



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **ExaSoft Holding a.s.**
sídlem Rudé armády 651/19a, 733 01 Karviná
zastoupený advokátem JUDr. Jaromírem Kremerem
sídlem Úzká 1108, 735 14 Orlová - Lutyně

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 17. 03. 2021 č. j. 8893/21/5300-21442-712243, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní body a stanovisko žalovaného:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 3. 5. 2021 domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání a byly potvrzeny rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 2. 2020 doměřující žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014, leden 2015 a únor 2015 a současně stanovující penále. Důvodem doměření daně z přidané hodnoty bylo odepření nároku na odpočet, který žalobce uplatnil na základě dokladů od společnosti Exasoft Czech a.s. (dále též jen „ES Czech“), přičemž předmět zdanitelných plnění (tonery, inkousty, cartridge, Canon, HP a Samsung) tato společnost nakoupila od svých dodavatelů společnosti Florin Czech Trade s.r.o. (dále jen „Florin“), Special Voice s.r.o. (dále jen „Special Voice“) a Instruktatoner s.r.o. (dále jen „Instruktatoner“). Žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že transakce jsou zasaženy podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl.
2. Žalobce se závěrem o podvodnosti transakcí a jeho účasti na něm nesouhlasil. Podle žalobce se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami v odvolání účelově, bez vzájemných souvislostí, bez posouzení vlivu skutkového stavu a v rozporu se zákonnou úpravou a související judikaturou.
3. Žalobce rozporoval jednotlivé nestandardní okolnosti, které podle žalovaného prokazují údajné podvodné jednání společností Special Voices, Florin a Instruktatoner. Žalobce rovněž namítl neprokázání existence chybějící daně, přičemž vznesl námitky ke každé z identifikovaných chybějících daní a judikaturu, se kterou jsou zjištění daňových orgánů v rozporu.
4. Žalobce vytkl žalovanému a správci daně, že nevyužili k zabezpečení možné daňové povinnosti především skutečné dlužníky a že nečinili kroky k vymožení daně; v tom odkázal rovněž na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60.
5. Žalobce dále rozporoval jednotlivé objektivní okolnosti svědčící podle žalovaného o tom, že žalobce mohl a měl vědět o podvodu na DPH. Tyto měl žalovaný posoudit nejen odděleně, ale ve svém souhrnu. Žalovaného navzdory své důkazní povinnosti nezjišťoval standard v odboru podnikání žalobce, a snažil se vykonstruovat nestandardní okolnosti ze zcela běžné obchodní praxe. Podle žalobce žalovaný a před ním i správce daně objektivní okolnosti nahlíželi univerzální optikou toho, jak by nejspíše měli podle jejich přesvědčení obchodní transakce objektivně probíhat; v žádném z rozhodnutí není uvedeno, jaký způsob obchodování v daném prostředí by měl být obvyklý a proč se postup žalobce vymyká. Žalovaný přehlíží, že rizikovost obchodů byla z hlediska žalobce podstatně snížena také tím, že za zboží platil až poté, co jej fyzicky převzal; žalobce odkázal na rozsudek Nejvyšší správní soud č. j. 8 Afs 49/2019-33 ze dne 27. 10. 2020.
6. Žalobce nesouhlasil ani s posouzením přijatých rozumných opatření a dobrou vírou žalobce. Žalobce o údajném podvodu na DPH nevěděl a žalovaný neprokázal, že by žalobce o údajném podvodu věděl či mohl a měl vědět. V daňovém spise zcela absentují důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo vědomé zapojení žalobce do údajného podvodu či povědomost žalobce o údajném podvodném jednání.

7. Žalobce dále namítl porušení ustanovení 8 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně neupřel žalobci nárok u devíti transakcí, které proběhly za stejných obchodních podmínek ve stejných řetězcích (konkrétně faktur č. 361400652, 361400657, 361400658, 361400659, 361400662, 361400663, 361400664, 361400665 a 361400829). Dále žalovaný porušil § 8 odst. 1 daňového řádu, kdy správce daně rozporuje 8 obchodních transakcí v celkové hodnotě 34 920 868,69 Kč s DPH od tří různých dodavatelů, a nerozporuje 57 obchodních transakcí stejného typu v celkové hodnotě 43 830 122, 39 Kč s DPH od 15 různých ostatních dodavatelů, které však proběhly zcela shodným způsobem. Žalovaný i správce daně tedy měli možnost srovnat rozporované obchodní transakce s nerozporovanými, přičemž oba takto nepostupovali a to účelově, protože toto srovnání by přineslo důkazní prostředek ve prospěch žalobce, čímž porušili zásadu volného hodnocení důkazu; žalobce odkázal na rozsudek Nejvyšší správní soud č. j. 5 Afs 5/2008-75 ze dne 28. 7. 2008.
8. Žalobce dále namítl porušení zásady rovnosti, kdy v rozporovaných obchodních transakcích realizovaných v době listopad 2014 až únor 2015 správce daně u nejmajetnějšího subjektu v řetězci, tedy žalobce, zahájil a provedl daňovou kontrolu, a daň doměřil, kdežto u ES Czech správce daně daňovou kontrolu nezahájil, tudíž ES Czech zůstal nárok na odpočet daně neupřen. Správce tak vůči oběma společnostem postupoval rozdílně. Obdobná záležitost je nadto vedena ohledně odvolání člena skupiny Exasoft společnosti Best Lock System s. r. o., o kterém žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že se jedná zjednodušeně řečeno o úplně jinou záležitost. I zde však správce daně v rámci daňových kontrol na DPH za třetí čtvrtletí 2014, čtvrté čtvrtletí 2013 a leden až duben 2014 odepřel nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Life, OK Potřeby a Promotion Office 2000, u kterých detekoval chybějící daň a Best Lock System s. r. o. o podvodném jednání věděl nebo mohl a měl vědět, vše vystaveno na obdobných objektivních i nestandardních okolnostech, jako v případě žalobce. U Best Lock System s. r. o. ale žalovaný rozhodl ve prospěch tohoto daňového subjektu, tedy zcela odlišně od žalobce.
9. Závěrem žalobce uvedl, že žalovaný i správce daně kladli nezákonně k tíži žalobce běžnou obchodní praxi, kterou žalovaný i správce daně nezjišťovali, a to za situace, kdy žalovaného i správce daně tíží důkazní břemeno, což je zásadním pochybením žalovaného i správce daně. Stejně tak nelze klást k tíži žalobce skutečnosti, které se staly nestandardními teprve až ve spojení teprve s následnými zjištěními správce daně a žalovaného; žalobce odkázal na rozsudek Nejvyšší správní soud č. j. 7 Afs 420/2018-37 ze dne 20. 2. 2020.
10. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a odkázala na své závěry v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že není-li nárok na odpočet z přijatých plnění vůbec prověřován, tak to automaticky neznamená, že tento nárok na odpočet daně byl uplatněn zákonným způsobem. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením, že účelově vybral žalobce k doměření daně, protože je nejmajetnější, neboť odepření nároku na odpočet ani v obecné rovině nesplňuje výběr chybějící daně; žalovaný odkázal na judikaturu správních soudů včetně závěry SDEU. Co se týče společnosti Best Log Systems s. r. o., žalovaný odkázal na vypořádání této námítky v rozsudku Nejvyššího správního soud ze dne 27. 4.2021 č. j. 1 Afs 444/2020-64. Nesouhlasil ani s tím, že by na závěru žalovaného cokoliv měnilo, že ze strany správce daně nebyly činěny kroky k vymožení daně; v tomto odkázal kromě napadeného rozhodnutí též na rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33.

11. U nařízeného jednání oba účastníci na svých skutkových a právních stanoviscích setrvali. Žalobce dále navrhl přerušlení řízení a vznesení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, kterou formuloval ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 25 Af 46/2019.

K návrhu na přerušlení řízení a předložení předběžné otázky

12. Základní podmínkou pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie je, že soud považuje rozhodnutí SDEU o předběžné otázce za nutné k tomu, aby ve věci rozhodl. Předložení předběžné otázky není na místě, je-li výklad ustanovení unijního práva jasný a není – li rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce pro posouzení věci skutečně relevantní vzhledem ke zjištěnému skutkovému stavu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2007, č. j. 3 As 22/2006-138, č. j. 5 Afs 126/2013-34 ze dne 7. 5. 2014 nebo rozsudek ze dne 21. 6. 2016 4 As 29/2016-47 a navazující judikaturu, rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 7. 1992 ve věci C - 83/91, rozsudek ze dne 6. 10. 1982 C-283/81).
13. Žalobce požadoval vyjádření SDEU ve dvou skupinách. První skupinu tvoří jediná otázka, zda lze odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za situace, kdy správce daně identifikoval narušení daňové neutrality, tedy chybějící daň u subdodavatele daňového subjektu. K tomu se již vyjádřil SDEU dne 24. 11. 2022 ve věci C 596/21 kladně, když uvedl, že *„druhému pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel“*. Žalobcová otázka tak již zodpovězena byla a k jejímu předložení tak krajský soud neshledal důvod.
14. Co se týče druhé skupiny otázek, krajský soud nepovažuje jejich zodpovězení Soudním dvorem za skutečně relevantní pro rozhodnutí v této věci. Žalobce se chce dotázat Soudního dvora, zda určité jím uvedené skutečnosti lze považovat za tzv. „objektivní okolnosti“, svědčící o tom, že daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, že se účastní transakcí zasazených podvodem na DPH. Judikatura správních soudů se však opakovaně vyjadřovala v tom smyslu, že skutečnosti tvořící tyto objektivní okolnosti nelze posuzovat každou jednotlivě, ale v jejich souhrnu, s přihlédnutím je konkrétním okolnostem daného případu a konkrétnímu daňovému subjektu, protože tyto chrání ty subjekty, které se v řetězci ocitnout, aniž by o podvodném jednání věděla nebo vědět mohly (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31 z 31. 7. 2018, z 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-333 nebo č. j. 5 Afs 239/2020-46 z 19. 1. 2021, bod 38). Jinými slovy jde o indicie, které mají objektivně v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem, a tyto z povahy věci jsou v každém jednotlivém případě jiné. Nejde tedy o jakousi kategorii objektivních, ve smyslu vždy platných, skutečností, jejichž přítomnost vede k závěru o vědomosti daňového subjektu o zasažení transakce podvodem a nepřítomnost k závěru opačnému, tedy vyloučení vědomosti daňového subjektu o podvodu. V tomto jde o zkratku či nadpis ve vytvořeném algoritmu posuzování transakcí co do přítomnosti podvodu. Není tedy žádný důvod, aby se Soudní dvůr zabýval každou jednotlivou skutečností zvlášť, co do jejich vypovídací možnosti o vědomosti daňového subjektu, že se zúčastní transakce zasažené podvodem, jak žalobce požadoval, a krajský soud proto navrženou otázku Soudnímu dvoru nepředložil.

15. Na základě shora uvedeného krajský soud návrh žalobce na přerušlení řízení zamítl (výrok I. tohoto rozsudku.).

*K námitce absence/neidentifikace chybějící daně
Společnost Instruktatoner*

16. Žalobce namítal chybně definovanou chybějící daň ve všech třech řetězcích, ve kterých mu byl odepřen nárok na odpočet z důvodu zasažení transakcí podvodem, o kterém žalobce mohl a měl vědět.
17. V řetězci, kde dodavatelem společnosti ES Czech je společnost Instruktatoner, u které byla identifikována chybějící daň, žalobce namítl, že společnost Instruktatoner odvedla více, než si žalobce nárokoval na odpočet. Z toho žalobce dovozoval, že daň nechybí. K této otázce se vyjádřil mj. zcela aktuálně Soudní dvůr EU v citované věci C 596/2021, když uzavřel, že není podstatné, v jaké výši je chybějící daň a zda odepřený odpočet odpovídá výši chybějící daně, neboť *„cíle, které sleduje povinnost vnitrostátních orgánů a soudů odepřít nárok na odpočet, by nemohl být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, které se uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat“*. Tomu odpovídá i judikatura vnitrostátních správních soudů, která - slovy Nejvyšší správní soud ve věci 2 Afs 162/2018-43, rozsudek z 12. 6. 2019, bod 25- chybějící daň *„nevnímá omezeně v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost, aniž povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě nebo daň zaplatit“*. Naopak dospěla k závěru, že narušení neutrality daně může být shledáno dokonce i v prosté nekontaktnosti společnosti, jež znemožnila ověření správnosti daňových přiznání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019-39, nebo č. j. 5 Afs 239/2020-46 z 19. 11. 2021). Z uvedeného je zřejmé, že rozdíl mezi výší daně, kterou nezaplatil Instruktatoner, a výší odepřeného odpočtu žalobci, nemá na konstatování, že v řetězci chybí daň, žádný vliv.
18. Žalobce dále namítl neodstranění rozporu mezi závěry daňového řízení u žalobce a výsledkem daňového řízení u Instruktatoner. K této žalobní námitce se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 239/2020-46 ze dne 19. 11. 2021, který posuzoval ve věci žalobce stejný řetězec, pouze za jiné zdaňovací období, za září a říjen 2014. Nejvyšší správní soud uvedl, že krajským soudem v přezkoumávaném rozsudku 9. 6. 2020 č. j. 25 Af 46/2019-60 *„vyslovený požadavek na objasnění odlišnosti v právním důvodu stanovení daně u žalobce a jeho subdodavatelů coby společností, u nichž správce daně identifikoval chybějící daň, je nutno odmítnout jako zcela neopodstatněný. Na daňová řízení vedená u jednotlivých dodavatelů a žalobce je nutno pohlížet odděleně (...). Výsledek daňového řízení totiž závisí na mnoha okolnostech a v podstatné míře i na součinnosti daňového subjektu se správcem daně. Jestliže dotčené společnosti byly nekontaktní a se správcem daně nespolečně pracovaly a nereagovaly, je zřejmé, že neunesly důkazní břemeno a oprávněnost nárokováného odpočtu neprokázaly. Za těchto okolností správce daně ani nemohl u daňového řízení u nich zkoumat případnou existenci daňového podvodu. To však nebrání tomu, aby byla u jiného článku řetězce následně zahájena daňová kontrola a správce daně detekoval daňový podvod“* (bod 36 cit. rozsudku Nejvyššího

správního soudu). Krajský soud nemá důvod se od tohoto závěru nijak odchýlit, když žalobce žádnou novou argumentaci nepřinesl.

19. Žalobce v souvislosti s námitkou nedostatečně specifikované chybějící daně u společnosti Instruktoner namítal, že daň nechybí v důsledku podvodu, ale že jde spíše o podnikatelské selhání, neboť u této společnosti je dlouhá obchodní historie, nespolehlivým plátcem se stala až dne 16. 9. 2019, tedy pět let po posuzovaných transakcích, a že za prosinec 2014 nebyl odpočet žalobci z transakcí s touto společností odepřen. Žalovaný však závěr o zasažení transakcí podvodem vystavěl na jiných skutečnostech. Konkrétně v bodě 52 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že společnost Instruktoner sídlila na virtuálním sídle, krátce před uskutečněním předmětných obchodních transakcí byla společnost převedena na jinou osobu, s místně příslušným správcem daně společnost nespolečně od chvíle, kdy správce daně počal prověřovat předmětné transakce, když společnost předložila pouze daňové doklady a dále se „zkontaktnila“. Přijetí plnění, ze kterého si odpočet daně nárokovala, nepotvrdil ani její dodavatel a z bankovních výpisů tohoto dodavatele nebyla zjištěna žádná platba směrem od společnosti Instruktoner. Jak dovodila konstantní judikatura správních soudů, i v případě skutečností, které podle správce daně v konkrétním případě svědčí o tom, že posuzovaná transakce je zasažena podvodem na DPH, nelze posuzovat každou jednotlivou „nestandardní skutečnost“, ale rozhodující je, zda zjištěné skutečnosti, které se zkráceně nazývají „nestandardní“ (k námitkám ohledně neprokázání standardu v podrobnostech viz níže odstavec 29), ve svém souhrnu svědčí o tom, že transakce podvodem zasaženy byly. I tyto skutečnosti je třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti. Žalovaný takto postupoval a teprve až ze souhrnu shora uvedených zjištěných skutečností dovodil, že posuzované transakce jsou podvodné. Postupoval tak v souladu s judikaturou správních soudů, na kterou rovněž odkázal (viz bod 87 napadeného rozhodnutí). Krajský soud se s tímto ztotožňuje. Konečně, ve výše citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 239/2020-46 Nejvyšší správní soud ve stejném řetězci, ze stejných nestandardních okolností došel rovněž k závěru, že řetězec je zasažen podvodem. Krajský soud nemá důvod se od tohoto posouzení odchýlit. Dlouhá obchodní historie není sama o sobě způsobila závěr vyvrátit, neboť bezvadnost postupu společnosti Instruktoner před mnoha lety nic nevypovídá o tom, jak společnost postupovala aktuálně posuzovaným transakcím. To, že byla spolehlivým plátcem v době posuzovaných transakcí a nespolehlivým plátcem se stala až následně, svědčí pouze o stavu poznání správce daně o této společnosti v dané době, kdy transakce probíhaly. K nevyločení některých odpočtů za prosince 2014 se krajský soud nemůže vyjádřit, neboť nejsou předmětem napadeného rozhodnutí a neprověřování transakcí za určité období samo o sobě nemůže vzbudit legitimní očekávání o zákonnosti uplatněného odpočtu za jiné zdaňovací období; totéž uvedl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. 5 Afs 239/2020-46.

Společnost Florin

20. V řetězci se společností Florin žalobce k chybějící dani namítl jednak nezákonnost postupu správce daně při doměření daně této společnosti, jednak rozdílný důvod doměření, když společnosti Florin byla daň doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene a žalobci při posuzování týchž transakcí z důvodu zasažení transakcí podvodem.
21. K tomu krajský soud odkazuje na již výše vyřčené, tedy že požadavek na objasnění odlišnosti v právním důvodu stanovení daně u žalobce a jeho subdodavatelů coby

společností, u nichž správce daně identifikoval chybějící daň, je nutno odmítnout jako neopodstatněný a tyto rozdíly v přijetí závěru o chybějící dani nebrání (viz odstavec 18 odůvodnění tohoto rozsudku). Pokud se správce daně dopustil procesních pochybení při doměření této společnosti, měla se tato společnost bránit ve vlastním daňovém řízení. Žalovaný a správce daně vycházel správně z pravomocně stanovené daně, k prověřování postupu vůči společnosti Florin neměli v řízení s žalobcem pravomoc.

22. Ohledně transakcí, které nebyly prověřovány, krajský soud uvádí totéž, co již bylo řečeno výše, tedy neproověrování transakcí za určité období samo o sobě nemůže vzbudit legitimní očekávání o zákonnosti uplatněného odpočtu za jiné zdaňovací období (viz odstavec 19 odůvodnění tohoto rozsudku); totéž uvedl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. 5 Afs 239/2020-46.
23. Žalobce poukázal na závěry rozsudku Nejvyšší správní soud ze dne 30. 11. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60. Žalovaný při formulaci svého závěru o tom, že u společnosti Florin chybí daň a že tato je znakem podvodu, jímž jsou posuzované transakce zasaženy, postupoval podle názoru krajského soudu plně s tímto rozsudkem, když hledal „*skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu (...)*“, jak v tomto rozsudku požadoval Nejvyšší správní soud. Nutno však dodat, že judikatura správních soudů včetně judikatury SDEU se od formulace závěrů dne 30. 11. 2018 dále posunula směrem, který krajský soud vysvětlil v bodě 17 tohoto rozsudku, když za chybějící daň lze považovat i prostou nekontaktnost některého ze článků řetězce, s tím, že souvislost mezi neodvedením daně a podvodným jednáním může být i nepřímá. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 18. března 2021 č. j. 9 Afs 160/2020 – 49 výslovně uvedl, že *„plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelskoodběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Rozhodující je, aby objektivní okolnosti v konkrétním případě ukazovaly na to, že porušení daňové neutrality bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění, chybějící daň tedy musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost“* (podtrhl krajský soud). Daňové orgány přitom nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musejí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2015 č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).
24. Žalovaný i správce daně těmito formulovaným požadavkům dostáli, když závěr o tom, že chybějící daň je důsledkem podvodu nikoliv jen podnikatelského selhání, dovedli z několika navzájem souvisejících skutečností. Florin nemá skutečné sídlo, jejím jediným společníkem a jednatelem je rumunský občan, byla založena jako tzv. ready made, byl jí přidělen status nespolehlivého plátce a ukončila činnost v režimu živnostenského podnikání. V posuzovaných obdobích byla nekontaktní. Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplývá, že správce daně k společnosti Florin dále zjistil, že její pronajatý sklad má být využíván ke skladování kancelářského zboží, a že ve skladu nepracují žádní zaměstnanci a není zřejmé, jak bylo zboží do skladu přiváženo a případně odváženo, a místně příslušnému správci daně nebylo známo, kde společnost Florin reálně uskutečňuje svou ekonomickou činnost. To vše

ve vzájemném spojení svědčí o tom, že jde o tzv. missing tradera, když tyto indicie jsou právě pro missing tradery typické, protože ztěžují, až znemožňují správci daně transakce prověřit.

25. Krajský soud se s tímto ztotožňuje. Jak bylo vysvětleno výše, zjištěné skutečnosti, na kterých je vystavěn závěr o zasažení posuzované transakce podvodem, může být vystavěn na skutečnostech, které samy o sobě nejsou nijak podvodné či podezřelé, takovými se však stávají až ve svém souhrnu. Což je daný případ. Společnost Florin svým postupem znemožnila kontrolní činnost správce daně a znemožnila i dohledat skutečné osoby, které za ní stojí, což dohromady s nezaplacením doměřené daně nasvědčuje tomu, že její činnost byla vedena snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění, ať už pro sebe, nebo pro blíže neupřesněnou třetí osobu či osoby. Konečně, k témuž dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 239/2020-46, pouze za jiné zdaňovací období. Na uvedeném nic nemění, že mělo být této společnosti zpochybněno pouze 9% realizovaných obchodů. Závěr žalovaného tak obstojí a námitka důvodná není.

Společnost Special Voice

26. K řetězci, ve kterém figuruje dodavatel Special Voice, žalobce vznesl shodné námitky, jako již byly vypořádány výše, tedy zejména rozpor mezi výší doměřené daně této společnosti a výší uplatněného odepřeného odpočtu žalobce. K této námitce se soud již vyjádřil zejména v odstavci 17, na který zde odkazuje. Dále i v tomto případě žalobce namítl rozpor mezi důvody, které vedly k doměření daně společnosti Special Voice a žalobci. K této otázce se soud vyjádřil v obou ostatních řetězcích a na toto vypořádání soud odkazuje (viz odstavce 18 a 21 odůvodnění tohoto rozsudku).
27. Závěrem krajský soud shrnuje, že námitky k nedostatečně zjištěné a absentující chybějící daně nejsou důvodné.

Rozporované nestandardní skutečnosti

28. Žalobce rozporoval zjištění daňových orgánů, které jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí v bodech 38 až 54 a ze kterých daňové orgány dovodily závěr o tom, že posuzované transakce jsou zasaženy podvodem na DPH, neboť jsou tzv. nestandardní. Krajský soud k tomu předesílá, že žalovaný a správce daně postupovali v souladu s judikaturou správních soudů vytvořeným testem, jemuž je nutno posuzované transakce podrobit pro zodpovězení otázky, zda je či není transakce zasažena podvodem na DPH, který – ve stručnosti – vyžaduje 1. zjištění přítomnosti podvodu a v jeho důsledku chybějící daně, 2. zjištění zavinění účasti posuzovaného daňového subjektu na podvodu a 3. posouzení přijatých preventivních opatření daňového subjektu, mající za cíl, aby se své účasti na daňovém podvodu vyhnul. Dále krajský soud odkazuje na vypořádání většiny žalobních námitek k nestandardním okolnostem v souvislosti s námitkami nedostatečně a špatně identifikované chybějící daně, když tyto spolu úzce souvisí.
29. Tzv. nestandardní okolnosti patří do prvního kroku přezkumu, jelikož jimi jsou takové skutečnosti, které ve svém souhrnu popisují podvod jako takový, jehož důsledkem je chybějící daň. Jak uvedl např. Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 1 Afs 304/2019-33 ze dne 6. 8. 2020 nebo 1 Afs 326/2019 – 39 z 20. 8. 2020, „společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je 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 tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními mající podklad ve spise. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívání pojmu „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“ je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu“ (zdůraznil krajský soud). Rozhodné pro takový závěr je posouzení všech skutečností daného řetězce včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými osobami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015 č. j. 9 Afs 163/2015-44 nebo ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-58). Nestandardností, s níž žalobce polemizuje a kterou žalovaný a správce daně používá ve spojení se zjištěnými skutečnostmi, svědčícími pro zasažení transakcí podvodem, se v tomto smyslu nerozumí odchylka od definovaného či definovatelného standardu, ale vlastnost, kterou skutečnosti mají zpravidla až ve svém souhrnu, a které jsou podezřelé, nebo-li těžko vysvětlitelné jinak, než tím, že transakce jsou podvodné. Podvodný řetězec tedy správce daně posuzuje jako celek a není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel. Jinak je tomu v druhém kroku přezkumu při tzv. vědomostním testu, neboť zapojení posuzovaného daňového subjektu do řetězce je třeba zkoumat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl a měl vědět nebo mohl učinit proto, aby se podvodu vyhnul (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31 či citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 239/2020-46).

30. Žalobce vznáší výhrady k jednotlivým skutkovým zjištěním, a tvrdí o nich, že jsou standardní, resp. že samy o sobě o existenci podvodu nesevědí, resp. že daňové orgány neprokázaly standard, od kterého se tyto odchylují. Žalobce tak vychází z mylného pojetí „nestandardních okolností“, přičemž prokazovat „standard“ je nejen nadbytečné, ale i zavádějící; ani případná prokázaná standardnost, či obvyklost určité skutečnosti nevylučuje, aby ve spojení s ostatními skutečnostmi svědčila o důvodnou domněnku přítomnosti podvodu.
31. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, okolnosti, které podle žalovaného a správce daně svědčí o tom, že obchodní transakce byly zasaženy podvodem, lze rozdělit do dvou základních skupin a jsou následující:
- rizikovitost dodavatelů resp. subdodavatelů Florin, Instruktoner a Special Voice; jde o společnosti bez dlouhé obchodní historie, které byly nově založeny jako ready-made. S tím žalobce nesouhlasí zejména u společnosti Instruktoner, kdy tato je společností existující dlouhou dobu. Z napadeného rozhodnutí však vyplývá, že tato sice byla založena v roce 1990, ovšem krátce před začátkem obchodování s tonery se společností ES Czech tato společnost změnila jednatele i společníka, tedy kompletně změnila svou vlastnickou strukturu, čili o ni nelze hovořit jako o zkušeném a dlouhodobém obchodníkovi, a právě této okolnosti daňové orgány spatřují rizikovitost této společnosti a nestandardní okolnost. Společnosti Florin byla zapsána sice 8. 7. 2013, nicméně, jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, velmi krátce poté došlo u ní ke změně názvu již 15. 8. 2013. Společnosti Special Voice byla zapsána

až 23. 4. 2014, zde jde o skutečně obchodníka bez dlouhé obchodní historie. Dále žalovaný poukázal na to, že společnosti mají tzv. virtuální sídlo, že se následně staly pro správce daně nekontaktní a Florin je nespolehlivým plátcem daně od září 2015. Ve společnostech jsou na pozici jednatelů či společníků uvedeni cizí státní příslušníci, že nevykonávaly reálné podnikatelské činnosti, že nemají internetové stránky, že majoritní činnost spočívá ve spolupráci se společností ES Czech. Krajský soud k tomu dodává, lze souhlasit s žalobcem, že každá z těchto skutečností sama o sobě není nezákonná a ani sama o sobě podezřelou indicií. Jak daňové orgány dovodily, ve svém souhrnu charakterizují tyto tři subdodavatele jako rizikové ve smyslu neúspěchu obchodu, neboť těch byt' samostatně neutrálních zjištění je u nich více a svůj efekt tak násobí.

- nedostatečnou obchodní dokumentaci, tedy absence písemných objednávek a písemných smluv, vysokou hodnotou obchodních transakcí a nižšími cenami, než jsou ceny uvedené v ceníku Canon.cz., a nákup zboží od společnosti, která není oficiálním distributorem posuzovaného zboží. To vše za situace, kdy u dodavatelů bylo vyšší riziko selhání. Krajský soud přisvědčuje žalobci v tom, že každou jednotlivou z těchto skutečností je možné logicky vysvětlit, nicméně podstatná je právě vzájemná souvislost. Nadto, některé okolnosti již byly judikaturou správních soudů shledány jako skutečnosti, které jsou typické u transakcí zasažených podvodem na DPH, byt' samy o sobě jsou zcela neutrální. Je tomu např. virtuální sídlo či neexistence internetových stránek dodavatele (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019 č. j. 10 Afs 182/2018-49 či ze dne 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-33). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v naposledy jmenovaném rozsudku „*samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat. [...] 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. následná nekontaktnost, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami)*“; v rozsudku ze dne 18. 6. 2015 č. j. 9 Afs 10/2015-29 Nejvyšší správní soud za okolnost svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí označil absenci písemné smlouvy.

32. Krajský soud proto žalobci nepřisvědčil k jeho žalobní argumentaci týkající se nestandardních okolností a souhlasí s daňovými orgány, že tyto svědčí o zasažení posuzovaných transakcí podvodem. K témuž závěru konečně dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku 5 Afs 239/2020-46, týkající se rovněž žalobce, pouze za jiné zdaňovací období, a následně i krajský soud v rozsudku 25 Af 46/2019-114 ze dne 23. 2. 2022.

Námítky k tzv. objektivním okolnostem:

33. Žalobce dále vznesl řadu námitek k tzv. objektivním okolnostem, tedy skutečnostem, ze kterých daňové orgány dovodily jeho vědomé zapojení do podvodu ve formě úmyslu (druhý krok přezkumu). Svě námítky rozdělil do dvou částí. V první se vyjádřil ke každé jednotlivé skutečnosti zvlášť a v druhé části hodnotí všechny skutečnosti ve vzájemné souvislosti.

34. V napadeném rozhodnutí jsou tyto objektivní okolnosti shrnuty v bodech 55 – 65. Žalovaný nejprve uzavřel, že žalobce musel vědět informace i o dodavatelích společnosti ES Czech, která byla přímým dodavatelem žalobce, a to z důvodu personální propojenosti v oblasti statutárního orgánu Ing. Martina Ficka, tak ve společných zaměstnancích (P. R.), tak s ohledem na to, že tyto společnosti dle vlastního prohlášení vybudovaly tzv. holdingový model. Podle žalovaného žalobce tak věděl o dodavatelích společnosti ES Czech, konkrétně společnosti Florin Instruktoner a Special Voice. Podle žalovaného jsou okolnosti svědčící o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že transakce, jíž se hodlá zúčastnit, jsou zasaženy podvodem na dani, následující skutečnosti:

- 1) rizikovost subdodavatelů (žádná nebo krátká obchodní historie, žádné internetové stránky obsahující např. propagaci či recenzi předchozích zákazníků, virtuální sídlo, společníkem byly osoby cizí státní příslušnosti, které se jednatelem či společníkem staly v době krátce před začátkem obchodování, nemající zázemí, majetek ani obchodní historii). Podle žalovaného zkušený obchodník, jakým žalobce je, by nikdy s takovými společnostmi neobchodoval, neboť od takových společností nemůže čekat, jak se zachovají, jsou obtížně kontaktovatelné ať již pro virtuální sídlo nebo pro statutární orgán v zahraničí. Přesto žalobce obchodoval v miliónových obratech,
- 2) absence precizní smluvní dokumentace, a to jak mezi žalobcem a jeho dodavatelem ES Czech, tak potom mezi ES Czech a subdodavatelem. Podle žalovaného je při obchodu v řadu mnoha miliónů spíše pravidlem uzavření písemné smlouvy zejména za situace, když se uzavírá obchod s neznámým a neprověřeným dodavatelem; žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 3/2013-41 z 29. 11. 2003, rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 13/2013-92 z 28. 5. 2014, rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 22/2012-247 z 30. 4. 2014 a 22 Af 13/2013 z 27. 1. 2015. Absencí precizní smluvní dokumentace se podle žalovaného stěžuje možnost uplatnění práv a povinností smluvních stran, reklamace, případné sankce a žalobce by tak byl v těžké důkazní situaci v případném soudním sporu,
- 3) absence písemných objednávek od společnosti ES Czech svým dodavatelům. Vzhledem k absenci písemné kupní smlouvy tak podle žalovaného chybí jakákoliv auditní stopa. Podle žalovaného každý opatrný obchodník by si měl počínat tak, aby měl nějakou dokumentaci k prováděným obchodům a k pozdějšímu prokazování, na což jak žalobce, tak společnost ES Czech zcela rezignovaly. To vše za situace, kdy se jedná o dodavatele nové neověřitelné bez historie z obchodování s předmětným zbožím,
- 4) podstatně nižší ceny než jsou ceny běžně dostupné na trhu, což žalovaný považuje za nelogické, když se jedná o nové odběratele i pro své dodavatele,
- 5) zboží (tonery a cartridge) nebyly nakupovány od oficiálního distributora předmětného zboží, ačkoliv výrobci HP a Canon na svých internetových stránkách důrazně doporučují nákup pouze od oficiálních distributorů s ohledem na možné padělky. Žalobce je zkušeným obchodníkem na trhu s cartridge a tonery a přesto se účastnil obchodních transakcí, ve kterých figurovaly společnosti s rizikovými prvky, které navíc nebyly vedeny v oficiálním seznamu na internetových stránkách Canon a HP,
- 6) splatnost faktur, které u společnosti Florin a Instruktoner byla stanovena na den uskutečnění zdanitelného plnění, u společnosti Special Voice se pohybovala v rozmezí 1 – 4 dnů. Tato délka splatnosti je v rozporu s výpovědí P. R., podle kterého byly platební podmínky u dodavatelů výhodně nastaveny tak, že úhrada

proběhla v řádu dnů či týdnů po kompletní kontrole zboží, což při této splatnosti nebylo možné. Podle žalovaného je rizikové, pokud žalobce začal obchodovat se společnostmi, které byly na trhu nové, nezkušené, neměly žádné internetové stránky ani reálné sídlo a které nebyly oficiálním dodavatelem předmětného plnění a přesto akceptoval velmi krátkou splatnost faktur. Velmi často v den dodání zboží, tedy za zboží zaplatil, aniž by si řádně toto detailně zkontroloval. Společnost ES Czech měla vůči žalobci splatnost 30 dnů, i když se předmětné zboží nacházelo stále ve stejném skladu. Dále absence dokladů prokazujících původ obchodovaného zboží, kdy žalobce nepředložil žádný doklad v tomto směru a žádný takový po svých dodavatelích nepožadoval žádné reference ani certifikáty prokazující, že se skutečně obchoduje s originálním zbožím, a to vše za situace, kdy se jednalo o rizikovou transakci, jak bylo vysvětleno v předchozích bodech,

- 7) žalobci muselo být známo, že se společnost ES Czech a rovněž žalobce účastní podvodných řetězců opakovaně; žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 304/2019-33 a 9 Afs 301/2017-31, přičemž situace je stejná, když žalobce vstoupil do obchodování s vysoce rizikovými společnostmi. To svědčí o tom, že žalobce věděl o své účasti na podvodných transakcích.

35. Žalobce se vyjádřil k jednotlivým skutečnostem. Co se týče ceny plnění, pak ta podle něj nijak nevybočovala z běžné obchodní praxe. Subdodavatelé neměli krátkou obchodní historii. Virtuální sídlo je podle žalobce v podnikatelském prostředí běžné a podnikatelská činnost nemusí být nutně vykonávána v sídle společnosti, ale může být vykonávána i jinde a např. s využitím třetích stran. Účast cizích státních příslušníků v orgánech společnosti je rovněž běžná. Rovněž tak za běžné a nikterak se nevymykající podnikatelskému prostředí je absence písemných kupních smluv a písemných objednávek. Předmětné tonery a cartridge byly originálním zbožím, které bylo kontrolováno skladníky. Nejednalo se o rizikovou komoditu. Žalobce se během své dlouholeté obchodní praxe nikdy s žádným padělkem nesetkal. Proto není třeba ani požadovat certifikát prokazující originalitu zboží, když tento běžně není vyžadován. Složitost možného kontaktu subdodavatelů je pouze spekulativní. Dlouhodobá archivace nabídek je z hlediska obchodní praxe nadbytečná a nevyplývá ani z žádného zákonného ustanovení. Zboží bylo objednáno včetně přepravy a zboží bylo žalobci dodáno s přepravní dokumentací, na které přebírající skladník vždy potvrdil řidiči přepravce převzetí zásilky, se kterou řidič přepravce také odjel, jak je v obchodní praxi obvyklé. Existence dokumentace včetně dodavatelských dodacích listů potvrdil správci daně svědek skladník H. Žalobce i společnost ES Czech nabídli správci daně nad rámec svých zákonných povinností důkazní prostředky ze svých kamerových záznamů zachycující dodání zboží. Jejich neprovedení považuje žalobce za rozporné se závěrem správce daně a žalovaného, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost. Na velkoobchodním trhu neexistují obchodní reference, protože takové informace jsou součástí obchodního tajemství a jejich zveřejňování by bylo obchodní „sebevraždou“. K absenci auditní stopy žalobce uvedl, že tento závěr rovněž není pravdivý, neboť o dodání zboží neměl pochybnosti ani správce daně. Obchod s předmětným zbožím není nijak omezen na oficiální distributory. Co se týče splatnosti, pak riziko znamená pouze předplatba. Správcem daně a žalovaným namítaná splatnost by byla rizikem pouze tehdy, pokud by cash flow žalobce a ES Czech platbu v termínu neumožňovalo, což nebyl daný případ. Za situace, kdy ES Czech objednal zboží včetně přepravy a hradil až po jeho dodání a kontrole, neměl žádný důvod požadovat po

svých dodavatelích záruky ve směru originality zboží, které nikdy žádný dodavatel ani neposkytoval.

36. Podle žalobce objektivní okolnosti ani ve svém souhrnu nejsou způsobilé prokázat vědomí žalobce o údajném podvodném jednání subdodavatelů. Jednalo se o běžnou obchodní praxi a žalovaný, kterého tíží důkazní břemeno a který účelově standard v podnikání žalobce nezjišťoval, se snaží vykonstruovat nestandardní okolnosti a zcela běžné obchodní praxe. Podle žalobce tyto standardní skutečnosti nemohou prokazovat vědomí (či mohl a měl vědět) o údajném daňovém podvodu. Podle žalobce správce daně a žalovaný vytváří jakýsi ideálně probíhající obchodní případ bez ohledu na specifika určitých typů transakcí. Žalobce odkázal na podle něj zcela příléhavý rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 49/2019-33 z 27. 10. 2020.
37. Krajský soud v první řadě odkazuje na shora uvedená východiska, jakým způsobem skutečnosti, které daňové orgány zjistí ve vztahu k daňovému subjektu a k obchodnímu případu nahlížet. Pro objektivní okolnosti, tedy skutečnosti, které objektivně existují a které by měly upozornit daňový subjekt na to, že je možné, že se účastní obchodní transakce zasažené daňovým podvodem, je totiž nutno nahlížet stejně jako na nestandardní skutečnosti, ve kterých podvod spočívá. Je běžné a vyplývá to i z logiky věci, že nestandardní okolnosti a objektivní okolnosti se navzájem často překrývají, pouze jejich hodnocení je jiné, když nestandardní skutečnosti se posuzují samy o sobě bez vztahu k daňovému subjektu a naopak objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o zapojení do transakcí zasažených podvodem jsou vztaženy k daňovému subjektu. U obou však platí, že se jedná o skutečnosti, které samy o sobě nejsou nejen, že nezákonné, ale stojíce izolovaně o ničem podvodném nesvědčí. Teprve až když jsou zasazeny do příběhu ostatních skutečností, stávají se těmi, které mají podezření vzbudit. V tomto směru je možno odkázat na již citovanou judikaturu správních soudů, dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60 z 25. 6. 2015.
38. Na základě shora uvedeného krajský soud nepovažuje za podstatné vyjadřovat se ke každé jednotlivé okolnosti zvlášť. Žalovaný a správce daně totiž postupovali přesně v intencích výše uvedeného, tzn. hodnotili všechny skutečnosti ve vzájemné souvislosti a zejména ve vztahu k daňovému subjektu. Krajský soud se plně ztotožňuje s tím, že žalobce s ohledem na propojenost s jeho dodavatelem ES Czech, musel vědět o všech skutečnostech, které ES Czech věděl o svých dodavatelích. Daňový subjekt není nováček na trhu, jde o zkušeného obchodníka, čemuž konec konců odpovídá i množství obchodních transakcí a celkový objem. Právě optikou tohoto zkušeného obchodníka je nahlíženo na souvislost jednotlivých skutečností. Žalovaný zcela správně poukázal na to, že zkušeným obchodníkem je běžně vyžadováno, aby jeho dodavatelé, resp. subdodavatelé byli spolehlivými partnery, se kterými může i v budoucnu komunikovat a se kterými případné potíže, které mohou nastat i v tom nejlépe připraveném případě, snadno vyřeší. Pokud žalovaný nahlíží na obchodní transakce touto optikou, považuje logicky za objektivní okolnost svědčící o vědomosti žalobce o zapojení do transakcí zasažených podvodem to, že subdodavatelé mají krátkou obchodní historii (ke změnám v personálním složení a k délce obchodní historie viz výše), obchodní transakce nejsou podloženy prakticky žádnou smluvní dokumentací včetně objednávek. Lhůty splatnosti jsou velmi krátké, takže řádnou kontrolu velkého množství zboží umožňují jenom stěží, nakupováno je za nízkou cenu, což je samo

o sobě nepochybně výhoda. Nicméně pokud tato nízká cena je dosahována od subjektu, který právě nemá dlouhou obchodní historii s těmito produkty a navíc se nejedná o autorizovaného distributora, pak uvažoval podle názoru krajského soudu zcela správně a žalobce neuvádí nic, čím by tuto logickou úvahu popřel. To, že není vyžadována platba předem, samo o sobě není s to ostatní rizikové okolnosti převážit, když splatnost faktur je navíc krátká.

39. Za podstatné považuje krajský soud stejně jako žalovaný to, že žalobce se do řetězců zapojených do podvodu na DPH dostal opakovaně. Rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 304/2019-33 z 6. 8. 2020 a Krajského soudu v Ostravě z 24. 7. 2019 č. j. 25 Af 44/2018-63 se týkají žalobce právě ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 pro neuznaný nárok na odpočet daně z plnění uskutečněného v rámci obchodu s tonery a cartridgemi zn. Canon a HP v řetězci, kde dodavatelem žalobce sice nebyla společnost ES Czech, ale společnost Expo Holding, s. r. o., závěry daňových orgánů však byly vystavěny na podobných skutečnostech a argumentech, na kterých je vystaveno nyní napadené rozhodnutí. Dále již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 239/2020-46 se týká téhož; doměření DPH pro neuznaný odpočet žalobci, kdy předmětem bylo rovněž posouzení obchodních transakcí s cartridgemi a tonery, a to dokonce ve shodných obchodních řetězcích.

40. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný posouzením uvedených skutečností správně dovodil, že se žalobce účastnil podvodu na DPH vědomě, a žalobní námitky jsou nedůvodně.

Přijetí rozumných opatření a dobrá víra žalobce.

41. Žalobce předně namítl, že správce daně byl celkem 240 dní ve věci nečinný, konkrétně v době od ledna 2019 do května 2019 a od května 2019 do září 2019. V kombinaci s běžící se prekluzivní lhůtou, když platební výměry byly žalobci doručeny 15. 2. 2020 a prekluze by nastala 11. 4. 2020, považuje žalobce tuto nečinnost za nezákonné jednání správce daně, kterým byla narušena jeho práva.

42. Dále žalobce namítal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl zabývat případnými opatřeními v rámci podvodného jednání, která žalobce měl přijmout a jeho dobrou víru, neboť se účastnil v podvodném jednání úmyslně. Toto podle žalobce nemůže obstát, protože z provedeného dokazování rozhodně nevyplývá, že by se žalobce nějakého podvodného jednání dopustil a stejně tak z provedeného dokazování nevyplývá, že by žalobce o nějakém podvodném jednání věděl. Dále žalobce namítl, že provedl řadu opatření k tomu, aby se na jednání, které je zastíženo podvodem, vyhnul.

43. Vzhledem k tomu, že se krajský soud zcela ztotožnil se závěrem žalovaného o vědomé účasti žalobce na podvodu, pak je z logiky věci nadbytečné se zabývat jak dobrou vírou, tak přijatými bezpečnostními opatřeními (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 174/2021-64 z 10. 2. 2023).

44. Co se týče námitky nečinnosti správce daně a ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů ve lhůtě, která se blíží lhůtě prekluzivní, krajský soud dodává, že podle judikatury správních soudů by taková případná procesní vada mohla zasáhnout do práv žalobce pouze tehdy, pokud by k ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů

došlo z důvodu pro přerušení jeho prekluzivní lhůty. V tomto konkrétním případě žalobce předně netvrdí, jak tyto tři události spolu souvisí, tedy tvrzená nečinnost, vydání platebních výměrů a konec prekluzivní lhůty, nadto v případě, že i podle samotných tvrzení žalobce správce daně ukončil daňovou kontrolu a dodatečný platební výměr vydal dva měsíce před koncem prekluzivní lhůty, má se za to, že tato dvouměsíční lhůta o žádném účelovém jednání nesevřídí.

Porušení § 8 odst. 1 a 2 daňového řádu a porušení zásady rovnosti.

45. Žalobce namítal, že žalovaný rozporuje pouze 8 transakcí, zbývající žalobci uznal a dokonce uznal odpočet u transakcí, jejímž předmětem byly tonery a dodavatelé byli shodní. Daňové orgány tak podle žalobce porušily zásadu daňového řádu, podle které je správce daně povinen dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikla nedůvodné rozdíly.
46. K tomu se žalovaný vyjádřil tak, že právě těchto 8 dokladů se týká plnění, které si ES Czech pořídila od subdodavatelů, které vykazovaly znaky typické pro podvod na dani, kdežto ostatní se týkaly plnění, které ES Czech pořídila od jiných společností. Dále odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém krajský soud ověřil, že na shodnou odvolací námitku žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval zcela stejně. K namítaným uznaným odpočtům z obchodování s tonery žalovaný uvedl, že k tomu skutečně došlo, protože v té době neměl ještě o řetězcích dostatečné informace.
47. Krajský soud se s touto odpovědí žalovaného ztotožňuje a dodává, že i v případě pochybení správce daně v těchto případech, shledal obchodní transakce bezvadnými a dále je neprověřoval, by nemohlo u žalobce vzbudit legitimní očekávání o tom, že další posuzované transakce zasažené podvodem, jehož se vědomě účastnil, budou rovněž shledány v pořádku. V tomto směru totiž zásada legitimního očekávání naráží na zásadu legality. Lze sice obecně připustit, že i nezákonná správní praxe může založit legitimní očekávání, je-li soustavná a dlouhodobá. Což v posuzovaném případě nenastalo, neboť žalobce byl opakovaně konfrontován s odepřením odpočtu pro jeho účast na podvodu, dokonce ve stejných řetězcích, o čemž svědčí výše citovaná judikatura v jeho věcech. Dílčí „neodhalení“ těchto podvodných transakcí tak legitimní očekávání vzbudit nemohlo. Krajský soud pro úplnost opětovně odkazuje na judikaturu citovanou shora, ze které vyplývá nutnost posouzení každého jednotlivého obchodního řetězce a každé obchodní transakce zvlášť a samostatně, protože okolnosti daňových podvodů jsou různorodé a málokdy se – z logiky podvodu samotného – opakují. Ani tato námitka tak není důvodná.
48. Žalobce dále namítá porušení rovnosti. K této žalobní námitce se žalovaný vyjádřil tak, že odepření nároku na odpočet ani v obecné rovině nesplňuje výběr chybějící daně. S tím se krajský soud ztotožňuje, když jde o konstantní judikaturní závěr (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 101/2021- 42 z 19. 1. 2023, č. j. 9 Afs 160/2020-49 z 18. 3. 2021). Co se týče namítané společnosti BestLockSystem, u této společnosti platí shora uvedené v případě, že byla u žalobce aprobevována praxe, která je podvodem na dani, pak tato sama o sobě, jakožto nezákonná praxe, nemůže vyvolat v žalobci legitimní očekávání.
49. Krajský soud pro úplnost dodává, že žalobcovy obecné námitky účelovosti postupu daňových orgánů, posuzování zjištěných skutečností a hodnocení důkazů bez vzájemné

souvislosti, rozpor s judikaturou, zneužití žalobce pro snadné „zahojení“ deficitu státního rozpočtu a další, byly vypořádány vždy v souvislosti s konkrétní žalobní námitkou a krajský soud se jim nebude zvláště dále věnovat pro nadbytečnost, když žádnou z nich důvodnou neshledal.

Závěr a náhrada nákladů řízení

50. S ohledem na uvedené skutečnosti soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
51. O náhradě nákladů řízení bylo mezi účastníky rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 11. ledna 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu