



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

žalobkyně: **INTERMOS, spol. s r. o.**
sídlem č.p. 90, 749 01 Nové Lublice
zastoupený advokátem Mgr. Janem Tomsem
sídlem Emila Filly 296/13, 709 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2022, č. j. 25971/22/5300-22442-712600,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní námítky a stanovisko žalovaného

1. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 5. 2021 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2017 a uložil jí povinnost uhradit penále. Důvodem doměření daně bylo neuznání uplatněných odpočtů z plnění přijatých od společnosti RAPTOR SE, neboť

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

se jimi žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl shora identifikovaným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalobkyně se žalobou doručenou Krajském soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 13. 9. 2022 domáhala jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

2. Žalobní námítky lze rozdělit do tří okruhů.
3. První okruh se týká procesních pochybení a prekluze. Žalobkyně nejprve namítla pochybení správce daně, když při ukončení daňové kontroly postupoval podle zákona č. 283/2020 Sb., účinným od 1. 1. 2021, kterým byl novelizován zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, též v části upravující ukončení daňové kontroly, ačkoliv daňová kontrola byla zahájena před účinností novely. Správce daně se tím dopustil nepřipustné retroaktivity. Dále namítla prekluzi práva stanovit daň. Daňová kontrola byla zahájena 17. 8. 2021, rozhodnutí o doměření daně bylo žalobkyni oznámeno až 21. 5. 2021. Žalovaným dovolávaná mezinárodní dožádání v části nebyla důvodná, v části proběhla v jiném daňovém řízení, a žalobkyně o nich nebyla informována. Na běh prekluzivní lhůty proto nemohly mít vliv.
4. Druhý okruh žalobních námitek se týká zjištění podvodu.
 - a) Podle žalobkyně správce daně zasažení posuzovaných transakcí podvodem neprokázal a vystavěl je pouze na svých domněnkách.
 - b) Žalovaný nevyslechl navrženého svědka JUDr. Fialu, daňového poradce žalobkyně, ačkoliv mohl osvětlit, zda žalobkyně o podvodu vědět měla a mohla a mohl svou výpověď před správcem daně vysvětlit. Nevyslechl ani svědka Skorobogatovse, pro nadbytečnost a nevěrohodnost. Žalovaný vyšel z jeho výpovědi v jiném řízení, kde mu ovšem žalobkyně nemohla klást otázky.
 - c) Při hodnocení důkazů ve vztahu k existenci podvodu žalovaný i správce daně porušili zásadu volného hodnocení důkazů a materiální pravdy.
 - d) Daňové orgány neprokázaly své tvrzení o ne-výrobě damperů (tlumící elementy), když žalobkyně fotografiemi a videem jejich výrobu prokázala a předložila kompletní výkresovou dokumentaci. Údaj o materiálu nebyl zapotřebí, neboť se používal jen jeden a časová souslednost objednávek a fakturace je vysvětlena telefonickými a e-mailovými konzultacemi, které jsou pro rychlost realizace zakázek nezbytné a teprve později se kompletují oficiální dokumenty.
 - e) Chybějící daň byla identifikována nesprávně, protože musí být propojena s těmi obchody, které mají být zasaženy podvodem. Daňové orgány identifikovaly chybějící daň u společnosti 1.ČOAP, která však daň přiznala a částečně i uhradila. Současně žalovaný zjistil, že ke sražení ceny docházelo mezi společnostmi Pigawo a Polmostchem, což však s ohledem na chybějící daň u 1.ČOAP nedává smysl.
 - f) Výslechy svědků Palische a Dounara, jejichž výpovědi žalovaný překroutil, svědčí o tom, že nešlo o podvod na dani.
 - g) Nebylo prokázáno, že by zboží jezdilo v nezměněné podobě dokola; žalobkyně prováděla běžnou výrobu, jakou prováděla již desetiletí.
 - h) Různé označení komodity BELFOR není nestandardní okolností.
 - i) Pro realizaci prvního obchodu bez zapojení společnosti Rekochem existuje logické vysvětlení, že první várka byla částečně vadná a společnost Rekochem nechtěla za vadu odpovídat. Zároveň šlo o zkušební pokus realizace obchodu.

- j) Ohledně špatně vystavené faktury vůči odběrateli Rekochem je vysvětlením pochybení účetní, která v dané době procouvala jak pro Rekochem, tak pro RAPTOR SE. Svůj omyl hned následný den napravila
- k) Žalobkyně v říjnu 2017 se společností RAPTOR SE neuzavírala žádnou smlouvu, jak žalovaný tvrdí.
- l) Žalovaný nesprávně vyhodnotil ujednání o reklamaci, ačkoliv šlo o pojistku společnosti Rekochem.
5. Třetí okruh námitek žalobkyně směřovala do závěru, že o zasažení transakcí podvodem věděla. Neexistuje žádný přímý důkaz, že by žalobkyně daňový podvod řídila. Daňové orgány nesprávně posoudily důkazní situaci, protože žalobkyně bez své viny nemohla důkazy a skutečnosti uplatnit před samotným rozhodnutím. Daňové orgány nemohou vybírat libovolný článek v řetězci a tomu doměřit daň; zde se žalobkyně odvolala na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. O tom, že žalobkyně nemohla o zasažení transakcí podvodem vědět, že byla v dobré víře a že transakce zasaženy podvodem nebyly, svědčí zapojení faktoringové společnosti Black Forest, která před svou účastí provádí kontrolu a nic rizikového neshledala. Dále o absenci podvodu svědčí dodání zboží společnosti LETEMAN, což vylučuje tzv. karusel. Konečně, ze zprávy o daňové kontrole u společnosti RAPTOR stejný správce daně za stejné období června 2017 uzavřel, že tyto obchody nejsou zasaženy podvodem. Podle žalobkyně si daňové orgány na žalobce zaklekli.
6. Žalovaný ve vyjádření odkázal na napadené rozhodnutí, protože žalobní námitky kopírují námitky odvolací.
7. Krajský soud ve věci nařídil ústní jednání, u kterého oba účastníci na svých stanoviscích setrvali.

Zjištění ze správního spisu:

8. Předmětem posouzení jsou:
- v květnu 2017 tři dodávky tlumících elementů, které žalobkyně nabyla od společnosti RAPTOR a prodala lotyšské společnosti SIA Seagull Trade. Dodávky proběhly v řetězci 1. ČOAP → RAPTOR → žalobkyně → SIA Seagull Trade.
 - v červnu 2017 tři dodávky tlumících elementů a osmnácti tisíc litrů termoizolační nátěrové hmoty BELFOR. Dodávky obou komodity proběhly v řetězci 1. ČOAP → RAPTOR → žalobkyně → Rekochem → SIA Seagull Trade.
9. Správce daně zahájil dne **17. 8. 2017** u žalobkyně daňovou kontrolu za květen 2017 v rozsahu uplatněného nároku na odpočet daně přijatých zdanitelných plnění od dodavatele RAPTOR; rozsah byl rozšířen dne **17. 1. 2018** o ověření uskutečnění plnění ve prospěch odběratele LETEMAN TRADING KORLÁTOLT FELELÖSSÉGÜ TÁRSASÁG (dále jen „LETEMAN“) a ve prospěch odběratele SIA „Seagull Trade“ (dále jen „SIA Seagull“). Dne 17. 8. 2017 zahájil správce daně daňovou kontrolu za červen 2017 v rozsahu uplatněného nároku na odpočet daně přijatých zdanitelných plnění od dodavatele RAPTOR, a ověření uskutečnění plnění ve prospěch odběratele REKOCHÉM s. r. o. (dále jen „REKOCHÉM“) A LETEMAN.
10. V rámci daňové kontroly správce daně zaslal celkem 14 žádostí o mezinárodní informaci do států Maďarsko (ohledně společnosti LETEMAN), Slovensko (ohledně

společnosti LETEMAN a CENTERA), Lotyšsko (ohledně společnosti SIA Seagull a SIA MADESTA) a Polsko (ohledně společnosti LETEMAN, společnosti POLMOSTCHEM a přepravy zboží z ČR). Zpráva o daňové kontrole byla sepsána dne 12. 5. 2021 a téhož dne správce daně odeslal žalobkyni oznámení o ukončení daňové kontroly, ke kterému byla zpráva přiložena. Na jejím základě byly dne 20. 5. 2021 vydány dodatečné platební výměry, které byly žalobci oznámeny 21. 5. 2021.

11. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím

K žalobním námitkám:

12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§51 odst. 1 s. ř. s.).

I. a. Prekluze

13. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.* Podle odstavce čtvrtého písm. f), *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.* Podle odstavce druhého písm. b), *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*
14. Žalobkyně namítla prekluzi práva stanovit daně, když zpochybnila mezinárodní dožadání, která správce daně během daňové kontroly učinil, o kterých nebyla informována co do jejich účelnosti a učinění v rámci daňového řízení u žalobkyně.
15. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 17. 8. 2017, tříletá lhůta pro stanovení daně by podle shora citovaného § 148 odst. 3 daňového řádu uplynula **17. 8. 2020**. V průběhu daňové kontroly požádal správce daně opakovaně o mezinárodní spolupráci. Jak krajský soud ověřil ve spise, žádosti byly odeslány takto:
16. Za zdaňovací období květen 2017:

Dne 22. 3. 2018 do Maďarska ve vztahu ke společnosti LETEMAN, odpovězeno bylo dne 22. 5. 2018, lhůta neběžela po dobu 62 dnů.

Dne 20. 8. 2018 na Slovensko ve vztahu ke společnosti LETEMAN, odpovězeno bylo dne 10. 9. 2018, lhůta neběžela po dobu 21 dnů.

Dne 5. 9. 2018 na Slovensko ve vztahu ke společnosti CENTERA, odpovězeno bylo dne 6. 12. 2018, lhůta neběžela po dobu 91 dnů.

Dne 18. 12. 2018 do Lotyšska ve vztahu ke společnosti Sia Seagull, odpovězeno bylo dne 5. 3. 2019, lhůta neběžela po dobu 77 dnů.

Dne 10. 9. 2019 do Polska ve vztahu ke společnosti PKO Bank Polski, odpovězeno bylo dne 11. 10. 2019, lhůta neběžela po dobu 30 dnů.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

Dne 2. 6. 2020 do Lotyšska ve vztahu ke společnosti Sia Madesta, odpovězeno bylo dne 2. 7. 2020, lhůta neběžela po dobu 29 dnů

Dne 20. 11. 2020 do Polska ve vztahu ke společnosti POLMOSTCHEM, odpovězeno bylo dne 5. 2. 2021, lhůta neběžela po dobu 76 dnů.

Celkem lhůta neběžela 386 dnů a lhůty pro stanovení daně by skončila 7. 9. 2021. Dodatečné platební výměry byly oznámeny 21. 5. 2021, tedy před skončením lhůty pro stanovení daně a v posledních dvanácti měsících před jejím uplynutím, čímž došlo k prodloužení lhůty o jeden rok, tedy do 7. 9. 2022. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 14. 7. 2022, tedy ve lhůtě pro stanovení daně.

Za zdaňovací období červen 2017:

Dne 30. 1. 2018 do Polska ve vztahu ke společnosti Katarzyna Zipper, odpovězeno bylo dne 18. 4. 2018, lhůta neběžela po dobu 77 dnů.

Dne 22. 3. 2018 do Maďarska ve vztahu ke společnosti LETEMAN, odpovězeno bylo dne 22. 5. 2018, lhůta neběžela – s ohledem na předchozí dožádání navíc o dalších 34 dnů.

Dne 20. 8. 2018 na Slovensko ve vztahu ke společnosti LETEMAN, odpovězeno bylo dne 10. 9. 2018, lhůta neběžela po dobu 20 dnů.

Dne 5. 9. 2018 na Slovensko ve vztahu ke společnosti CENTERA, odpovězeno bylo dne 6. 12. 2018, lhůta neběžela s ohledem na předchozí dožádání navíc o 87 dnů.

Dne 10. 9. 2019 do Polska ve vztahu ke společnosti PKO Bank Polski, odpovězeno bylo dne 11. 10. 2019, lhůta neběžela po dobu 30 dnů.

Dne 2. 6. 2020 do Lotyšska ve vztahu ke společnosti Sia Madesta, odpovězeno bylo dne 2. 7. 2020, lhůta neběžela po dobu 29 dnů

Dne 20. 11. 2020 do Polska ve vztahu ke společnosti POLMOSTCHEM, odpovězeno bylo dne 5. 2. 2021, lhůta neběžela po dobu 76 dnů.

Celkem lhůta neběžela 353 dnů a lhůty pro stanovení daně by skončila 15. 8. 2021. Dodatečné platební výměry byly oznámeny 21. 5. 2021, tedy před skončením lhůty pro stanovení daně a v posledních dvanácti měsících před jejím uplynutím, čímž došlo k prodloužení lhůty o jeden rok, tedy do 15. 8. 2022. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 14. 7. 2022 tedy ve lhůtě pro stanovení daně.

17. Jak vyplývá z § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a z dispoziční zásady, která ovládá správní soudnictví, záleží na žalobci, z jakého důvodu má být rozhodnutí přezkoumáváno. Rozsah a kvalita žalobní argumentace určuje rozsah a kvalitu soudního přezkumu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, *„Míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcovy advokáta.“* Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci žalobkyně svou námitku k mezinárodním dožádáním koncipovala pouze obecně, kdy namítala v obecné rovině jejich důvodnost, aniž by ji směřovala konkrétně k některému ze shora uvedených 14 dožádání a aniž by se vypořádala s jejich důvody, jak vyplývají ze zprávy o daňové kontrole a z daňového spisu, krajskému soudu nezbylo, než rovněž obecně konstatovat, že dožádání učinil správce daně v rámci daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

kontroly u žalobkyně, týkaly se prověřovaných transakcí a tedy byly splněny podmínky podle shora citovaného § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Po dobu učiněných mezinárodních dožádání neběžela lhůta pro stanovení daně a k prekluzi práva stanovit daň nedošlo. Není ani důvodná námitka, že žalobkyně nebyla o učiněných dožádáních informována, neboť všechna dožádání jsou založena v daňovém spise a v seznámení s výsledky kontrolních zjištění je uvedeno nejen datum odeslání dožádání a návratu odpovědi, včetně dožádaného místa a stručného obsahu, ale také, na kterém čísle listu se v daňovém spise dožádání nachází. Žalobkyně se tak mohla z daňového spisu o jednotlivých dožádáních snadno dozvědět.

I. b. Nesprávné ukončení daňové kontroly

18. Žalobkyně namítla nesprávný postup správce daně při ukončení daňové kontroly postupem podle §88a odst. 1 daňového řádu ve znění zákona č. 283/2020 Sb., doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž byla přiložena zpráva o daňové kontrole, nikoliv postupem podle § 88 odst. 4, poslední věta daňového řádu, ve znění účinném do 1. 1. 2021, tedy podpisem zprávy o daňové kontrole. Byla-li daňová kontrola zahájena ve znění zákona do 1. 1. 2021, měla být rovněž ukončena postupem podle tohoto znění, v opačném případě došlo podle žalobce změně pravidel hry uprostřed rozehraného zápasu, což opakovaně vyloučila judikatura správních soudů.
19. Žalobce námitku uplatnil v odvolání. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že daňový řád je procesní, nikoliv hmotněprávní předpis, u kterého platí, že nová právní úprava platí i pro řízení zahájená před účinností dané novely, ledaže přechodná ustanovení stanoví jinak. V přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., není stanoveno jinak, a proto správce daně při ukončení daňové kontroly postupoval správně ve znění účinném od 1. 1. 2021 (odstavce 161 – 164 napadeného rozhodnutí).
20. Ve vyjádření k žalobě žalovaný na svém názoru setrval a poukázal na to, že i kdyby došlo k pochybení při ukončení daňové kontroly, nedošlo tímto pochybením k porušení subjektivních práv žalobkyně, neboť projednání zprávy o daňové kontrole představuje pouze formální ukončení daňové kontroly, při němž nelze již kontrolní závěry správce daně změnit.
21. Krajský soud se ztotožňuje se názorem žalovaného, že i případné pochybení správce daně při aplikaci správného znění daňového řádu neporušilo žalobkynina práva a tudíž nevede k nezákonnosti rozhodnutí o věci samé. Předně, žalobkyně žádné porušení svých subjektivních práv netvrdil. Krajský soud je vázán důvody, pro které žalobkyně napadené rozhodnutí považuje za nezákonné, a nemůže je zásadně překročit (v podrobnostech viz bod 17 tohoto rozsudku). Krajský soud ověřil, že před ukončením daňové kontroly byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění dne 19. 2. 2021 a byla jí stanovena lhůta k vyjádření, na její žádost prodloužená. O náhledu správce daně na sporné obchodní případy byla tedy informována včas a mohla na zjištění správce daně reagovat. Porušení jejích práv tak ze spisu nijak nevyplývá. Nadto, judikatura správních soudů opakovaně vyslovila, že pochybení správce daně při porušení procesních práv daňového subjektu při seznámení se zprávou o daňové kontrole je vadou odstranitelnou v odvolacím řízení, a proto tato sama o sobě nevede k porušení práv daňového subjektu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2014-41, žalovaný dovolávaný rozsudek Ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36 body 73-92, nebo rozsudek ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48 body 56 a násl.). Ani tato námitka není důvodná.

II. Neprokázání podvodu

22. Podle ustálené judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu (dále též jen „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).
23. 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).
24. 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 vyvinut, 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).
25. 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).
26. Žalobkyně směřuje námitky do prvních dvou kroků. Nejprve vyčítá daňovým orgánům nesprávnost zjištění o spáchání podvodu. 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). 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).

27. 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 ne musí týkat přímo pořizovaného plnění. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého 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 (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, bod 28).
28. Společným znakem podvodů na DPH 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 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 zaplacená, 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*).
29. 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).
30. V nyní posuzované věci správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že jak v obchodním případě prodeje tlumících elementů, tak v případě termoizolační barvy BELFOR šlo o tzv. karuselové podvody, kdy zboží bylo fakticky předprodáváno v řetězci společností v kruhu. U tlumících elementů bylo zboží, které Sia Trade nakupovala od žalobce a od Rekochem dále předprodáváno v nezměněném stavu společností Pigawo Steel Ltd registrované na Slovensku, která je předprodávána polské společnosti Polmostchem, která je předprodávána české společnosti Servis AUTO, která je pro místně příslušného správce daně dlouhodobě nekontaktní, sídlí na stejné adrese jako 1. ČOAP, za období květen 2017 až srpen 2017 vykázala uskutečnění plnění pouze pro 1. ČOAP, z jejíhož nezveřejněného účtu

přijímala platby na svůj účet, který rovněž nebyl zveřejněn. Přeprava v kruhu probíhala (především podle údajů CMR) ze skladu žalobce v Nových Lublicích, přes několik skladů v zahraničí (Rig, Imielin) zpět do České republiky, obec Krupka, kde sklad využívala bezplatně společnost Servis AUTO, a/nebo dále do Šenova a zpět do skladu v Nových Lublicích. Přepravu zboží kopíroval i provázaný finanční tok. Na první pohled podezřelé navyšování ceny bylo eliminováno snižováním cen tlumících elementů mezi společnostmi Pigawo a Polmotschem (viz zejména body 90 až 106 napadeného rozhodnutí, zpráva o daňové kontrole, strana 65-76). U termoizolační hmoty bylo zboží ze skladu v Šenově přepravováno přes několik skladů v zahraničí (Riga, Imielin-Polsko) zpět do České republiky, obec Krupka a v některých případech dále do Šenova. Finanční tok byl stejný jako u tlumících elementů (bod 125 napadeného rozhodnutí, str. 77 až 95 zprávy o daňové kontrole). Správce daně v obou případech zjistil, že zboží v řetězcích putovalo v jiných případech, kterých se žalobkyně neúčastnila.

31. Správce daně identifikoval řadu dalších skutečností, ve kterých podvod spočíval, kromě výše specifikovaného přeprave. Došlo k narušení neutrality daně. Co se týká tlumících elementů, správce daně zjistil personální vazby v řetězci, fakticky neprobíhající výrobu u žalobkyně, nesrovnalosti ohledně kvality, materiálu, certifikace a balení výrobků, neopodstatněné zapojení společnosti Rekochem do obchodního řetězce, nestandardní smluvní ujednání, absence prodeje předmětného zboží na webových stránkách, časový nesoulad mezi objednávkami a fakturací dodaného zboží, snížení ceny v rámci kolotoče a dodání zboží odlišného od objednávky. Co se týká termoizolační barvy, její přeprave probíhal ve stejném řetězci, jako tlumící elementy, část nestandardních skutečností, ve kterých spočíval podvod, je tedy stejná. Navíc správce daně zjistil rozdílné označení zboží a nevěrohodný prospektový materiál, vysoký cenový rozdíl oproti srovnatelným materiálům, nestandardní smluvní ujednání, absenci prezentace zboží na webových stránkách, časová nesoulad mezi objednávkami a fakturací dodaného zboží a snížení ceny zboží v rámci předprodeje v kruhu.
32. Krajský soud výše podrobně vysvětlil, jak judikatura vytyčila postup správce daně při zjištění spáchání podvodu. Správce daně postupoval v souladu s těmito kroky. Skutečnosti, které svědčí o podvodu, srozumitelně a přehledně popsal a podložil je zjištěními zachycenými ve spisu. Judikatura se rovněž ustálila na tom, jak jednotlivá zjištění nahlížet. Uzavřela, že musí jít o takové skutečnosti, které ve svém celkovém souhrnu představují dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Podstatná tedy je nikoliv intenzita některého jednotlivého zjištění (i když i takový případ může nastat), nebo množství indicií, ale obraz, který ve vzájemných logických souvislostech vytvoří. I kdyby některé skutečnosti samy o sobě o spáchání podvodu nnesvědčily či svědčily spíše o lehkomyšlnosti účastníků takové transakce, nevyklučuje to závěr o spáchání podvodu, pokud ve vzájemné souvislosti vytvoří situaci, u které jiné vysvětlení než podvod nepřipadá v úvahu a daňový subjekt jiné myslitelné vysvětlení neposkytne. Pokud tedy daňový subjekt se závěry daňových orgánů nesouhlasí, nepostačí, pokud v žalobě argumentuje nesprávností jen některého zjištění, na kterém je závěr o spáchání podvodu vystavěn. Takový postup by mohl být úspěšný pouze tehdy, když by se jednalo o natolik zásadní skutečnost, že při jejím neprokázání by ostatní skutečnosti o spáchání podvodu samy o sobě nnesvědčily. Podstatný je celkový obraz, který zjištěné skutečnosti vytvoří.

33. Žalobkyně v žalobě postupovala tím způsobem, že sporovala pouze některá zjištění daňových orgánů, a to zejména co do jejich správnosti. Nenabídla jiné vysvětlení jejich přítomnosti v posuzovaných transakcích, než je daňový podvod, který pouze popírala. Již z tohoto důvodu nemůže být její argumentace úspěšná.
34. Krajský soud se proto bude věnovat zejména těm namítaným skutečnostem, bez jejich prokázání závěr o spáchání podvodu neobstojí, byť takto žalobkyně výslovně neargumentovala.

A.

35. Takovou skutečností je neprokázání daňové neutrality. Správce daně identifikoval chybějící daň u společnosti 1.ČOAP, která sice daň přiznala, ale zaplatila pouze v části. Nadto byla do řetězce zapojena pouze účelově, na výzvy svého správce daně nereagovala, byla zcela pasivní a uplatnila se vysoký nárok na odpočet. Žalovaný se s posouzením správce daně ztotožnil, když podrobně vysvětlil, proč společnosti 1. ČOAP vykazuje znaky tzv. missing tradera. K dalšímu narušení neutrality došlo i u jiného článku řetězce, společnosti Servis AUTO, která za posuzovaná období nepodala daňová přiznání (viz body 64, 65 a 167 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně k chybějící dani namítala, že chybějící daň musí být propojena přímo s posuzovanými konkrétními obchody. To však neodpovídá judikатурním závěrům, protože daňový únik se nemusí týkat přímo pořizovaného plnění, nemusí být ani kvantifikován (viz body 28 a 29 tohoto rozsudku a zde citovaná judikatura, též např. rozsudek žalovaným dovolávaný rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Stejně tak není relevantní poukaz žalobkyně na to, že společnost 1. ČOAP daň přiznala a částečně i uhradila, neboť podstatou odepření nároku na odpočet není vyrovnání státního rozpočtu. Judikatura se ustálila na tom, že chybějící daň nejenže nemusí odpovídat výši odepřeného odpočtu z plnění přijatém v posuzovaném řetězci, nemusí se ani týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, aby z obsahu rozhodnutí daňových orgánů jasně vyplývalo, že jsou splněny předpoklady pro učinění závěru o existenci daňového podvodu (nesplnění daňové povinnosti za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění) a že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, kterým se podvod zasažen (srov. rozsudek ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, bod 27). V takovém případě je zapotřebí odepřít nárok na odpočet, i když z něj daňový subjekt prospěch neměl (viz rozsudek ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023 č. j. 1 Afs 101/2021-42). Krajský soud proto uzavírá, že námitky ohledně chybějící daně nejsou důvodné.

B.

36. Žalobkyně dále nesouhlasila se závěrem, že u ní nedocházelo k výrobě tlumících elementů. Má za to, že výrobu prokázala a výroba probíhala standardně jako již po delší časové období. Krajský soud ani této námitce nemůže přisvědčit. Daňové orgány vystavěly svůj závěr o tom, že u žalobkyně žádná výroba neprobíhala, na řadě zjištění, která jsou v napadeném rozhodnutí shrnuta v bodě 71. Jsou jimi zejména zjištění z místního šetření, kde správce daně našel výrobky, které byly zasaženy rzí, ačkoliv měly být vyrobeny před krátkou dobou v rádech dnů, vykazující další vady (chybně nalepené gumové pláty, chybějící pružiny). Dále na zjištění rozporů v tvrzeních o výrobních postupech. Dále, žalobkyně u tří typů tlumících elementů nevykazovala žádný zisk a u jednoho dokonce ztrátu. Žalobkyni nebyla známa nosnost tlumících elementů ani jejich dynamické vlastnosti a podklady k jejich výrobě (technické výkresy) nebyly dostatečné. Žalobkyně nevedla evidenci nakoupeného

materiálu ani hotových výrobků, vyrobené elementy nijak neoznačovala, nevystavovala prohlášení o shodě, v žádném z předložených dokladů a dokumentů není uveden konkrétní materiál. Na místě bylo zjištěno pět kusů hotových tlumících elementů, u kterých nebylo známo, od koho žalobkyně nakoupila materiál pro jejich výrobu, nebyly uvedeny ve výpisu skladové evidence, nebyly u nich objednávky a vykazovaly shora popsané technické vady. Dále 7 kusů tlumících elementů, které byly podle dokladů vyrobeny v průběhu jednoho dne skrze čtyři články obchodního řetězce, což je stěží reálné. K namítaným fotografiím a videu žalovaný uvedl, že u nich není uvedeno, kdy, kde a kým byly pořízeny, nelze je proto věcně, místně a časově s určitostí spojit s činností žalobkyně v rámci posuzovaných zdaňovacích období (bod 220 napadeného rozhodnutí).

37. Krajský soud se tímto názorem žalovaného ztotožňuje. Fotografie a videa, pokud z nich jednoznačně nevyplývá spojitost s posuzovanou výrobou, nejsou samy o sobě způsobilé vyvrátit zjištění, které daňové orgány učinily přímo na místě, kde výroba měla probíhat, ani nesoulad v dokumentaci a časovou nenávaznost, které – byť nepřímou – o tom, že žádná výroba tlumících elementů u žalobkyně neprobíhala. Zjištění daňových orgánů jsou závažná a logicky těžko vysvětlitelná jinak, než právě tím, že výroba nebyla realizována. Co se kompletní výkresové dokumentace týká, daňové orgány s předloženými technickými výkresy pracovaly, identifikovaly u nich nedostatky výše uvedené a konstatovaly, že nesplňují povinnou požadavky na nutnou technickou dokumentaci, což je další ze závažných indicií svědčících o tom, že výroba u žalobkyně neprobíhala. Poukaz žalobkyně na nutnost v obchodě rychle reagovat, což mělo vysvětlovat časový nesoulad ve mezi objednávkami a fakturací, není ani podle názoru soudu vysvětlením dostatečným „přebít“ výše uvedené. Konečně, pokud žalobkyně měla v úmyslu z transakcí nárokovat odpočet, bylo v jejím zájmu mít dokumentaci v pořádku, aby byla schopná prokázat faktickou výrobu a vyvrátit případné pochybnosti daňových orgánů, což neučinila. Ani tato námitka proto není důvodná.

C.

38. Žalobkyně v souvislosti s nepřítomností podvodu namítala nesprávné posouzení výsledků Zdeňka Palische a Aliaksandra Dounara, kteří měli „jednoznačně potvrdit, že obchodní transakce nebyly zasaženy podvodem na dani“. Žalovaný se odvolacím námitkám žalobkyně ve vztahu k těmto svědkům vyjádřil v bodem 178 a 179 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde neuvedl – a neuvedl to ani správce daně – že by měl svědek Dounar říci, že se společnost Polmostchem účastnila podvodu. Zde žalobkyně zjevně kopíruje svou nepřesnou a zavádějící námitku odvolací. Ohledně výsledku Zdeňka Palische žalobkyně ani v žalobě netvrdí, v čem spočívá „překroucení jeho výpovědi“. Z napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole vyplývá, že společnost 1.ČOAP žádnou výrobu neprováděla, nic nevypalovala, nevykonávala ani běžnou ekonomickou činnost, zakoupené zboží pouze přeprodovala společnosti RAPTOR, svědek si nepamatovala okolnosti sledovaných transakcí, kdo společnosti dodával zboží, kolik bylo dodavatelů, nepamatoval si ani společnost Black Forest, ani uzavření smlouvy o postoupení pohledávek, ani úhrady faktur, pohyby na bankovních účtech, ačkoliv měl obchodní transakce řídit. Uvedené podle krajského soudu nesvědčí o jednoznačném potvrzení obchodních transakcí, jak se žalobkyně domnívá, naopak svědčí o tom, že byl spáchán podvod. Při absenci žalobních tvrzení krajský soud nemůže než uzavřít, že žádné překroucení jeho výpovědi neshledal.

D.

39. Žalobkyně namítala neprokázání „karuselu“, tedy že zboží jezdilo v nezměněné podobě dokola. Neprokázání „karuselu“ odůvodnil 1. nevyslechnutím svědka Skorobogatovse, který by potvrdil, že byl konečným odběratelem zboží, 2. podle samotného žalovaného 1. ČOAP, SERVIS AUTO-MOTO off road centrum ani Pigawo Steel nepotvrdili dodání a poskytnutí zboží, protože jsou nekontaktní, což závěr o přeprodeji zboží v nezměněné podobě vylučuje, 3. žalobkyně prokázala, v jakém stavu tlumící elementy pořizoval a v jakém je odesílal společnosti Sia Seagull, resp. REKOCHÉM. Žalobkyně předložila čestné prohlášení společnosti Sia Starox metals, že byla koncovým odběratelem tlumících elementů, které ji dodávala společnost SIA Seagull Trade, včetně dvou CMR listů, které o dodávce svědčí.
40. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně a žalovaný identifikovali uzavřený okruh společností, ve kterém bylo zboží přeprodáváno. Krajský soud je popsal v bodě 30 tohoto rozsudku, graficky jsou znázorněny v bodech 90 a 125 napadeného rozhodnutí. O přeprodeji svědčí jak dodací listy, tak finanční tok. V rámci přeprodeje došlo ke snížení ceny u společnosti Pigawo a mezi žalobkyní a společností REKOCHÉM došlo k dodání zboží odlišného od objednávky, aniž by na to bylo adekvátně reagováno. U tlumících elementů bylo zjištěno, že u žalobkyně žádná jejich výroba neproběhla, jak bylo rozebráno výše.
41. Žalobkyně nevyslechnutí svědka Skorobogatovse, bývalého zástupce společnosti Sia Seagull, namítala již v odvolání. Žalovaný vysvětlil, že tento nebyl vyslechnut pro nadbytečnost. Nadbytečnost spočívala v tom, že pan Skorobogatovs byl vyslechnut v rámci kontroly provedené lotyšským správcem daně. V daňovém řízení u žalobkyně daňové orgány údaje, které svědek uvedl, zohlednily. Svědek uvedl, že zboží bylo určitým způsobem upraveno (přebaleno, odstraněny samolepky), což podle žalovaného není v rozporu se zjištěním správce daně, že toto zboží, které Sia Seagull nabyla od žalobkyně nebo od REKOCHÉM a dále prodala společností Pigawo a Polmostchem, bylo přeprodáváno v kruhu. Zmiňované úpravy (změna obalu, odstranění nálepek, aby zákazník nenakupoval přímo od výrobce) naopak svědčí o tom, že zboží bylo pouze přeprodáváno. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožňuje, neboť je logické; ztotožňuje se rovněž s názorem žalovaného, že za situace, kdy výpověď svědka odpovídala již zjištěným skutečnostem, je její opakování nadbytečné, což je důvod judikaturou konstantně uznávaný pro zamítnutí důkazního návrhu (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014). Námitka pochybení žalovaného spočívající v neprovedení výslechu tohoto svědka proto není důvodná.
42. Podle názoru krajského soudu, nekontaktnost uvedených společností nevylučuje zjištění daňových orgánů ohledně přeprodeje zboží, které učinily z jiných podkladů pro rozhodnutí: z bankovních účtů, od ostatních správců daně, výpovědi pana Dounara a Skorobogatovse.
43. Žalobkyně výrobu tlumících elementů neprokázala, jak bylo vysvětleno výše. Fotografie, které navrhovala k důkazu, trpí stejným deficitem, jako v daňovém řízení dovolávaná videa z výroby a fotografie, tedy není zřejmé, kdo, kdy a kde je pořídil a zda souvisí s posuzovanými transakcemi, a proto je který soud neprovedl k důkazu.
44. Co se týká nově navržených důkazů, žalobkyně neuvedla, co ji bránilo uvést je v daňovém řízení. Správním soudům sice náleží plná jurisdikce, což znamená, že soud může

sám nově zjišťovat skutkový stav v době rozhodování správního orgánu, jehož rozhodnutí přezkoumává. Plná jurisdikce ovšem není bezbřehá. Jedním z jejích limitů je zamezení účelového anebo obstrukčního jednání účastníka řízení (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 35/2009-91 ze dne 22. 5. 2009). Vzhledem k tomu, že žalobkyně uvedené listiny předložila až v žalobě, aniž by uvedla, zda ji v jejich předložení bránily nějaké objektivní důvody, týkající se společnosti, které dosud nebyla v daňovém řízení zmíněna, tvrzení o přeprodeji této společnosti je ojedinělé a neodpovídá dosavadním uceleným a podloženým zjištěním daňových orgánů, má krajský soud za to, že jejich provedení brání účelovost postupu žalobkyně, a proto tento důkaz neprovedl. Nado, žalobkyně neuvedla, jak uvedené prohlášení souvisí s nyní posuzovanými transakcemi, tedy zda komponenty údajně dodané společnosti Sia Starox Metals jsou nyní posuzovanými komponenty, k tomuto nenavrhl ani žádný důkaz. Naopak, v žalobě samé opakovala svá tvrzení o tom, že koncovým odběratelem byla společnost SIA Seagull Trade, nikoliv Sia Starox Metals. Tento postup rovněž nasvědčuje účelovému jednání žalobkyně. I v řízení před správními soudy stíhá žalobkyni povinnost tvrzení a povinnost důkazní, kdy platí, že důkaz je prováděn k prokázání konkrétního tvrzení. Při absenci podstatných tvrzení k navrženému důkazu krajský soud důkaz provést nemohl.

45. Ani tuto námitku krajský soud proto důvodnou neshledal.

E.

46. Žalobkyně vznesla řadu dílčích námitek. K nim krajský soud jen velice stručně uvádí, že jde o dílčí zjištění, jejichž i případná nesprávnost nic nemění na tom, že způsob realizace posuzovaných transakcí nelze vysvětlit jinak, než že jimi byl spáchán podvod. Lze přisvědčit žalobkyni, že různé označení komodity BELFOR vskutku o spáchání podvodu nesvědčí; daňové orgány taky pouze na této indicii svůj závěr nevystavěly, ale podepřely jej řadou dalších zjištění. Co se týká pozdějšího zapojení společnosti REKOCHEM, vysvětlení ohledně pochybení účetní u špatně vystavené fakturace, ujednání o reklamaci a neuzavření smlouvy v říjnu 2017, i zde jde o střípky mozaiky, které, pokud by stály izolovaně, k závěru o spáchání podvodu by nevedly. U žalobkyně však samy o sobě nestojí.

47. Krajský soud proto shrnuje, že námitky ohledně zjištění podvodu v posuzovaných transakcích nejsou důvodné.

III. Subjektivní stránka

48. Třetí okruh námitek žalobkyně směřovala do subjektivní stránky, tedy zda o spáchání podvodu věděla.

49. Daňové orgány se zapojením žalobkyně do podvodu podrobně zabývaly se závěrem, že o svém zapojení věděla. Tento závěr byl vystavěn na tzv. objektivních okolnostech, které o vědomém zapojení žalobkyně svědčí a jsou uvedeny zejména v bodem 130 až 147 napadeného rozhodnutí. Těmi jsou ve stručnosti 1. rychlý vstup žalobkyně na trh s novými komoditami, jejichž obchodování žalobkyně nikde neprezentovala, přesto v krátkém čase dosáhla transakcí milionových hodnot; 2. personální propojení mezi žalobkyní, RAPTOR a 1. ČOAP skrz osobu Ing. Jana Wolfa a v důsledku toho vědomost žalobkyně o nevalné obchodní historii a varovných skutečnostech u společnosti 1. ČOAP, včetně toho, že bankovní převody mezi 1. ČOAP a RAPTOR nešly přes zveřejněné bankovní účty; 3. žalobkyně o společnosti 1. ČOAP uváděla správci daně rozporuplné a zkreslené informace; 4. zapojení společnosti REKOCHEM, kdy nebyl důvod, aby žalobkyně za tuto společnost přebírala její podnikatelské riziko a není pravdivé tvrzení žalobkyně o tom, že společnost

Sia Seagull nebyla žalobkyní přímo obsluhována z důvodu podnikatelské etiky; 5. žalobkyně při výrobě tlumících komponentů nevykazovala žádný zisk, když snížila při předprodeji jejich cenu, což je v rozporu se smyslem podnikání; 6. výroba u žalobkyně neprobíhala, žalobkyně k nim neměla řádnou technickou dokumentaci; 7. ohledně nátěrové hmoty BELFOR neměla podrobné a důvěryhodné informace, pouze prospekt v ruském jazyce, přičemž mohla z veřejně dostupných zdrojů nabýt podezření, že jde o plagiát prospektového materiálu ASTRATEK ruského výrobce nátěrových hmot, tedy mj. věděla, že prodej bude realizován nikoliv veřejně, ale v uzavřeném okruhu subjektů; 8. časový nesoulad mezi fakturacemi a objednávkami; 9. vysoká neobežřetnost žalobkyně vůči obchodům s těmito komoditami, ač se objemem zcela vymykaly obchodům, které předtím žalobkyně realizovala.

50. Žalobkyně namítla neprovedení výsledku pana Fialy, jejího daňového poradce. Tuto svou námitku žalobkyně opakovaně vznesla v daňovém řízení a žalovaný se s ní vypořádal v napadeném rozhodnutí v bodě 183. Ztotožnil se s názorem správce daně, který reagoval na stejnou výtku žalobkyně v prvostupňovém řízení, a uvedl – ve stručnosti – že JUDr. Fiala nebyl nějak konkrétně zapojen do posuzovaných transakcí, pouze zastupoval žalobkyni a též společnost RAPTOR v daňových řízeních při jednáních se správci daní, proto není zřejmé, co by mohl uvést k ucelným zjištěním správce daně učiněným z bankovních výpisů, přijatých a vystavených faktur, objednávek, smluvních dokumentů, kontrolních, souhrnných hlášení, daňových přiznání a dalších. Nabyly ani zjištěny žádné rozpory v jeho tvrzeních, které za žalobkyni učinil. Výslech tak byl nadbytečný. Žalobkyně v žalobě s žádným z těchto argumentů nepolemizuje, konkrétní skutečnosti, které by měl svědek Fiala prokázat, nevedla, přičemž takovou skutečností není tvrzením, že by svědek mohl prokázat, že žalobkyně o zapojení do podvodu nevěděla. Nadto jde o negativní tvrzení, které je přímým důkazem neprokatelné. Žádné skutečnosti, které by v případě jejichž prokázání o nevědomosti žalobkyně o spáchání podvodu svědčily, však žalobkyně nevedla. Krajský soud se proto ztotožňuje s posouzením žalovaného o nadbytečnosti výsledku pana Fialy a žalobní námitku posoudil jako nedůvodnou.
51. Žalobkyně bez bližší argumentace poukázala na nesprávné hodnocení důkazů daňovými orgány a na to, že některé důkazy nemohla bez své viny v daňovém řízení uplatnit. Vzhledem k obecnosti této výtky krajský soud rovněž obecně uvádí, že žádné nesprávné hodnocení důkazů daňovými orgány v řízení neshledal a nehledal ani nic, co by žalobkyni bránilo případné důkazy v daňovém řízení uplatnit.
52. Podle žalobkyně vylučuje její vědomost o podvodu zapojení společnosti Black Forest, která zajišťovala peněžní služby. Stejnou námitku žalobkyně vznesla i v daňovém řízení, kde na ni žalovaný reagoval zejména v bodě 225 napadeného rozhodnutí. V něm vysvětlil, že zapojení peněžní instituce do obchodních transakcí samo o sobě nevylučuje, že tyto jsou zasaženy podvodem na DPH, a to ani v případě zapojení bank, které přes přísnou regulaci nejsou schopny podvod v takovém případě odhalit. Není důvod pro to, aby toho byla schopna společnost Black Forest. Úvahu žalobkyně shledal spekulativní. Žalobkyně ani v tomto případě na argumentaci žalované v napadeném rozhodnutí nereagovala. Za této situace nemá krajský soud oponentní argumentaci, se kterou by se mohl vypořádat. Stanovisko žalovaného je logické, odůvodněné a krajský soud se s ním ztotožňuje.
53. Konečně žalobkyně tvrdí, že si na ni daňová správa „zaklekla“ a dovolávala se závěrů Nejvyššího správního soudu ve věci Vyrtých, č. j. 5 Afs 60-2017-60 z 30. 1. 2018, podle kterého si daňové orgány nemohou bezdůvodně vybrat, po kterém daňovém subjektu

zapojeném do obchodní transakce budou chtít zaplatit chybějící daň. Stejnou námitku žalobkyně uplatnila již v daňovém řízení a žalovaný na ni reagoval v bodech 171 až 176 napadeného rozhodnutí tak, že z rozhodnutí Vyrtých vyplývá povinnost daňových orgánů zabývat se příčinnou souvislostí mezi neodvedením daně a nárokovaným odpočtem, což judikatura následně upřesnila tak, že příčinnou souvislostí se nerozumí přímá vazba mezi daňovým subjektem, u kterého je zkoumána oprávněnost nároku na odpočet, a všemi subjekty, u kterých je narušení neutrality identifikováno, v řetězci, ve kterém byl daňový subjekt zapojen, ale podstatná je vazba mezi bezprostředně spolupracujícími subjekty. V posuzované věci považoval žalovaný za podstatné, že mezi žalobkyní a společností 1.ČOAP, u které byla identifikována chybějící daň, bylo přímé personální propojení. Žalobkyně ani v tomto případě s důvody, které žalovaného vedly k uvedenému závěru, nijak nepolemizuje. Již proto je její námitka nedůvodná, když krajský soud nemá k přijaté argumentaci žádný opoziční názor, v jehož světle by ji mohl přezkoumat. Nadto, jak bylo podrobně vysvětleno výše (viz zejména body 25 až 32 tohoto rozsudku), judikatura správních soudů na závěry ve věci Vyrtých reagovala a tyto precizovala tak, že co se týká chybějící daně, co se týká zjištění podvodu a zapojení posuzovaného daňového subjektu do něj, podstatný je celkový obraz, tvořený dílčími zjištěními vzájemně propojenými, když přímé prokázání mnohdy nebude ani možné, spíše půjde o vysokou pravděpodobnost. V případě žalobkyně daňové orgány postupoval v souladu s definovaným postupem a závěr o vědomém zapojení žalobkyně do transakcí zasažených podvodem učinily nikoliv svévolně, ale na základě výše uvedených, podložených a logicky souvisejících zjištění. Ani tato námitka není důvodná.

54. Žalobkyně se dovolávala toho, že zapojení společnosti LETEMAN vylučuje přeprdej komodit v kruhu a že u společnosti RAPTOR správce daně tytéž obchody posoudila jako nepodvodné. I k tomu se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil. U dodávky vůči společnosti LETEMAN nebylo prokázáno, že by byly dodávány posuzované komponenty, přičemž jednou z taktik, jak zakrýt podvodnou transakci, je vložení mezi transakce zasažené podvodem i některé, které zasaženy podvodem nejsou, což může být daný případ (bod 223 napadeného rozhodnutí). K závěrům správce daně vůči společnosti RAPTOR žalovaný uvedl, že předmětem daňové kontroly byla plnění nikoliv na vstupu, ale na výstupu. Nadto, neobjasnění podvodu na DPH u jednoho z článků řetězce nevylučuje, že by tento nemohl být identifikován u článku jiného (bod 227 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně ani v tomto případě na argumentaci v napadeném rozhodnutí nereagovala, platí tedy i zde výše vyřčené, že krajský soud nemá opoziční názor, z jehož hlediska by mohl závěry žalovaného přezkoumat. Krajský soud proto pouze obecně dodává, že se s oběma argumentacemi zcela ztotožňuje, neboť je hledává logickými a v souladu s postuláty, které judikatura stanovila jak k postupu při objasnění podvodu na DPH, tak k hlediskům při posuzování jednotlivých důkazů. Ani tato námitka proto důvodná není.

IV. Závěr

55. Krajský soud uzavírá, že veškeré žalobní body shledal jako nedůvodné, a protože v napadeném rozhodnutí ani v postupu daňových orgánů předcházejícím jeho vydání neshledal ani žádné vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z moci úřední, žalobu pro její nedůvodnost podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle pravidel uvedených v § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal, když

žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a procesně úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Ostrava 18. dubna 2024

Mgr. Jiří Gottwald, v. r.
předseda senátu