaveno najisto, že ve výše popsáných a správcem daně detekovaných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň. Z toho důvodu nelze přisvědčit žalobní námitce žalobce, že žalovaný, resp. správce daně nikterak neprokázali existenci chybějící daně.
22. Existence chybějící daně nicméně není jediným předpokladem závěru o existenci podvodu na DPH, nýbrž musí být konstatován za současné přítomnosti nestandardností v celém obchodním řetězci. V této souvislosti žalovaný dle krajského soudu důkladně (s oporou ve skutkových zjištěních) popsal nestandardní a v řadě rysů shodný postup těchto společností (viz str. 17-31 rozhodnutí žalovaného). Tuzemské společnosti, coby články stojící v řetězci před žalobcem, jsou převážně nově vzniklé společnosti, založené jako ready made společnosti. Jediným předmětem podnikání jsou předmětné nákupy a prodeje mobilních telefonů a jejich příslušenství, tonery a jiná elektronika. Tyto společnosti nemají žádnou historii, jejich společníci a jednatelé jsou občané různých států (Maďarska, Srbska, Slovenska, Chorvatska, ČR a Německa). Přesto spolu tyto společnosti uzavřely obchody v řádově desetimilionových objemech. Dodavatelé v řetězci sídlí na virtuálních adresách.

Obchody mezi jednotlivým články řetězce probíhaly v krátkých časových intervalech. Společnosti jsou v řetězcích často obměňovány, resp. řetězce těchto obchodníků jsou často modifikovány vkládáním dalších mezičlánků, a to zjevně bez ekonomického opodstatnění. Průvodními znaky této situace jsou mj. znehlednění skutečného pohybu zboží, oběhu daňových dokladů a souvisejících listin a pohybu peněžních prostředků na bankovních účtech. Lehce zaměnitelné společnosti bez podnikatelské historie jsou v řetězcích nahrazovány většinou poté, kdy u nich správce daně zahájil daňové řízení (např. postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu, zajištění daně). V běžném obchodním prostředí nelze považovat za zcela obvyklé, aby se v jeden den (případně v několika málo dnech) zcela sešla nabídka s poptávkou konkrétního druhu zboží ve shodném množství a se shodou na jeho ceně mezi tolika subjekty, a to ještě u dodávek zboží v hodnotě několika milionů Kč. Za zcela standardní nelze považovat ani to, že v jeden den bylo zboží obchodováno několika tuzemskými subjekty a následně (ještě týž den) bylo dodáno do jiného členského státu. Krajský soud (ve shodě se správcem daně) rovněž za zcela nestandardní považuje okolnosti spojené s úhradou faktur bezhotovostními převody, kdy finanční prostředky zůstávají na bankovních účtech těchto společností minimální dobu, přičemž úhrady dodavatelům jsou prováděny až po připsání platby od odběratele žalobce, z čehož vyplývá, že daňové subjekty nemají nakumulované finanční prostředky na úhradu svých závazků. Na bankovních účtech společností (ANSOR s. r. o., Inkartix s. r. o., ELEANOIR GROUP s. r. o., Alfa Doria s. r. o.) dokonce nebyly identifikovány platby, které by nasvědčovaly provozu společností, tzn. úhrady za nájemné, energie, telefony apod. V některých případech docházelo k hotovostním platbám, prováděným ve splátkách, a to za přijatá plnění v hodnotě několika milionů korun v situaci, kdy společnosti prokazatelně disponují bankovními účty a platby by se mohly uskutečnit v zásadě bezpečným bezhotovostním převodem peněz prostřednictvím bankovních účtů. Tomu nasvědčuje i další zjištění správce daně, který analýzou jednotlivých účtů pohybu peněžních prostředků zjistil, že přestože docházelo k obměně jednotlivých článků řetězců v tuzemsku dodavateli z jiného členského státu (dle pohybu peněžních prostředků), byly stejné společnosti. Správce daně také zjistil koloběh peněžních prostředků v rámci řetězců (viz také zpráva o daňové kontrole str. 56 a 57 a také příloha č. 1A a 1B zprávy o daňové kontrole). Pohyby peněžních prostředků v rámci dalších zjištěných řetězců jsou podrobně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole a graficky znázorněny v přílohách. Ze získaných písemností je zřejmá i nízká marže obchodníků stojících v řetězci na pozici před žalobcem, která se pohybovala od 0,45 % do 2,25 % (podrobně viz zpráva o daňové kontrole přílohy 1C až 7C). Vedle nízké marže správce daně také zjistil, že zboží z jiného členského státu bylo do tuzemska dodáváno za vyšší ceny, než za kterou ji nakoupil žalobce. Dle zjištění správce daně slovenská společnost DELITEX, s. r. o. dodala společnosti SEBDUSA s. r. o. (řetězec 4 větev B) iPhony za jednotkovou cenu 426,3 EUR, přičemž cena, za kterou žalobce iPhony koupil, byla 380 EUR a 386 EUR (viz také zpráva o daňové kontrole str. 85 a 172). Naproti dosazované marži obchodníků stojících v řetězcích před žalobcem, průměrná marže žalobce činila 7 % v případě, že zboží bylo dodáváno žalobcem přímo do jiného členského státu. V případě, že byl vložen mezi žalobce a odběratele z jiného členského státu nový článek, společnost SALMON (řetězec 4, 5, 7), obě tyto společnosti (žalobce a SALMON) se dělily o marži 50:50, a každá dosahovala marže 3,5 %.

23. Krajský soud se tak přiklání k závěru žalovaného, že údaje v daňových přiznáních k DPH většiny společností na pozici missing traderů neodpovídají skutečnému pořízení či dodání zboží a toku peněžních prostředků. Zřejmým cílem je zastřít přímé vazby v řetězcích a ztížit tak odhalení daňového podvodu. Společnosti, u nichž správce daně detekoval

chybějící daň, jsou pro správce daně nekontaktní, případně se nekontaktními staly v průběhu daňového řízení, a své daňové povinnosti na DPH nehradily. Dle krajského soudu tak zjištěné skutečnosti ve svém celku prokazují, že předmětné obchodní transakce žalobce byly zasaženy podvodem na DPH, kdy v šetřeném obchodním řetězci byla u přímého dodavatele žalobce identifikována chybějící daň a žalobce si tuto daň uplatňoval v rámci nároku na odpočet daně na vstupu za nestandardních okolností.

24. Krajský soud tak přisvědčuje závěru žalovaného, že vhybějící daň ve smyslu judikatury SDEU v předmětných obchodních řetězcích byla identifikována u obchodních společností ANSOR s. r. o., ELENOIR GROUP s. r. o., PAPER month s. r. o., Bastet corp. s. r. o., THERICIAN s. r. o., ISTULAR s. r. o., SEBDUSA s. r. o., SALLNARON s. r. o., DATELAND s. r. o., OLP Group s. r. o., TEMPO CINK s. r. o., CANTICOSA s. r. o., Saxatilis s. r. o., Sentensist s. r. o., FISKAL COMPANY s. r. o., ELLISBRIDGE s. r. o. Kromě identifikace chybějící daně o podvodném jednání v předmětných řetězcích svědčí zapojení nadbytečných článků, které nepřidávaly žádnou přidanou hodnotu, přičemž zboží přes ně přecházelo jen fakturačně (obchody probíhaly v krátkých časových intervalech mezi společnostmi, které nemají žádnou historii a které jsou v řetězcích nahrazovány většinou poté, kdy u nich správce daně zahájil daňové řízení) rizikové a neracionální chování jednotlivých obchodníků (úhrady dodavatelům jsou prováděny až po připsání platby od odběratele žalobce, platby v hotovosti, kdy společnosti prokazatelně disponují bankovními účty, nízká příp. dokonce žádná marže, atd.). Model řetězce, kde chybí daň, do kterého jsou účelově vkládáni (figurují) různí dodavatelé, kteří vykazují shodně rizikové prvky (hromadná sídla, nezveřejňují účetní závěrky, společníci a jednatele jsou občané různých států, atd.), i průběh obchodních transakcí, pak dle žalovaného jednoznačně svědčí o tom, že nejde o pouhé podnikatelské selhání.
25. Pokud žalobce namítá, že přímí dodavatelé zjevně své povinnosti splnili (OLP Group s. r. o. a FISKAL COMPANY s. r. o., řetězce 5 a 8), lze souhlasit s tím, že společnost OLP Group s. r. o. na základě skutkových zjištění svou nízkou daňovou povinností sice uhradila, nicméně tato společnost si zjevně neoprávněně deklarovala plnění, která pouze simulují dodání zboží do jiného členského státu a dopustila se daňového úniku. Rozhodný tak není výsledek daňové kontroly u tohoto daňového subjektu, nýbrž již samotné narušení principu neutrality DPH v daném řetězci, jehož se přímo účastnil i žalobce jako odběratel této společnosti. Obdobně společnost FISKAL COMPANY s. r. o. neprokázala nárok na odpočet daně.
26. Krajský soud následně přistoupil přezkumu námitek žalobce, že žalovaný nedostatečně prokázal, že žalobce věděl či alespoň mohl vědět o tom, že se účastní obchodů zasažených podvodem na DPH.
27. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, toliko subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60:

„Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

28. Jinými slovy, jak již bylo výše zmíněno, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v citovaném rozsudku ve věci *Optigen*, v němž bylo zdůrazněno, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Netto Supermarkt*, C-271/06).
29. Soudní dvůr EU proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (srov. citované rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
30. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). „Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).
31. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně

prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. „I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38, s inspirací v citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).

32. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobce je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo výše zmíněno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil řadu objektivních okolností, přičemž krajský soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde podrobně rekapitulovat. Spíše se prizmatem uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu soustředí na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobce o jeho účasti na podvodném jednání. Přesněji řečeno otázky, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobci z důvodu jeho povědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci daňového i odvolacího řízení obstát, a to i v kontrastu s žalobními námitkami žalobce.
33. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60, „[s]kutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že ‚je zarážející‘, ‚nelogické‘, ‚je nutno se pozastavit‘, ‚není obvyklé‘ či ‚je s podivem‘. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“
34. Prizmatem výše uvedeného krajský soud nahlédl na odůvodnění tvrzených nestandardností v jednání mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Žalobce nerozporuje, že byl zapojen do výše uvedených dodavatelsko-odběratelských řetězců. V rámci popsanych řetězců byla

správce daně shledána celá řada nestandardních skutečností a řada společností zapojených v popsanych obchodních řetězcích v souvislosti s popsany transakcemi neplnila své daňové povinnosti. Žalovaný uzavřel, že transakce mezi jednotlivými články řetězců neodpovídají běžným obchodním podmínkám, přičemž krajský soud má za to, že v daném případě byla ze strany žalovaného prokázána nestandardnost i v žalobcově obchodní praxi prověřované v průběhu správního řízení.

35. Žalovaný žalobci nepřisvědčil, že se jednalo o běžné obchody právě s přihlédnutím k objektivním okolnostem, na základě kterých žalobce věděl či alespoň mohl vědět, že je zapojen do podvodu na DPH. Žalobce se na jedné straně vymezuje proti „nestandardnosti“ obchodování na tradingových trzích a na druhé straně připouští, že tyto obchody určité obchodní riziko představují. Podstatné z hlediska šetření správních orgánů tak bylo, že se jedná o obchody odlišné od oficiálních a zda v tomto kontextu žalobce přijal potřebné kontrolní mechanismy, aby rizika vyplývající z povahy těchto obchodů minimalizoval. Výsledkem pak bylo, že úměrně tomuto typu obchodování žalobce nepřijal potřebná opatření. Krajský soud se s tímto hodnocením ztotožňuje, kdy žalovaným vymezené objektivní okolnosti nepředstavují pouhou odchylku od běžného způsobu obchodování, ale jedná se o indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, tak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl (viz citovaný rozsudek ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34).
36. Předně nelze odhlédnout od skutečnosti, že největší podíl obchodovaného zboží v předmětných obdobích zaujímaly mobilní telefony, které jsou vysoce rizikovou komoditou, přičemž se jednalo o obchody v řádech desítek milionů Kč. Porovnáním kódů IMEI správce daně zjistil, že shodné iPhony byly opakovaně obchodovány v různých, na sobě nezávislých řetězcích, a to nejen na území ČR. V rámci mapování řetězců bylo zjištěno, že iPhony, které byly dodány do jiného členského státu, se posléze vrátily do ČR, kde byly obchodovány prostřednictvím jiného obchodního řetězce. Správce daně přitom skutečnost, aby se se zbožím, o které je u zákazníků poměrně vysoký zájem, opakovaně obchodovalo v rámci několika obchodních řetězců mezi ČR a jiným členským státem, vyhodnotil jako vysoce nestandardní. Pokud žalobce namítá, že žalovaný nechal v úvahu tradingový charakter a specifika posuzovaných obchodů, krajský soud s touto námitkou nesouhlasí. Žalovaný totiž tuto opakující se námitku důkladně posoudil (body 59 až 61 napadeného rozhodnutí), nicméně dospěl k závěru, že s tradingem mají tyto obchody společnou pouze rychlost, s jakou je obchodní případ realizován.
37. Pokud žalobce namítá, jaká opatření měl tedy přijmout, je třeba zdůraznit, že žalobce měl největší povědomí o svém podnikání, a proto bylo na něm, aby zachoval obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, a to úměrně typu podnikání na neoficiálním trhu s mobilními telefony, coby vysoce rizikovou komoditou. O rizikovosti svých obchodních partnerů přitom mohl mít žalobce povědomí již dříve (body 62 až 70 napadeného rozhodnutí), o čemž svědčí spolehlivě prokázané silné objektivní okolnosti, coby skutečnosti žalobci v rámci vědomostního testu přičitatelné: shrnuje: okolnosti stran přímých dodavatelů žalobce (týkající se jejich sídla, statutárního orgánu, zveřejnění účetních závěrek – body 62 až 67 napadeného rozhodnutí); jedná se převážně o ready-made společnosti, s virtuálním sídlem nebo sídlem na hromadné adrese bez historie a nově vzniklé společnosti, nezveřejňují účetní závěrky, statutárním orgánem jsou občané cizí státní příslušnosti; pochybná prezentace na webových stránkách; chybějící e-mail,

telefonní kontakty na společnost, free maily, chybí bližší specifikace nabízeného zboží; chybějící smluvní dokumentace u obchodů přesahujících milionové částky (objednávky byly většinou vystavovány ve stejný den, jako byly realizovány, formální charakter nastavení obchodních podmínek, nízká vymahatelnost smluvních podmínek); úhrada předmětných plnění (dodavatelům až po připsání platby od odběratele z jiného členského státu; nelogické zapojení společnosti SALMON do transakcí, kdy měl žalobce k dispozici finanční prostředky později, přičemž důvodem zapojení této společnosti bylo zvýšení cash-flow; nákup zboží mimo oficiální distribuci; nestandardnosti při přepravě zboží (personální propojení přepravci panem M. M., panem L. B. – body 89 až 90 napadeného rozhodnutí) atp. Uvedené konstatování dle krajského soudu potvrzuje i změna chování žalobce, když jednak po zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na mobilní telefony výrazně omezil tradingové obchody, jednak po zahájení daňové kontroly začal zavádět přísnější opatření, která rozdělil do 3 úrovní. Rovněž krajský soud z toho dovozuje, že žalobce si byl evidentně vědom, že dosud své dodavatele dostatečně neprověřoval.

38. V tomto ohledu je proto třeba odmítnout námitku žalobce, že mu nemůže být kladeno k tíži to, že jeho obchodní partneři nesplnili své daňové povinnosti, přičemž on sám provedl základní ověření svých obchodních partnerů, tito nebyli nespolehlivými plátcí, krajský soud předně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č.j. 10 Afs 338/2017-70, z něhož se podává, že: *„Chtěl-li daňový subjekt minimalizovat riziko zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemohl uspokojit nahlédnutím do registru plátců, kde byli jeho obchodní partneři vedeni jako spolehliví plátcí. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na presumpci neviny tedy dochází ke značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů.“* (obdobně srov. rozsudek ze dne 15. 8. 2018, č.j. 6 Afs 31/2018-53).
39. Pokud žalobce namítá procesní pochybení žalovaného, který odmítl provést jím navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí zaměstnanců finančních úřadů, rovněž krajskému soudu se tato námitka jeví jako účelová, neboť otázku dostatečnosti kontrolních mechanismů nelze posoudit bez ukotvení v konkrétních skutkových okolnostech, které tehdejší úřední osoby nemohly znát. Krajský soud tak přisvědčuje hodnocení žalovaného, že o uvedených objektivních okolnostech žalobce věděl či vědět mohl a bylo jeho povinností chovat se při navazování obchodní spolupráce obezřetně a vyvarovat se tak svého zapojení do podvodného jednání, což žalobce v nyní projednávaném případě neučinil, resp. tak začal činit až v době po zahájení daňové kontroly.
40. Na uvedeném nic nemění ani žalobcem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 153/2017-67 ve věci odběratele žalobce společnosti SALMON, ze kterého dle žalobce vyplynulo, že žalobce nemohl vědět, že se účastní transakcí zapojených do podvodného jednání. Jednak z toho důvodu, že toto konstatování ve vztahu k žalobci z uvedeného rozsudku nevyplývá, jednak a především Nejvyšší správní soudu tento rozsudek ke kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 337/2019-39. Naopak v něm Nejvyšší správní soud jednoznačně zpochybnil standardnost a důvěryhodnost obchodních transakcí, do nichž byl žalobce zapojen: *„To, co činila společnost ELKO TRADING, spol. s r. o. při svém vlastním obchodování (uzavírání smluv svým vlastním jménem, nikoli jménem žalobkyně), nevypovídá ničeho o tom, zda vůbec žalobkyně své obchodní partnery nějak prověřovala. Obsah spisu naopak odpovídá závěrům stěžovatele – a sice že obchodování žalobkyně objektivně doprovází tak zásadní nesrovnalosti, že*

*žalobkyně s ohledem na svou naprostou pasivitu nemohla být v dobré víře, že se svými plněními podvodu neúčastní (srov. výše uvedené – navázání spolupráce s ELKO TRADING, spol. s r. o. v době, kdy byl této společnosti zadržován nadměrný odpočet; obchodování s rizikovou komoditou, aniž by byla spolupráce dostatečně smluvně ošetřena; absence jakéhokoli pojištění zboží v hodnotě několika milionů; naprostá pasivita žalobkyně spojená s přenecháním veškerého obchodního rozhodování jinému subjektu bez určení konkrétně odpovědných osob, nepřiměřeně nízká odměna za manipulaci se zbožím v milionových hodnotách apod.). Tyto skutečnosti nasvědčují spíše tomu, že se žalobkyně celého tohoto obchodního modelu účastnila pouze formálně proto, že byl společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. zadržován nadměrný odpočet, tj. proto, aby mohla ELKO TRADING, spol. s r. o. dále uplatňovat prostřednictvím žalobkyně nadměrné odpočty, neboť fakticky prostřednictvím žalobkyně obchodovala právě tato společnost. Logicky se tak nabízí otázka, zda v případě takto uměle nastaveného modelu obchodování vůbec žalobkyně přijala plnění deklarovaná v daňových dokladech – tedy zda se skutečně jednalo o dodání zboží žalobkyni ve smyslu zákona o DPH.“*

41. Krajský soud tak shodně s žalovaným uzavírá, že popsané objektivní okolnosti sledovaných transakcí, které ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH mohl nebo měl vědět.

#### V. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
43. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
44. O náhradě nákladů osoby zúčastněné na řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. Vzhledem k tomu, že osobě zúčastněné na řízení soud plnění žádné povinnosti neuložil, krajský soud jí náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť jí v souvislosti s plněním povinnosti, uložené soudem, žádné náklady nevznikly, a na náhradu jiných nákladů řízení ze zákona nárok nemá.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. února 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu