



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **TRANGO s.r.o.**
sídlem Rajnochova 684, 718 00 Ostrava
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16071/22/5300-21442-712226,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobou doručenou soudu dne 14. 7. 2022 se žalobce domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce, částečně změněna a ve zbytku potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 3. 3. 2021, jimiž správce daně doměřil žalobci DPH a stanovil penále za zdaňovací období únor až říjen 2017 (celkem 9 zdaňovacích období).

2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně z nákupu hutního materiálu, přijatého od společnosti Cotoran s.r.o. (dále jen „Cotoran“), jelikož předmětné transakce byly zasaženy podvodem na DPH, přičemž žalobce o své účasti v podvodném řetězci měl a mohl vědět, ale neučinil žádná účinná opatření, aby riziko zapojení se do předmětných transakcí stížených podvodem minimalizoval či eliminoval.
3. Podle správce daně žalobce dále neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), a to faktické uskutečnění služeb v oblasti technologických zařízení, oprav a montáží (svařovací práce), které měla žalobci poskytnout společnost Cotoran.
4. Na základě závěrů vyplývajících z daňové kontroly byl žalobci odepřen nárok na odpočet daně z plnění zasažených podvodem na DPH v celkové výši 482 130,99 Kč za zdaňovací období únor až říjen 2017 a také nárok na odpočet daně z neprokázaných služeb v celkové výši 529 473 Kč za zdaňovací období únor až květen 2017 a červenec až říjen 2017.

II. Žalobní body

5. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, a to z následujících důvodů:
 - 1) Žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí č. VI. a VII. nezákonně zkombinoval zamítnutí odvolání a změnu odvoláním napadeného rozhodnutí. V této části považuje žalobce výrok za zmatečný.
 - 2) Žalovaný bez souhlasu žalobce vztáhl jeho odvolací argumentaci na platební výměry, které nebyly žalobcem v rámci odvolání napadeny. Odvolací námitky žalobce směřoval jen vůči dodatečnému platebnímu výměru za červen 2017. Další žalobní námitky ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až květen a červenec až říjen 2017 vznášejí žalobce toliko z procesní opatrnosti.
 - 3) Prekluzivní lhůta dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) pro stanovení daně marně uplynula. Dne 16. 1. 2018 byla u žalobce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období měsíců únor až září roku 2017 a dne 24. 5. 2018 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období říjen 2017. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu marně uplynula dne 16. 1. 2021, resp. 24. 5. 2021. Žalobce namítl, že provedená mezinárodní dožádání byla nadbytečná a neměla vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Zjišťované skutečnosti byly správci daně známé již z kontrolních hlášení.
 - 4) Žalobce neprofitoval z případné ztráty DPH v řetězci. Žalobce dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, ve věci *DILA*, podle kterého nelze akceptovat přístup správce daně, který daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. Žalovaný nezohlednil, že hutní materiál i svařovací práce byly dodány odběrateli žalobce Arcelor Mittal Ostrava a.s., který nebyl zahrnut v rámci podvodných řetězců, ale který jediný z případné ztráty daně profitoval.
 - 5) Žalovaný neprokázal ztracenou daň u HUDOP s.r.o. V napadeném rozhodnutí není popsána žádná souvislost nedoplatků HUDOP s.r.o. z roku 2018 s nároky žalobce z roku 2017.

- 6) Žalovaný neprokázal úzkou identitu plnění mezi podvodnými transakcemi a transakcemi žalobce, ze kterých plyne odepíraný nárok na odpočet daně. K tomu žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, ve věci *Velkoobchod Z.*, podle kterého musejí být skutkové souvislosti dány i při posuzování, zda chybějící DPH pochází ze stejného plnění, z něhož si odběratel nárokuje odpočet.

Dále žalobce namítl, že daňové orgány musí před odepřením nároku na odpočet žalobci prokázat, že ztracenou daň vymáhaly na předešlých článcích dodavatelsko-odběratelského řetězce, u nichž muselo být zapojení do daňového podvodu s ohledem na žalovaným popisované indicie mnohem intenzivnější. K těmto skutečnostem žalovaný ničeho neuvedl. Jde přitom o popis, jak byla ztracená daň (především od SIDMAN, s.r.o.) vymáhána a zda daňové orgány uplatnily vzniklou škodu po statutárních orgánech z důvodu pochybení při jejich povinné péči řádného hospodáře, a to na základě pochybení, které žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle popisuje. Žalovaný mlčí i o realizaci ručení.

- 7) Dodavatel SIDMAN, s.r.o. nikdy nebyl označen jako nespolehlivý plátce, což navrhuje žalobce prokázat příloženým výpisem z evidence plátců DPH ze dne 14. 7. 2022. Žalobce nemohl v takovém případě ani při vynaložení maximálního úsilí zjistit, že je jeho dodavatelský řetězec zasažen ztracenou daní.
- 8) Indicií o vědomém zapojení žalobce do podvodných transakcí nemůže být skutečnost, že si jednatel dodavatele žalobce (svědek N.) při výslechu nevzpomněl na určitou okolnost. Žalovaný tvrdí, že dodavatel žalobce Cotoran přišel s nabídkou zboží za výhodnou cenu či zboží nedostatkového. Nic takového ale prokázáno nebylo, když cenou plnění od Cotoranu se žalovaný vůbec nezabýval. Stejně tak žalovaný neprokázal, že by se jednalo o „zboží nedostatkové“. Žalobce dále namítl, že jej nestíhá povinnost prověřovat faktické místo výkonu ekonomické činnosti jeho dodavatele. Žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, když se nezabýval otázkou, k jakému časovému období se vztahovalo tvrzení žalobce, že se v období letních měsíců zvýšila poptávka po určitých typech plechů, a nahradil jej svými spekulacemi. Absence webových stránek společnosti Cotoran byla zcela přiměřená vzhledem ke skutečnosti, že s touto společností zahájil žalobce spolupráci cca měsíc po jejím vzniku. Žalovaný nevyvrátil skutečnost, že žalobce se na společnost Cotoran doptával u jiných svých spřátelených společností v areálu AMO, přičemž mu bylo řečeno, že společnost Cotoran poskytuje standardní služby v požadované kvalitě. Žalobce předložil při daňové kontrole Směrnici jednatele společnosti S 6/2013 a uvedl, proč dodavatel Cotoran dostal výjimku z některých kritérií. Žalovaný, aniž by provedl jakékoliv relevantní důkazy, v bodě 113. napadeného rozhodnutí uvedl: „Daňový subjekt nemohl mít na nově založenou společnost Cotoran žádné relevantní reference a zvýšení poptávky dle odvolacího orgánu nemůže obhájit uplatnění výjimky z kontrolních mechanismů.“ Žalobce namítá, že reference měl a jejich zdroje řádně identifikoval. Že žalovaný v dokazování nedokázal obranu žalobce relevantně zpochybnit, nemůže být okolností svědčící v neprospěch žalobce. Platby žalobce na nezveřejněný bankovní účet jsou důvodem vzniku ručení za daň Cotoranu podle § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), což rozšiřuje možnosti státu, jak dosáhnout sanace případně nezaplacené daně. Jde tak o opatření žalobce, které zásadně prospívá ochraně systému DPH a svědčí o ochotě žalobce nést za svého dodavatele případné zvýšené riziko. V žádném případě se tak nemůže jednat o indicii,

že platby žalobce na nezveřejněný bankovní účet signalizovaly nějakou žalobcovu neopatrnost svědčící nedostatku dobré víry. Žalovaný nesprávně považuje hutní materiál za rizikovou komoditu. Skutečnost, že žalobce mohl zjistit původ zboží z přepravních listů, nebyla ničím prokázána.

- 9) Žalobce namítá, že v případě zpochybněných plnění (služby v oblasti technologických zařízení, oprav a montáží), žalovaný nezohlednil závěry rozsudku NSS dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ve věci *Kemwater ProChemie*.

V řízení před daňovými orgány bylo najisto postaveno, že skutečným dodavatelem byl Cotoran a služby od Cotoranu fakticky vykonal svědek K., který to v plném rozsahu potvrdil a stejně tak svědci M., P., J. a N., jejichž svědectví doplňují svědci S. a S.

K objasnění skutkového stavu mohl významně přispět i žalobcem navržený svědek K., který mohl nahradit svědectví zemřelého svědka G., když je vysoce pravděpodobné, že při realizaci prací pro K. obchodní společnost VaKo se G. mohl vyjádřit i o pracech pro Cotoran. Žalovaný ale svědka K. nevyslechl, čímž způsobil nedostatečné objasnění skutkového stavu.

Konečně závěr žalovaného, že: „zde existuje vysoká míra pravděpodobnosti, že daňový subjekt poskytl svému odběrateli AMO plnění pomocí vlastních pracovníků“ je zhola nepřezkoumatelná, protože žádný ze zaměstnanců žalobce neuvedl, že by realizoval služby od Cotoranu a tento závěr je tak pouhou spekulací žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a odkázal na napadené rozhodnutí a obsah správních spisů. Dále uvedl, že:

Ad 1) nepřesné znění výroku žalobou napadeného rozhodnutí nemohlo založit nezákonnost (a ostatně ani zmatečnost či nicotnost) žalobou napadeného rozhodnutí, když se jedná pouze o chybu v psaní. Z výroku napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný mění dotčené platební výměry, čemuž odpovídá i jeho odůvodnění.

Ad 2) žalobce podal odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům. Tato skutečnost vyplývá z jeho odvolání (body 1 a 20), kde žalobce uvádí, že navrhuje zrušení napadených rozhodnutí pro jejich nezákonnost. Nelze tak přisvědčit žalobci, že žalovaný postupoval nesprávně, když žalobcovu argumentaci vztáhl na všechny jím napadnuté dodatečné platební výměry a vypořádal ji. Postupem žalovaného nadto nedošlo ke zkrácení práv žalobce.

Ad 3) závěr pro zákonné odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH nemůže správce daně učinit výlučně na základě faktu neuhrazení daně a zmapování obchodních transakcí mezi subjekty v řetězci dle kontrolních hlášení, jak se snaží podsunout žalobce, nýbrž musí, kromě jiného, podrobným způsobem popsat existenci podvodu na DPH (tj. vyloučit možnost, že ztracená daň je pouhým důsledkem podnikatelského selhání dotčeného subjektu), což zcela logicky zahrnuje podrobné zjišťování skutkového stavu včetně výsledku statutárních orgánů dotčených subjektů. Není tak pravdou, že mezinárodní dožadání, která byla realizována právě za účelem výsledku statutárních orgánů subjektů účastných v řetězci podvodných obchodních transakcí, byla nadbytečná, naopak jednalo se úkony zcela účelné.

Ad 4) není nutné prokázat, že se osoba povinná k dani nějakým způsobem aktivně podílela na uvedeném daňovém úniku či z něj čerpala nějakou výhodu. Pokud osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, i když nějakým způsobem věděla, resp. vědět měla a mohla,

že se tímto pořízením účastní plnění, které je součástí úniku DPH spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží či služeb, je jí nutno odepřít nárok na odpočet v plném rozsahu.

Ad 5) žalovaný v bodech 90 až 92 žalobou napadeného rozhodnutí popsal důvody, pro které má za to, že se tato společnost účastnila podvodu na dani. Společnost měla virtuální sídlo bez provozoven, neprezentovala se na internetu, nezveřejňovala účetní závěrky. Byť vykazovala uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění, v období od 1. 1. 2017 do 30. 6. 2018 měla svůj bankovní účet bez pohybu. Současně si neplnila své povinnosti a celková výše jejich daňových nedoplatků byla ke dni 14. 5. 2018 v řádech sta tisíců Kč.

Ad 6) správci daně pro zákonné odmítnutí nároku na odpočet DPH postačí, pokud prokáže, že žalobce věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění od svého dodavatele účastní řetězce, který je zasažen podvodem na DPH, což v daném případě nastalo, jak vyplývá z bodů 64 až 137 žalobou napadeného rozhodnutí.

Ad 7) informace o tom, že dodavatel žalobce, společnosti SIDMAN s.r.o. je nespolehlivým plátcem, byla zveřejněna dne 17. 5. 2017, přičemž její zveřejnění trvalo do 20. 6. 2019, kdy přestala být informace o tom, že tato společnost je nespolehlivým plátcem zveřejňována, neboť jí byla ke dni 11. 6. 2019 zrušena registrace k DPH z důvodu zániku společnosti po její likvidaci ke dni 12. 6. 2019. Proto informace o tom, že společnost SIDMAN s.r.o. byla nespolehlivým plátcem, není od 21. 6. 2019 veřejně dostupná, což však nic nemění na faktu, že tato společnost zveřejněným nespolehlivým plátcem byla, a to do 17. 5. 2017 do 11. 6. 2019. Kromě toho, otázka označení společnosti SIDMAN s.r.o. jako nespolehlivého plátce není rozhodujícím faktorem při konstatování samotné existence podvodu na dani či vědomosti žalobce o něm.

Ad 8) všechny správci daně a žalovaným zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu prokazují, že o své účasti na podvodu na dani žalobce mohl a měl vědět. Žalovaný odkázal na body 107 až 129 napadeného rozhodnutí a částečně zopakoval argumentaci tam uvedenou. Domáhat se po správci daně či žalovaném, aby prokazoval vymáhání daně po předešlých člancích řetězce či realizoval ručení dle ust. § 109 zákona o DPH (tj. aplikoval instituty z odlišné fáze daňového řízení) tak již z principu není namístě. Tato otázka již byla ostatně opakovaně judikována i Nejvyšším správním soudem s jasným závěrem, že institut ručení nelze v této fázi řízení aplikovat.

Ad 9) žalovaný v souvislosti s otázkou přijetí služeb odkázal na body 138 až 177 napadeného rozhodnutí. Žalobce neprokázal, že mu předmětné služby dodal deklarovaný dodavatel Cotoran s.r.o., žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě nebyla prokázána ani existence deklarovaného zdanitelného plnění, a to v tom smyslu, že toto deklarované plnění nemohlo být poskytnuto kromě deklarovaného dodavatele ani dalším označeným subdodavatelem (První agrární s.r.o.) a že je vysoce pravděpodobné, že tyto služby provedl sám žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců. Uvedený závěr se opírá zejména o skutečnost, že místo, kde měly být služby poskytnuty (v té době areál Arcelor Mittal Ostrava a.s., dále jen „AMO“) podléhal přísnému režimu týkajícího se pohybu osob dovnitř areálu. Z provedeného dokazování je přitom zřejmé, že do areálu přitom neměl povolený vstup ani nikdo za deklarovaného dodavatele, ani z jím označeného subdodavatele První agrární s.r.o.

IV. Právní posouzení

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.

ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

8. Předně k námitce 1) soud přisvědčil žalobci, že žalovaný nepostupoval v souladu s § 116 odst. 1 daňového řádu, neboť ve výrokové části u dvou zdaňovacích období zamítl odvolání žalobce, a zároveň změnil výrok napadeného dodatečného platebního výměru. Nelze však pominout, že žalobce ani netvrdí, jak jej tento postup zkrátil na jeho právech. Z výrokové části napadeného rozhodnutí i z jeho odůvodnění je soudu zcela zřejmý úmysl žalovaného změnit platební výměry, neboť správce daně nesprávně zařadil do zdaňovacího období červenec 2017 jedno z plnění spočívající ve svařování svodnic, ačkoli si žalobce nárok na odpočet z tohoto plnění uplatnil až za zdaňovací období srpen 2017. Tuto chybu žalovaný předmětnou změnou napravil. Za této situace nelze tuto zjevnou chybu v psaní považovat za vadu s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a námitka je proto nedůvodná.
9. Obdobně soud hodnotil námitku 2). Žalobce neuvádí, jakým způsobem bylo přímo zasaženo do jeho práv tím, že žalovaný přezkoumal více prvostupňových rozhodnutí, než údajně požadoval. Žalobní námitka je nedůvodná.
10. Žalobce v rámci námitky 3) namítl prekluzi práva stanovit daň v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu. Ze správních spisů bylo zjištěno, že daňová kontrola za zdaňovací období měsíců únor až září 2017 byla zahájena dne 16. 1. 2018 a za zdaňovací období měsíce říjen 2017 dne 24. 5. 2018. V průběhu prvostupňového řízení byla provedena mezinárodní dožádání, na základě nichž zjistil správce daně podstatné skutečnosti o společnostech SIDMAN s. r. o. a I LOVE Parfems s. r. o. (viz např. bod 79-80 napadeného rozhodnutí a str. 63 a násl. ZDK), zapojených do podvodných řetězců v pozici tzv. missing tradera. Soud se ztotožnil s daňovými orgány, že tato dožádání nebyla nadbytečná a měla vliv na stavení lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Z pohledu soudu pro věc nejpodstatnější mezinárodní dožádání č. O202000570 bylo odesláno 13. 3. 2020 a dne 15. 7. 2020 byla správci daně doručena odpověď a protokol o výsledku jednatekky výše uvedených společností (tj. celkem 125 dnů). Dodatečné platební výměry, jimiž byl běh prekluzivní lhůty prodloužen o 1 rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, byly vydány dne 3. 3. 2021 a napadené rozhodnutí dne 2. 5. 2022, tedy v obou případech před uplynutím prekluzivní lhůty.

Podvod na DPH

11. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně provedenou daňovou kontrolou zjistil podmínky pro odmítnutí žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně na základě faktur přijatých od společnosti Cotoran z důvodu účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem. Správce daně kontrolou zjistil, že přímý dodavatel žalobce Cotoran obchodoval jako s dodavateli s těmito společnostmi: SIDMAN s.r.o. (dále jen „SIDMAN“), I LOVE Parfems s.r.o. (dále jen „Parfems“), První agrární, s.r.o. (dále jen „První agrární“) a HUDOP s.r.o. (dále jen „HUDOP“). Správcem daně zjištěné dodavatelsko odběratelské řetězce byly tyto:

únor a březen 2017

SIDMAN →Cotoran→žalobce

květen 2017

SIDMAN→Parfems→Cotoran→žalobce

červen–září 2017

První agrární→Cotoran→žalobce

říjen 2017

SIDMAN→HUDOP→Cotoran→žalobce

12. Ke společnosti SIDMAN správce daně zjistil, že měla sídlo v bytovém domě, neměla žádné provozovny ani webové stránky, podala přiznání k DPH za únor, březen a květen 2017, přičemž za únor a březen nevykázala žádná přijatá plnění, pouze uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku. Rovněž v květnu 2017 vykázala pouze uskutečněná plnění v tuzemsku a plnění uskutečněná v rámci režimu přenesení daňové povinnosti. Za všechny tři měsíce přiznala daň, žádnou však neuhradila. V měsících únoru a březnu 2017 tato společnost dodávala zboží téměř výhradně společnosti Cotoran a v květnu 2017 pak byl mezi ně vložen mezičlánek – společnost Parfems. Dle výpisu z bankovního účtu společnosti SIDMAN se v období od 1. 1. do 31. 10. 2017 neuskutečnily žádné kreditní ani debetní platby.
13. Ke společnosti Parfems správce daně zjistil, že měla sídlo na virtuální adrese, žádné provozovny ani webové stránky, podala přiznání k DPH za květen 2017, kdy vykázala přijetí plnění zdanitelných i plnění v rámci přenesené daňové povinnosti. Jejím jediným dodavatelem byla společnost SIDMAN a veškerá plnění byla dále přefakturována společnosti Cotoran. V daňovém přiznání vykázala vlastní daň ve výši 106 Kč, kterou neuhradila. Dle výpisu z bankovního účtu nebyly v období od 1. 1. 2017 do 2. 7. 2018 uskutečněny žádné kreditní ani debetní platby. Společnosti SIDMAN a Parfems měly v rozhodném období stejnou jednatelku a společníci J. G. s níž byla na základě mezinárodního dožádání provedena slovenskou finanční správou svědecká výpověď. Svědkyně vypověděla, že u notáře Mikity podepisovala připravené listiny, aniž by je četla, a za to dostávala 100–120 EUR. O činnosti společností SIDMAN a Parfems nic nevěděla.
14. Ke společnosti První agrární správce daně zjistil, že rovněž nemá žádné provozovny, ani webovou prezentaci, podala daňové přiznání k DPH za červen–září 2017, kde vykázala pouze uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku či plnění uskutečněná v rámci režimu přenesení daňové povinnosti a vůbec žádná přijatá plnění. Daň přiznala za období červen, červenec, srpen a září 2017 a žádnou z nich neuhradila. Společnost dodávala zboží výhradně společnosti Cotoran a měla v rozhodném období jednoho jednatele a společníka Š. B., jenž má nahlášen trvalý pobyt na adrese městského úřadu a nepodařilo se jej vypátrat, takže nemohl být vyslechnut na základě mezinárodního dožádání slovenskou daňovou správou.
15. Společnost HUDOP byla od 4. 9. 2018 v likvidaci, z obchodního rejstříku byla vymazána dne 14. 2. 2019. Společnost neměla v živnostenském rejstříku zapsány žádné provozovny, nebyla dohledána ani její webová prezentace. Dle výpisu z bankovního účtu společnosti HUDOP v období 1. 1. 2017 – 30. 6. 2018 nebyly uskutečněny kreditní ani debetní pohyby na bankovním účtu. Z přehledu osobního daňového účtu vyplývá, že celková výše nedoplatků se ke dni 14. 5. 2018 pohybovala v řádech sta tisíců Kč.
16. Společnost Cotoran měla rovněž virtuální sídlo, žádné provozovny a žádnou webovou stránku. V roce 2017 zaevidovala tržby v celkové výši 2 409 611 Kč, a to pouze za měsíc prosinec. Pro místně příslušného správce daně se krátce po skončení obchodování s žalobcem stala nekontaktní. Společnost Cotoran zboží pouze přefakturovávala svým

dvěma odběratelům, tj. žalobci a společnosti Finesteel, rovněž obchodující s hutním materiálem. Společnost Cotoran měla v rozhodném období jednoho jednatele a společníka J. N. a na konci roku 2017 byla přepsána na M. V. ze Slovenska.

17. Nestandardní prvky v dané věci byly popsány v bodech 64 a násl. napadeného rozhodnutí a lze je shrnout jako:
- problematické znaky zapojených článků v řetězci (virtuální sídlo, absence provozoven, skladů, zaměstnanců, webové prezentace, nezveřejňování účetních závěrek atd.),
 - platby neprobíhaly bezhotovostně u subdodavatelů SIDMAN a Parfems, neboť nebyly uskutečněny žádné kreditní ani debetní platby a společnost První agrární nemá v ČR žádný bankovní účet,
 - personální napojení společností SIDMAN a Parfems prostřednictvím jednatelky J. G. (bezdomovkyně), která ve výpovědi uvedla, že o činnostech daných společností nic nevěděla, nechala se do nich zapsat za částku kolem 100 EUR a připravené listiny podepisovala, aniž by je četla, za což dostávala finanční prostředky,
 - zboží se u společností SIDMAN a První agrární „nějak vyskytlo“, neboť tyto společnosti v daňových priznáních netvrdily žádná přijatá plnění, pouze plnění uskutečněná,
 - společnost Cotoran se krátce po ukončení obchodování s žalobcem stala pro správce daně nekontaktní a neumožnila mu ověřit její daňové povinnosti,
 - z výpovědi svědka N., jednatele společnosti Cotoran, vyplývá, že nevěděl, co kupuje, původ, kvalitu či jakost zboží neověřoval, jelikož si jeho odběratelé nikdy nestěžovali a nic nereklamovali.
18. Objektivní okolnosti, které měly v žalobci vzbudit pochybnosti o standardnosti obchodních transakcí, byly žalovněm popsány v bodech 107 a násl., soud na toto odůvodnění v podrobnostech odkazuje, nicméně stručně se jednalo o následující skutečnosti:
- společnost Cotoran založená dne 6. 12. 2016, se žalobci sama v průběhu ledna 2017 ozvala a nabídla mu zboží za výhodnou cenu či zboží na trhu nedostatkové,
 - žalobce musel vnímat, že společnost Cotoran je pouhý překupník zcela bez zázemí, webových stránek, zkušeností a referencí, jelikož know-how, zkušenosti a kontakty jsou pro takovou společnost klíčové. Společnost Cotoran se tímto zcela odlišuje od jiných dodavatelů žalobce,
 - žalobce se společností Cotoran sjednal vágní a stručnou rámcovou smlouvu, kvalitativně zcela jinou než s jinými dodavateli,
 - žalobce hradil Cotoranu na nezveřejněný bankovní účet, a to i po tom, co Cotoran upozornil na fakt, že nemá svůj bankovní účet zveřejněn, a to v rozporu s vnitřními kontrolními mechanismy,
 - žalobce hradil část plnění v hotovosti, přestože platby v hotovosti měl interními předpisy výslovně zapovězeny,
 - společnost Cotoran nepřišla se zbožím fyzicky do kontaktu, žalobce přesto nezjišťoval původ zboží, nesnažil se žádné skutečnosti ověřit ani od dopravců,
 - odvolatel musel vědět, že nízká cena hutního materiálu, tj. rizikového materiálu, může mít základ v daňovém podvodu.

19. Stěžejní pro otázku odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (úniku), je zásada zákazu daňových úniků (zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem) zdůrazňovaná v judikatuře SDEU (srov. rozsudky ve věci *Kittel a Recolta Recycling* či ve věci *Glencore Agriculture Hungary* a v nich citovaná judikatura). V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, sp. zn. C-596/21, SDEU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen „v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním“ (bod 17). V daném případě byla daňová ztráta nižší než nárokovaný odpočet dokonce již od počátku provedení podvodných transakcí, přesto SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „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, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40).
20. Dále lze v této otázce odkázat na rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, ve věci *MEGASTAR World*:
- „[26] 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).
- [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 nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spleteného 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, č. 3275/2015 *Sb. NSS, ALADIN plus*, bod 28).“

21. Ve smyslu výše uvedeného nebylo povinností správních orgánů identifikovat přesné propojení neodvedené daně s plněním, jenž se uskutečnilo mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Narušení neutrality daně nemuselo být ani přesně vyčísleno. Rozhodné bylo, že se žalovaný dostatečně zabýval, v čem narušení neutrality daně spočívalo a tuto okolnost doložil. K námitce, že žalobce plněním nezískal žádné daňové zvýhodnění, lze odkázat na závěry usnesení SDEU ze dne 14. 4. 2021, sp. zn. C-108/20, ve věci *Finanzamt Wilmersdorf* a dále ve výše citované věci *Finanzamt M*. Tato okolnost je irelevantní pro účely posouzení, zda se žalobce podílel na daňovém úniku.
22. Pouze na okraj soud poznamenává k žalobcově námitce neprokázání ztracené daně u HUDOP, že za říjen 2017 nebyla daň zaplacená u SIDMAN, tj. u článku předcházejícího v řetězci před HUDOP (viz zpráva o daňové kontrole str. 11-12).
23. Soud dále nesouhlasí s žalobcem, že namísto odepření nároku na odpočet DPH měly daňové orgány postupovat cestou aplikace institutu ručení dle § 109 ZDPH. K tomu soud ve stručnosti odkazuje na rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56. Dle něj § 109 daňového řádu „nelze označit za obecně využitelnou speciální právní úpravu ve věci *podvodů na dani z přidané hodnoty*“, přičemž Nejvyšší správní soud „konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti sbledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odepřít nárok na odpočet daně“ (body 48 a 42 citovaného rozsudku).
24. Krajský soud poznamenává, že žalobcem namítaná judikatura již byla překonána recentní judikaturou NSS a SDEU. Žalobní námitky 4) až 6) jsou tedy nedůvodné.
25. Pokud jde o žalobcovo zapojení do podvodného řetězce, resp. jeho vědomost o podvodu, správce daně a poté i žalovaný se rozsáhle, podrobně a podloženě věnovali jednotlivým skutečnostem, na nichž vystavěli závěry o účasti žalobce na podvodném řetězci. Krajský soud přisvědčuje žalobci, že každá jednotlivá okolnost může být samostatně nezpůsobitelná doložit jeho vědomou účast na daňovém podvodu, neboť se mnohdy jedná o zavedenou obchodní praxi, která je mezi obdobnými subjekty v běžném obchodním styku standardní, avšak tyto okolnosti je nutno hodnotit také v celkovém souhrnu. Obdobně se vyjádřil např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, který uvedl: „Ve vztahu ke zmíněným skutkovým okolnostem je třeba poznamenat, že pokud by je soud vnímal izolovaně, žádná z nich by pravděpodobně sama o sobě nemohla odůvodnit závěr, že žalobkyně (při zachování spravedlivě požadovatelné míry obezřetnosti) mohla o podvodném charakteru transakcí vědět. Uvedené skutečnosti je však při posuzování třeba hodnotit synteticky; právě ve svém celku totiž představují takový souhrn neobvyklých skutečností, který by u náležitě obezřetné obchodní společnosti, která provozuje ekonomickou činnost obvyklým způsobem, již měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu řetězce realizovaných transakcí. V takových situacích je namíste minimálně vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera ze strany daňového subjektu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017-60). Tím vyšší obezřetnost bude namíste v případě obchodování s komoditami, které jsou ve vztahu k daňovým podvodům hodnoceny jako rizikové...“.
26. K jednotlivým objektivním okolnostem soud odkazuje na výše uvedené shrnutí a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ve stručnosti ke svědecké výpovědi J. N. lze poukázat na skutečnost, že tento neuvedl, že navštívil sídlo žalobce, kde mu nabídl spolupráci v oblasti dodávek hutního materiálu ve značné výši, na rozdíl od žalobce uváděl, že k obchodním jednáním docházelo v různých restauracích a obchodních centrech. K absenci webových

stránek a virtuálnímu sídlu společnosti Cotoran lze uvést, že tyto skutečnosti nejsou samostatně způsobilé odůvodnit závěr o vědomé účasti na podvodu, avšak jedná se o další střípky mozaiky skutečností, které tento závěr podporují. Ohledně označení zboží za nedostatkové, soud považuje tuto úvahu žalovaného za racionální s ohledem na vyjádření žalobce, který sám v průběhu daňové kontroly sdělil, že se v období letních měsíců zvýšila poptávka po určitých typech plechů. K tomu soud dodává, že úvaha žalovaného v bodě 110 napadeného rozhodnutí je srozumitelná a logická a žalobce netvrdí žádnou konkrétní skutečnost, kterou by závěry v ní uvedené vyvrátil. K hutnímu materiálu jako rizikové komoditě lze odkázat na závěr žalovaného v bodě 121 napadeného rozhodnutí, se kterým se soud ztotožnil. K námitce vůči okolnosti, že se žalobce nezajímal o původ zboží, lze taktéž přisvědčit žalovanému. Za situace, kdy přímý dodavatel žalobce je toliko překupníkem, je tato skutečnost nestandardní a podporuje závěr o jeho nedbalosti.

27. Závěrem k námitce 7), že dodavatel SIDMAN nikdy nebyl označen jako nespolehlivý plátec, soud uvádí, že se jedná taktéž o střípek mozaiky. Žalobce dále nic neuvedl ke argumentaci žalovaného, že tato informace byla zveřejněna až do dne 20. 6. 2019, kdy přestala být zveřejňována, neboť společnosti SIDMAN byla ke dni 11. 6. 2019 zrušena registrace k DPH z důvodu zániku společnosti po její likvidaci ke dni 12. 6. 2019. Proto informace o tom, že společnost SIDMAN s.r.o. byla nespolehlivým plátcem, není od 21. 6. 2019 veřejně dostupná, což však nic nemění na faktu, že tato společnost zveřejněným nespolehlivým plátcem byla, a to do 17. 5. 2017 do 11. 6. 2019. Soud tedy neprovedl důkaz navržený žalobcem, neboť se jednalo o výpis z roku 2022, tedy pro věc nerelevantní.

28. Žalobní námitky 7) a 8) jsou nedůvodné.

Neprokázání hmotněprávních podmínek

29. Pokud jde o svářečské práce, žalovaný v bodech 138 až 174 důkladně popsal skutečnosti, které vyplývají z jednotlivých svědeckých výpovědí a listin, a následně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění jako takového. Soud i zde souhlasí s žalovaným, v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůrazňuje především to, že žalobci se nepodařilo propojit činnost pana G. se společností Cotoran (bod 171 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Za této situace považuje soud za nadbytečné hodnotit závěry o přístupnosti areálu „Důlní výztuže“. Není pravdou tvrzení žalobce, že by skutečným dodavatelem byl Cotoran, z obsahu správních spisů nevyplývá, že by to potvrdil svědek K. či další svědci, uvedení v žalobě. Pokud se jedná o námitku neprovedení výslechu svědka K., žalobce uvedl, že by tento mohl nahradit svědectví zemřelého svědka G. Vzhledem ke skutečnosti, že tento se realizace předmětných plnění neúčastnil, se soud ztotožnil s žalovaným, že tento svědek nemá vypovídací potenciál (srov. bod 172 napadeného rozhodnutí). Závěry rozsudku NSS dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ve věci *Kemwater ProChemie*, se v tomto případě neuplatní, neboť zde není žádná indicie, že by plnění mohl vykonat jiný plátec DPH a žalobce neprokázal, že by osoby, které označil jako potenciální dodavatele, toto plnění skutečně dodaly. Soud uzavírá, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z předmětných plnění. Žalobní námitka 9) je proto rovněž nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

30. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

31. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

Poučení:

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

Ostrava 22. května 2024

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu