



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 Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **ESCAGOT s.r.o.**  
sídlem Na Zbytkách 83, 738 01 Staré Město  
zastoupen advokátem Mgr. Tomášem Bařinou  
sídlem Burianovo nám. 681/8a, 616 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2020 č. j. 2952/20/5300-21442-712243, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

*Vymezení věci*

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 27. 3. 2020 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 4. 2018 č. j. 1881535/18/3207-51522-805127, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2014 ve výši 75 493 Kč a stanoveno penále ve výši 15 098 Kč; proti rozhodnutí správce daně ze dne 18. 4. 2018 č. j. 1881756/18/3207-51522-805127, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014 ve výši 1 152 033 Kč a stanoveno penále ve výši 230 406 Kč; proti rozhodnutí správce daně ze dne 18. 4. 2018 č. j. 1881847/18/3207-51522-805127, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 ve výši 281 547 Kč a stanoveno penále ve výši 56 309 Kč; proti rozhodnutí správce daně ze dne 18. 4. 2018 č. j. 1881847/18/3207-51522-805127, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 ve výši 631 137 Kč a stanoveno penále ve výši 126 227 Kč; proti rozhodnutí správce daně ze dne 18. 4. 2018 č. j. 1881982/18/3207-51522-805127, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 ve výši 2 106 362 Kč a stanoveno penále ve výši 421 272 Kč; proti rozhodnutí správce daně ze dne 18. 4. 2018 č. j. 1882042/18/3207-51522-805127, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 216 732 Kč a stanoveno penále ve výši 43 346 Kč; proti rozhodnutí správce daně ze dne 18. 4. 2018 č. j. 1882207/18/3207-51522-805127, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 214 263 Kč a stanoveno penále ve výši 42 852 Kč; proti rozhodnutí správce daně ze dne 7. 12. 2016 č. j. 3557902/16/3207-51522-805127, platebnímu výměru, jímž byl žalobci přiznán odpočet daně za zdaňovací období září 2014 ve výši 91 703 Kč; proti rozhodnutí správce daně ze dne 22. 11. 2017 č. j. 3616500/17/3207-51522-805127, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 327 855 Kč a stanoveno penále ve výši 65 571 Kč.

2. Žalobce uvedl, že v podaném daňovém přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období únor až říjen 2014 uplatnil nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Zboží bylo dodáno odběrateli žalobce - obchodní společnosti DOMINOR s.r.o. (dále jen „DOMINOR“) na Slovensko. Žalovaný dospěl k závěru, že hmotně právní podmínky nároku na osvobození od daně dle ZDPH byly splněny; dospěl však k závěru, že předmětné obchodní transakce mezi žalobcem a DOMINOR jsou zasaženy podvodným jednáním a že žalobce rezignoval na minimální obezřetnost při uzavírání obchodu s odběratelem DOMINOR.
3. Žalobce zejména namítá, že existence daňového podvodu nebyla v tomto případě dostatečně prokázána. Žalovaný založil své konstatování, že předmětné transakce byly zasaženy podvodným jednáním na 1) zprávě slovenského správce daně z 22. 4. 2015, z níž jednak vyplynulo, že DOMINOR sice podal daňová přiznání k DPH za období leden až srpen 2014, nicméně daň za předmětné období neuhradil, a z níž dále vyplynulo, že DOMINOR nepodal daňová přiznání k DPH za období září a říjen 2014 a rovněž za toto období předmětnou daň neuhradil, 2) na skutečnosti, že DOMINOR zanikl a byl vymazán z obchodního rejstříku a že právní nástupce DOMINOR je nekontaktní a tedy nelze prověřit skutečnosti týkající se předmětného plnění od žalobce, 3) na skutečnosti, že žalobce neměl s DOMINOR uzavřenu písemnou smlouvu, 4) na skutečnosti, že se žalobce, resp. jeho statutární zástupce nikdy osobně nesetkal se statutárním zástupcem DOMINOR.

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

Žalobce má předně za to, že nelze konstatovat, že by byl odběratel DOMINOR nekontaktní. V předmětném období byl jednatelem DOMINOR pan P. B., který byl v rámci mezinárodního dožádání dvakrát jako svědek vyslechnut, naposledy v červnu roku 2019. Nekontaktní tedy zůstává pouze právní nástupce odběratele DOMINOR a skutečnosti týkající se předmětného plnění od žalobce tedy lze prověřit. Pokud jde o skutečnost, že nebyla s odběratelem DOMINOR uzavřena písemná smlouva, žalobce konstatuje, že písemná forma není pro daný smluvní typ (rámcovou kupní smlouvu) povinná a veškeré dodací podmínky, včetně platebních, tak mohly být sjednány ústně. Zásadní podmínkou odeslání zboží navíc byla platba předem, což žalobci poskytlo nejsilnější záruku za situace, kdy se jednalo o rychloobrátkové zboží, jako je káva, kakao a pochutiny. Konkrétní dodací podmínky byly sjednány včetně provize zprostředkovatele pana Liptáka přímo s tímto zprostředkovatelem. Vytýká-li žalovaný žalobci, že se osobně nesetkal se zástupcem DOMINOR, žalobce konstatuje, že obchod zprostředkoval pan J. L., který byl jednatelem žalobce dobře znám z minulosti, kdy pro něj rovněž zprostředkoval obchody za dojednanou provizi a nebylo tedy zájmem zprostředkovatele, aby se žalobce a odběratel DOMINOR kontaktovali napřímo, bez jeho účasti. Žalobci byly ostatně sděleny identifikační údaje DOMINOR, předložen výpis z obchodního rejstříku DOMINOR, registrace k DPH a kopie občanského průkazu jednatele DOMINOR – P. B.

4. Žalobce rovněž namítá, že správce daně zkrátil procesní práva žalobce, když nevyhověl jeho návrhu a neprovedl opakovaný výslech zprostředkovatele obchodu J. L. Žalobce navrhoval výslech svědka L. k odstranění rozporů mezi jeho výpovědí a opakovanou výpovědí svědka B., který tvrdil, že svědka L. nezná, nezná ani žalobce, který byl jeho dodavatelem a obchodování s žalobcem víceméně popírá. Současně však svědek B. připustil, že platby za zboží osobně prováděl formou bankovního převodu na účet žalobce. Rovněž nevysvětlil, jak mohl svědek L. disponovat kopií jeho občanského průkazu, když se osobně údajně nikdy nesetkali.
5. Žalobce tedy popírá, že by se vědomě účastnil podvodu na DPH. DOMINOR plnil svou oznamovací povinnost vůči finanční správě na Slovensku řádně a včas, podával tedy daňové přiznání k DPH, kontrolní hlášení k DPH i souhrnné hlášení při vývozu a dovozu. Až do října 2014, kdy nebylo podáno v termínu daňové přiznání k DPH, tedy nic nenasvědčovalo tomu, že se jedná o problematický subjekt.
6. Žalobce má tedy za to, že osvědčil dobrou víru vypovídající o tom, že nemohl mít povědomí o účasti na daňovém podvodu a dále má za to, že prokázal, že přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu. Existence daňového podvodu tedy dle žalobce nebyla dostatečně prokázána.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Zrekapituloval v napadeném rozhodnutí popsané nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH a v souladu se závěry napadeného rozhodnutí argumentoval také ve vztahu k ostatním žalobním námitkám. K námitce neprovedení opakované výpovědi svědka L. uvedl, že návrh na provedení opakovaného výslechu odmítl z důvodu nadbytečnosti, když existenci podvodu na DPH, jakožto i objektivních nestandardních okolností, na základě kterých žalobce měl a mohl vědět o tom, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH, měl žalovaný prokázanou stávajícími důkazními prostředky. Žalobce zamýšlel opakovanou výpověď pouze odstranit rozpory mezi výpovědí svědka L. a svědka B., tyto však nejsou pro posuzovanou věc zásadní. V posuzovaném případě je zásadní pasivita žalobce, který sjednání obchodu nechal na zprostředkovateli L.,

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

navíc prokázání obezřetnosti dobré víry žalobce je závislé na chování žalobce a nemůže být prokazováno třetí osobou. Je tedy na žalobci, aby prokázal přijetí dostatečných opatření minimalizujících riziko zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný konstatoval, že žalobce v daném případě na požadavek obezřetného jednání zcela rezignoval.

### *Zjištění z obsahu správních spisů*

8. Ze správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že správce daně zahájil dne 9. 2. 2015 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období září 2014 a dne 17. 5. 2016 za období únor až říjen roku 2014. V rámci daňové kontroly za září 2014 dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli DOMINOR, tedy byl odmítnut návrh žalobce na osvobození od DPH a částka představující DPH byla dodaněna na výstupu. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně za září 2014 bylo zamítnuto, přičemž toto zamítavé rozhodnutí odvolacího orgánu bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 2. 2019 č. j. 22 Af 22/2018-48.
9. V rámci této daňové kontroly byl proveden mimo jiné výslech svědka J. L., který zprostředkoval obchodní spolupráci mezi žalobcem a odběratelem DOMINOR. Svědek J. L. ve své výpovědi dne 13. 5. 2015 uvedl, že zprostředkovává obchody mezi Českou republikou a Slovenskem a ke spolupráci s žalobcem přistoupil na základě předchozí známosti s jednatelem žalobce panem M., kterého znal z doby jeho působení ve firmě Nestlé Česko s.r.o. (dále jen „Nestlé“). Pokud jde o odběratele DOMINOR, kontaktoval svědka L. jednatel DOMINOR pan B. s tím, zda by byl svědek L. schopen sjednat obchodní případ nákupu zboží, konkrétně se jednalo kávu a cukrovinky od firmy Nestlé. Svědek L. dále uvedl, že se s panem B. osobně sešel v Brně, aby spolupráci projednali a s poptávkou zboží od odběratele DOMINOR svědek L. následně oslovil žalobce. Komunikace ohledně jednotlivých dodávek zboží na Slovensko probíhala telefonicky, případně e-mailem mezi svědkem L. a panem B. a mezi svědkem L. a žalobcem. Pro úplnost svědek L. uvedl, že zprostředkovává obchody i pro jiné české subjekty, které konkrétně jmenoval.
10. Následně dne 17. 5. 2016 zahájil správce daně daňovou kontrolu za únor až říjen 2014, mimo září 2014. V rámci této daňové kontroly byl proveden výslech bývalého jednatele odběratele DOMINOR, svědka P. B., který obchodní případy realizované s žalobcem označil za fiktivní s tím, že skutečným odběratelem byl Š. O. Rovněž v rámci této daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli DOMINOR, tedy byl odmítnut návrh žalobce na osvobození od DPH a částka představující DPH byla dodaněna na výstupu. Poté k odvolání žalobce provedl správce daně v rámci žádosti o mezinárodní spolupráci svědecké výpovědi svědků Š. O. a P. B., bývalého jednatele DOMINOR. Svědek B. dne 19. 6. 2019 v rámci své výpovědi uvedl, že byl v předmětném období jedinou osobou oprávněnou jednat za DOMINOR s tím, že společnost obchodovala s potravinářským zbožím. Svědek B. dále uvedl, že disponoval razítkem společnosti DOMINOR s tím, že některé daňové doklady týkající se obchodních případů s žalobkyní podepsal, nicméně popřel, že by znal svědka L. Rovněž zmínil, že zjistil, že existovalo ještě jedno razítko společnosti DOMINOR. Svědek rovněž upřesnil, že obchody s žalobcem pokládal za fiktivní, neboť zboží nikdy neviděl, když bylo doručováno do skladu pana O., jednatele F & O spol. s. r. o. ve Slovenské Lupči, který vše zastřešoval. Současně svědek B. potvrdil, že platby za zboží dodávané žalobcem byly prováděny z bankovního účtu, který svědek B. ovládal, a že tyto platby osobně prováděl. Svědek O. dne 14. 8. 2019 v rámci své výpovědi uvedl, že předmětné zboží nakupoval od svého

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

dodavatele DOMINOR, kdy zboží mu bylo doručeno do skladu ve Slovenské Lupči, který v předmětném období vlastnil. V jiném vztahu, než odběratelském se společností DOMINOR nebyl, ani nedisponoval razítkem společnosti DOMINOR.

11. Poté dne 30. 12. 2019 žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi, k nimž se žalobce vyjádřil podáním ze dne 13. 1. 2020. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaný uvedl, že na základě provedeného doplnění a nových důkazů dospěl ke změně právního názoru, kdy nově konstatoval, že hmotně právní podmínky nároku na osvobození od daně dle ZDPH byly splněny a rovněž dospěl ke zjištění, že předmětné obchodní transakce mezi žalobcem a DOMINOR jsou zasaženy podvodným jednáním a že žalobce rezignoval na minimální obezřetnost při uzavírání obchodu s odběratelem DOMINOR. Z uvedeného důvodu žalovaný doměřil DPH na výstupu ve stejné výši, jako správce daně v rozhodnutích napadených odvoláním žalobce.

### *Posouzení věci krajským soudem*

12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci krajský soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
13. Krajský soud předesílá, že ve věci již jednou rozhodl rozsudkem ze dne 13. 7. 2021, č. j. 22 Af 22/2020-45, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení při závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.
14. Tento rozsudek byl však ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2023, č. j. 4 Afs 313/2021-50, ve kterém NSS dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, když krajský soud se nevypořádal s podstatnými námitkami žalovaného, které tento uváděl ve vyjádření k žalobě. Dále zdůraznil, že bylo třeba, aby sám krajský soud vyhodnotil, na kolik jsou s ohledem na okolnosti věci, a především pak argumentaci žalovaného dány takové skutečnosti, které poukazují na nestandardnost posuzovaných transakcí. Až na základě takového zvážení mohl v kontextu projednávané věci přistoupit k rozboru, zda ob stojí důvody, pro které žalovaný považoval opakovaný výslech svědka L. za zbytečný. Krajský soud se podle NSS nevypořádal s okolnostmi, které měly prokazovat existenci nestandardních okolností obchodování v řetězci, na které žalovaný v řízení o žalobě poukazoval. Až ve světle těchto okolností je třeba poté rozebrat, zda skutečně mohl k objasnění věci přispět opakovaný výslech pana L. Nadto, žalobce nijak nenamítal, že by výslech svědka B. byl proveden nedostatečně, jak uvedl krajský soud ve svém rozsudku.
15. Uvedenými závěry je krajský soud v dalším řízení ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.
16. Námitky žalobce směřují v zásadě do nesprávného posouzení okolností vedoucích k závěru o samotné existenci daňového podvodu, dále o účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH a v té souvislosti neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného; v návaznosti na uvedené žalobce namítal neprovedení navrhovaného důkazu.
17. Podle ustálené judikatury Soudního dvora 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 ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych*, bod 69).

18. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, 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 ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).
19. Účast daňového subjektu na 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, *PM Trading*, bod 13).
20. 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 podrobně rozsudek *Easy Working*, body 37 až 42).
21. Pokud se týče námitek týkajících se prvního bodu testu, a to neprokázání chybějící daně v řetězci, potažmo výše chybějící daně a následně neexistence dostatečných nestandardních okolností vedoucích k závěru o existenci podvodu na DPH, je třeba uvést následující.
22. Při prokazování existence podvodu musejí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *Krpol*, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla **narušena daňová neutralita**, tedy že (zjednodušeně řečeno) **nebyla odvedena daň** jedním nebo více ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Chybějící daň však nelze vnímat 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; rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *Autodoprava K&K*, bod 25).
23. Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci

proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spleťitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*, bod 28).

24. Společným znakem podvodů na DPH je přitom častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplácena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku *Autodoprava K&K*).
25. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).
26. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve dospěl k závěru, že odběratel žalobce DOMINOR byla nestandardně se chovající společnost, která po provedení předmětných transakcí zanikla a nástupce odběratele nekomunikuje se správcem daně a nespolupracoval při daňové kontrole, čímž bylo znemožněno prověřit celý obchodní řetězec.
27. Žalovaný dále poukázal na to, že ačkoli bylo mezi žalobcem a jeho odběratelem obchodováno se zbožím za částky přesahující 1 000 000 Kč za jednu dodávku zboží, neměly společnosti uzavřeny mezi sebou žádné smlouvy. Tato skutečnost je nestandardní zvláště za situace, kdy se žalobce nikdy nesetkal se zástupcem odběratele, neboť vše za žalobce vyřizoval jím pověřený zprostředkovatel pan L.; tento se však se zástupcem odběratele setkal osobně pouze jednou na čerpací stanici, což při podobných obchodech lze považovat za rovněž nestandardní.
28. Z napadeného rozhodnutí rovněž vyplývá, že žalobce měl jako přílohu daňových dokladů předložit dodací listy, na nichž však na místě odběratele figurovala Fio banka, a. s. Žalovaný rovněž zjistil, že na žalobcem předložených CMR listech nejsou uvedeny podstatné náležitosti podle vyhl. č. 11/1975 Sb., o Úmluvě CMR, a to např. místo a datum převzetí

zásilkou, potvrzení příjemce zboží, vyjádření množství zboží, příp. jsou na některých CMR listech uvedeny nepravdivé či rozporné údaje, přičemž v této části žalovaný odkázal na zjištění prvostupňového správce daně obsažená ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný vyhodnotil jako krajně neobvyklé jednání subjektů v řetězci, které si vzájemně odsouhlasovaly CMR listy s absentujícími či chybnými údaji, a to při absenci jakékoli uzavřené písemné smlouvy.

29. Jako nestandardní žalovaný vyhodnotil dále skutečnosti, které vyplynuly z výsledku svědka B., jednatele DOMINOR, u kterého byl přítomen také žalobce, a sice, že svědek jako jednatel odběratele vůbec neviděl dodávané zboží, nestaral se o objednávání zboží, vše dle svého tvrzení nechal na panu O., tedy osobu jednající za odběratele DOMINOR jako konečného odběratele žalobcem dodávaného zboží. Jednatel odběratele přitom vystupoval ve všech transakcích po formální stránce, kdy platil žalobci ze svého bankovního účtu za dodané plnění a zároveň podepisoval některé doklady. Uvedené svědčí podle žalovaného o tom, že DOMINOR vystupovala pouze jako formální členek, jehož úkolem bylo po provedení transakcí „zmizet ze scény“.
30. O nestandardním průběhu transakcí dále podle žalovaného svědčí také zjištění ze svědecké výpovědi pana O., jednatele odběratele společnosti DOMINOR, kterému bylo zboží doručováno do jeho skladu ve Slovenské Lupči, kde byly potvrzovány CMR listy razítkem společnosti DOMINOR.
31. Žalovaný v neposlední řadě zdůraznil, že součástí daňových dokladů vystavených žalobcem společností DOMINOR byla taktéž cena za dopravu, přestože nemohla být žalobci s ohledem na účtování ceny sazbou za kilometr v té době známa.
32. Z uvedených okolností žalovaný dovodil existenci podvodu na DPH při detekci chybějící daně u společnosti DOMINOR.
33. Pokud se jedná o existenci objektivních okolností, zdůraznil žalovaný zejména způsob sjednávání předmětných transakcí, když žalobce sjednával se svým odběratelem dodávku zboží prostřednictvím zprostředkovatele pana L., který mu měl zprostředkovávat odběratele na Slovensku, naproti tomu však se svými polskými odběrateli jednal žalobce sám. Do obchodování se společností DOMINOR se žalobce za uvedené situace pustil se zbožím přesahujícím milionové hodnoty za jednotlivé dodávky, aniž by se sešel s jednatelem odběratele či aniž by se o tuto společnost více zajímal. Se společností DOMINOR jednal bez smluvního zajištění, ač se svými jinými odběrateli smlouvy běžně uzavírá. Společnost DOMINOR přitom byla za zdaňovací období roku 2014 největším odběratelem žalobce. Objektivní okolností je zároveň okolnost svědčící o existenci podvodu na DPH, a to absence náležitostí na CMR listech (jak uvedeno shora). Za objektivní okolnost je podle žalovaného třeba považovat také to, že odběratel DOMINOR uváděl při platbách za dodané zboží jako variabilní symbol číslo daňového dokladu, který však byl vystaven až o několik dní později. Uvedené skutečnosti tedy svědčí k závěru, že žalobce měl a mohl vědět o existenci podvodu na DPH a o zapojení v něm.
34. Z uvedených skutečností nad to vyplývá, že žalobce nepřijal dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu.
35. Optikou uvedených skutečností při zohlednění námitek žalovaného vyjádřených v průběhu soudního řízení nelze přiznat důvodnosti žalobním námítkám.

36. Krajský soud předně vyhodnotil jako správný závěr žalovaného o existenci podvodu na DPH, přičemž přisvědčuje žalovaným identifikovaným nestandardním okolnostem. Jakkoli lze v obchodním styku považovat za běžné uzavírání obchodů prostřednictvím zprostředkovatele, lze již při zohlednění dalších skutečností považovat za nestandardní, pokud žalobce pověřením uzavírání obchodů zprostředkovatele v zásadě rezignoval na kontrolní mechanismy a prověření transakcí. Spokojil se totiž v zásadě pouze s tím, že za dodávané zboží bylo placeno odběratelem předem, ačkoliv se již nezajímal o dodání zboží (o jeho osud), o průvodní CMR listy, odběratelem vystavené daňové doklady atd., zvláště za situace, kdy nebyla s odběratelem uzavřena písemná smlouva při dodávkách zboží s vysokou hodnotou, ačkoliv sám žalobce při uzavírání obchodů s jinými svými odběrateli postupoval obezřetně.
37. To, že žalobci byly sděleny identifikační údaje DOMINOR, předložen výpis z obchodního rejstříku DOMINOR, registrace k DPH a kopie občanského průkazu jednatele DOMINOR – P. B. je nutné v této souvislosti považovat za nedostatečné. Ačkoli by jednotlivé nestandardní, potažmo objektivní okolnosti samy o sobě nemusely svědčit o existenci podvodu na DPH, ve svém souhrnu již o existenci podvodu svědčí. Zároveň krajský soud přisvědčuje také tomu, že jednotlivé okolnosti vedou k jednoznačnému závěru o tom, že za dané situace žalobce měl a mohl vědět o existenci podvodu na DPH a o svém zapojení v něm, a přesto neučinil dostatečné kroky k zabránění své účasti na podvodu.
38. Krajský soud má přitom za správný také závěr daňových orgánů o existenci chybějící daně, která byla detekována u odběratele žalobce DOMINOR, která po ukončení transakci zanikla a její nástupce byl pro správce daně nekontaktní. Došlo tak k narušení daňové neutrality.
39. Za uvedené situace krajský soud nemohl přisvědčit ani námitce neprovedení opakovaného výslechu svědka L., neboť lze dospět k tomu, že jeho výslech by nemohl přinést objasnění takových skutečností, které by mohly mít vliv na závěry daňových orgánů.

#### *Závěr a náklady řízení*

40. Na základě uvedeného tedy krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O nákladech řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. s ohledem na neúspěch žalobce a skutečnost, že náklady žalovaného nepřesáhly jeho úřední činnost.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 14. prosince 2023

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

