



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

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

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 27. 3. 2020 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 4. 2018 č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje V.S.

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

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

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

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

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

Zjištění z obsahu správních spisů

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

z bankovního účtu, který svědek B. ovládal, a že tyto platby osobně prováděl. Svědek O. dne 14. 8. 2019 v rámci své výpovědi uvedl, že předmětné zboží nakupoval od svého dodavatele DOMINOR, kdy zboží mu bylo doručeno do skladu ve Slovenské Lupči, který v předmětném období vlastnil. V jiném vztahu než odběratelském se společností DOMINOR nebyl, ani nedisponoval razítkem společnosti DOMINOR.

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

Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci krajský soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
13. Krajský soud předesílá, že ve věci již jednou rozhodl rozsudkem ze dne 13. 7. 2021, č. j. 22 Af 22/2020-45, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení při závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.
14. Tento rozsudek byl však ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2023, č. j. 4 Afs 313/2021-50, ve kterém NSS dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, když krajský soud se nevypořádal s podstatnými námitkami žalovaného, které tento uváděl ve vyjádření k žalobě. Dále zdůraznil, že bylo třeba, aby sám krajský soud vyhodnotil, na kolik jsou s ohledem na okolnosti věci, a především pak argumentaci žalovaného dány takové skutečnosti, které poukazují na nestandardnost posuzovaných transakcí. Až na základě takového zvážení mohl v kontextu projednávané věci přistoupit k rozboru, zda ob stojí důvody, pro které žalovaný považoval opakovaný výslech svědka L. za zbytečný. Krajský soud se podle NSS nevypořádal s okolnostmi, které měly prokazovat existenci nestandardních okolností obchodování v řetězci, na které žalovaný v řízení o žalobě poukazoval. Až ve světle těchto okolností je třeba poté rozebrat, zda skutečně mohl k objasnění věci přispět opakovaný výslech pana L. Nadto, žalobce nijak nenamítal, že by výslech svědka B. byl proveden nedostatečně, jak uvedl krajský soud ve svém rozsudku.
15. Krajský soud následně rozhodl rozsudkem ze dne 14. 12. 2023, kterým žalobu zamítl. I tento rozsudek byl však zrušen rozsudkem NSS ze dne 28. 5. 2024, č. j. 10 Afs 36/2024-41.

16. NSS v uvedeném kasačním rozsudku uvedl, že „se krajský soud opomenul vypořádat s žalobními námitkami, které stěžovatelka k jednotlivým nestandardním okolnostem uváděla.

NSS zdůraznil, že není možné vzít za prokázané jednotlivé nestandardní okolnosti a činit na jejich základě závěry o důvodnosti odepření nároku stěžovatelky na odpočet DPH a ignorovat přitom argumenty, které stěžovatelka ve vztahu k těmto nestandardním okolnostem v žalobě uplatnila. NSS nesdílí názor žalovaného, podle nějž stačí, že se s příslušnými žalobními body krajský soud vypořádal implicitně. Aby mohl krajský soud vycházet z toho, že nastaly žalovaným popsané nestandardní okolnosti, bylo nutné níže uvedené a řádně uplatněné žalobní body vypořádat výslovně. To však krajský soud neučinil.

Krajský soud přijal žalovaným uváděnou nestandardní okolnost spočívající v absenci písemných smluv v situaci, kdy stěžovatelka a společnost DOMINOR uzavíraly obchody v hodnotě víc než 1 000 000 Kč, přičemž se jednatel stěžovatelky nikdy nesetkal se zástupcem odběratele a zprostředkovatel, pan L., tak učinil pouze jednou. V žalobě však stěžovatelka vysvětlovala, proč podle ní takový obchodní model byl racionální (mj. zkušenosti stěžovatelčina jednatele či důvěra ve zprostředkovatele a jím předložené dokumenty), jaká byla motivace jednotlivých účastníků transakcí (např. ekonomicky racionální neochota zprostředkovatele přijít o provize, pakliže by umožňoval přímý styk mezi stěžovatelkou a společností DOMINOR) a jak byly z hlediska spolehlivosti kontraktace zajištěny stěžovatelčiny zájmy prostřednictvím plateb, které za zboží obdržela vždy již před dodáním zboží. Krajský soud se k těmto námitkám nevyjádřil.

Podobné se týká skutečností, které krajský soud bez dalšího přijal, a to sice nedostatků CMR listů nebo dodacích listů. K tomu stěžovatelka v žalobě uváděla např. to, jak byl zvolen dopravce a jaké tento skýtal záruky pro řádnou dopravu zboží na místo určení na Slovensku. Stěžovatelka také namítala, že do října roku 2014 neměla důvod pochybovat o tom, že na slovenské straně je vše v pořádku (podání daňových přiznání společností DOMINOR, křížová kontrola souhrnných hlášení). Zároveň se stěžovatelka vyjadřovala k tomu, jak bylo možné, že její odběratel znal při platbách variabilní symboly, které až později obsahovaly vydané faktury; taktéž zdůrazňovala dle ní silný význam toho, že plnění probíhala bezhotovostně na její účet.

Právě s ohledem na shora uvedené stěžovatelka v žalobě formulovala námitku, že byla zkrácena její procesní práva tím, že daňové orgány neprovedly opětovný výslech pana L., jehož výpovědi by bylo možné vyvrátit údajně nepravdivá tvrzení pana B. K tomu přitom NSS uvádí, že přezkoumatelný závěr týkající se opakovaného výslechu jmenovaného svědka mohl krajský soud řádně provést až poté, co by se jednoznačně vypořádal s předcházejícími žalobními námitkami.

NSS shrnuje, že chybějící vypořádání všech shora uvedených žalobních námitek činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. NSS také znovu zdůrazňuje, že nijak nepředjímá závěry, ke kterým krajský soud při vypořádání opomenutých žalobních bodů dospěje. Proto také NSS nyní blíže nehodnotí jednotlivé kasační námitky, kterými se stěžovatelka vyjadřuje k okolnostem jejího obchodování se společností DOMINOR.

NSS dodává, že hodnocení jednotlivých závěrů žalovaného – ve světle žalobních námitek – nemusí být nijak dlouhé, aby bylo přezkoumatelné. Musí však reagovat na jednotlivosti případu, tj. posuzovat objektivní okolnosti nejen jednotlivě, ale i ve vzájemných souvislostech, a především se musí vypořádat s konkrétními žalobními námitkami týkajícími se těchto objektivních

okolností. Nelze si závěry správního orgánu přisvojit prostým souhlasem, aniž by je krajský soud nějak hodnotil nebo s jejich pomocí vyvracel dílčí stěžovatelčiny žalobní námitky. V takovém případě taková tvrzení nejsou ani tak vlastním odůvodněním krajského soudu jako spíše rekapitulací závěrů žalovaného. Přezkum správního rozhodnutí je přitom podstatou správního soudnictví. Úkolem správních soudů je jednak ověřit, zda správní orgány rozhodly v souladu se zákonem, jednak o tom přesvědčit i účastníka, který tento předpoklad zpochybnil. Z odůvodnění jejich rozsudků tak musí být zřejmý nejen výsledek přezkumu, ale i argumentační cesta, po níž soud ke svému výsledku dospěl.“

17. Krajský soud se tedy věci zabýval opětovně; rozhodl o věci bez nařízení jednání v souladu s § 51 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není.
18. Krajský soud považuje za potřebné předeslat, že Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), zejm. z rozsudků ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ze dne 21. 2. 2008, ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*, či rozsudku ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*. Z této judikatury plyne, že prokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.
19. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v bodě 25 rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, s tím, že tento pojem: „*nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a 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 a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné.*“
20. Ve vztahu k existenci podvodu tedy musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). 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, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. 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.

21. Z citované judikatury dále vyplývá, že užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, může být v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je tedy pravděpodobně hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).
22. 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 dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).
23. Na citovaná obecná východiska navázala judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž se podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, 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 nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. 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 možné lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce); ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správců daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nelze opomenout, že například požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (např. rozsudky ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, či ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40).
24. Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu ve výše popsáném smyslu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na tomto podvodu. V rozsudku ve věci *Optigen* totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (shodně rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49).

25. Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (rozsudek ve věci *Optigen*, bod 47). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (rozsudek ve věci *Kittel*, bod 51). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
26. Krajský soud dále připomíná, že SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nespĺňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu. Cílem povinnosti finanční správy a soudu odepřít nárok na odpočet je zejména uložení povinnosti řádné péče osobám povinným k dani. Povinností řádné péče se rozumí požadavek, aby se při každém hospodářském plnění ujistily, že plněními, která uskutečňují, se nebudou podílet na daňovém úniku. Takového cíle by přitom nemohlo 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. Jinak 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. Skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se tím účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku. To je dostatečným důvodem pro zbavení této osoby nároku na odpočet, aniž by bylo nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na daňových příjmech.
27. Účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem tedy není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, nebo ze dne 7. 9. 2019, č. j. 6 Afs 158/2019-63).

28. Při posuzování subjektivní stránky judikatura Nejvyššího správního soudu připouští možnost prokázat účast na podvodu (ať už nedbalostní či vědomou) i prostřednictvím nepřímých důkazů. O vědomé účasti na podvodu přitom může za určitých okolností svědčit i skutečnost nastalá až po skončení daňového podvodu (rozsudek ze dne 6. 9. 2022, č. j. 7 Afs 225/2020-79, bod 31). Závěr o vědomé (nikoliv nedbalostní) účasti na podvodu na DPH lze pak učinit jen tehdy, pokud se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět. V takovém případě nemůže být tento subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudky ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17 a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body 57 až 60).
29. Krajský soud dále připomíná, že pokud daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79).
30. V nyní přezkoumávaném rozhodnutí žalovaný nejprve dospěl k závěru, že odběratel žalobce DOMINOR byla nestandardně se chovající společnost, která po provedení předmětných transakcí zanikla a nástupce odběratele nekomunikuje se správcem daně a nespolupracoval při daňové kontrole, čímž bylo znemožněno prověřit celý obchodní řetězec.
31. Žalovaný dále poukázal na to, že ačkoli bylo mezi žalobcem a jeho odběratelem obchodováno se zbožím za částky přesahující 1 000 000 Kč za jednu dodávku zboží, neměly společnosti uzavřeny mezi sebou žádné smlouvy. Tato skutečnost je nestandardní zvláště za situace, kdy se žalobce nikdy neseťkal se zástupcem odběratele, neboť vše za žalobce vyřizoval jím pověřený zprostředkovatel pan L.; tento se však se zástupcem odběratele setkal osobně pouze jednou na čerpací stanici, což při podobných obchodech lze považovat za rovněž nestandardní.
32. Z napadeného rozhodnutí rovněž vyplývá, že žalobce měl jako přílohu daňových dokladů předložit dodací listy, na nichž však na místě odběratele figurovala Fio banka, a. s. Žalovaný rovněž zjistil, že na žalobcem předložených CMR listech nejsou uvedeny podstatné náležitosti podle vyhl. č. 11/1975 Sb., o Úmluvě CMR, a to např. místo a datum převzetí zásilky, potvrzení příjemce zboží, vyjádření množství zboží, příp. jsou na některých CMR listech uvedeny nepravdivé či rozporné údaje, přičemž v této části žalovaný odkázal na zjištění prvostupňového správce daně obsažená ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný vyhodnotil jako krajně neobvyklé jednání subjektů v řetězci, které si vzájemně odsouhlasovaly CMR listy s absentujícími či chybnými údaji, a to při absenci jakékoli uzavřené písemné smlouvy.
33. Jako nestandardní žalovaný vyhodnotil dále skutečnosti, které vyplynuly z výslechu svědka B., jednatele DOMINOR, u kterého byl přítomen také žalobce, a sice, že svědek jako jednatel odběratele vůbec neviděl dodávané zboží, nestaral se o objednávání zboží, vše dle svého tvrzení nechal na panu O., tedy osobu jednající za odběratele DOMINOR jako konečného odběratele žalobcem dodávaného zboží. Jednatel odběratele přitom vystupoval ve všech transakcích po formální stránce, kdy platil žalobci ze svého bankovního účtu za dodané plnění a zároveň podepisoval některé doklady. Uvedené svědčí podle žalovaného o

tom, že DOMINOR vystupovala pouze jako formální členek, jehož úkolem bylo po provedení transakcí „zmizet ze scény“.

34. O nestandardním průběhu transakcí dále podle žalovaného svědčí také zjištění ze svědecké výpovědi pana O., jednatele odběratele společnosti DOMINOR, kterému bylo zboží doručováno do jeho skladu ve Slovenské Lupči, kde byly potvrzovány CMR listy razítkem společnosti DOMINOR.
35. Žalovaný v neposlední řadě zdůraznil, že součástí daňových dokladů vystavených žalobcem společností DOMINOR byla taktéž cena za dopravu, přestože nemohla být žalobci s ohledem na účtování ceny sazbou za kilometr v té době známa.
36. Z uvedených okolností žalovaný dovodil existenci podvodu na DPH při detekci chybějící daně u společností DOMINOR.
37. Pokud se jedná o existenci objektivních okolností, zdůraznil žalovaný zejména způsob sjednávání předmětných transakcí, když žalobce sjednával se svým odběratelem dodávku zboží prostřednictvím zprostředkovatele pana L., který mu měl zprostředkovávat odběratele na Slovensku, naproti tomu však se svými polskými odběrateli jednal žalobce sám. Do obchodování se společností DOMINOR se žalobce za uvedené situace pustil se zbožím přesahujícím milionové hodnoty za jednotlivé dodávky, aniž by se sešel s jednatelem odběratele či aniž by se o tuto společnost více zajímal. Se společností DOMINOR jednal bez smluvního zajištění, ač se svými jinými odběrateli smlouvy běžně uzavírá. Společnost DOMINOR přitom byla za zdaňovací období roku 2014 největším odběratelem žalobce. Objektivní okolností je zároveň okolnost svědčící o existenci podvodu na DPH, a to absence náležitostí na CMR listech (jak uvedeno shora). Za objektivní okolnost je podle žalovaného třeba považovat také to, že odběratel DOMINOR uváděl při platbách za dodané zboží jako variabilní symbol číslo daňového dokladu, který však byl vystaven až o několik dní později. Uvedené skutečnosti tedy svědčí k závěru, že žalobce měl a mohl vědět o existenci podvodu na DPH a o zapojení v něm. Z uvedených skutečností nad to vyplývá, že žalobce nepřijal dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu.
38. Krajský soud dospěl k závěru, že při zohlednění námitek žalovaného vyjádřených v průběhu soudního řízení nelze přiznat důvodnosti žalobním námitkám.
39. Pokud žalobce namítal stran nestandardních okolností závěry žalovaného, že takovou okolností je absence smluvního zajištění, je potřeba vyzdvihnout, že ačkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně uvedl, že společnosti v řetězci neměly uzavřeny žádné smlouvy, je třeba z kontextu dalších žalovaným uvedených skutečností v bodu [39] napadeného rozhodnutí učinit závěr, že žalovaný za nestandardní považoval neexistenci písemných smluv (viz věta třetí v uvedeném bodu rozhodnutí). Neexistenci smluvního zajištění přitom žalovaný zdůraznil při zohlednění dalších skutečností, krom hodnoty jednotlivých transakcí zohlednil obchodování s neproověřenými společnostmi, když se žalobce nesetkal se zástupci společnosti DOMINOR a vše za něj vyřizoval pan L., který se s jednatelem společností DOMINOR setkal pouze jedenkrát na čerpací stanici. Žalovaný zdůraznil, že společnosti, které se snaží o generování zisku a prodávají své zboží za účelem podnikání, běžně uzavírají se svými dodavateli a odběrateli smlouvy, aby mohly prokázat vlastnictví zboží či v případě sporu uplatnit smluvní ustanovení. V kontextu uvedeného tak není pravdou, že by žalovaný, jak žalobce namítá, záměrně přehlížel, že smlouvy se dají sjednat i ústně. Je přitom třeba poukázat na to, jak správně žalovaný zdůraznil v napadeném

rozhodnutí ve vztahu k otázce vědomostního testu, že zatímco s jinými odběrateli žalobce uzavíral smlouvy, se společností DOMINOR písemnou smlouvu neuzavřel.

40. Krajský soud na rozdíl od žalobce nepovažuje za dostatečné zajištění v projednávaném případě platbu za zboží předem. Byť z povahy věci je platba za zboží předem jedním ze vhodných nástrojů zajištění splnění povinností odběratelem, je třeba přisvědčit žalovanému, že z pohledu otázky (ne)existence daňového podvodu je nestandardní, spolehne-li se dodavatel právě a pouze na to, že za své zboží dostane zapláceno. Jestliže, jak bylo zjištěno v projednávané věci, žalobce počal obchodovat se společností, kterou si řádně neproověřil, když se ve všem spoléhal na zprostředkovatele, přičemž hodnota transakcí byla v řádech vyšších statisíců či miliónů korun, jedná se jednoznačně o indicii značící nestandardní jednání. Touto optikou je nevýznamné, zda platby probíhaly bezhotovostně či hotovostně.
41. Krajský soud posoudil také jako nedůvodnou námitku žalobce týkající se závěrů žalovaného o nestandardnosti spočívající v tom, že žalobce se při sjednávání transakcí se společností DOMINOR spoléhal pouze na zprostředkovatele pana L. Jakkoli mohl být či byl pan L. jednateli žalobce znám z dřívější doby, tato okolnost sama o sobě nemůže vést k rezignaci žalobce na jakoukoli další kontrolu prováděných transakcí. Žalobci tedy nelze primárně vytknout to, že jednal prostřednictvím zprostředkovatele, ale to, že v souhrnu všech zjištěných skutečností nepřijal žádná opatření k tomu, aby měl dostatečný přehled o prováděných transakcích. Bylo věcí žalobce, aby postupoval s péčí řádného hospodáře a nespokojil se s tím, že „obchody fungují“ (viz bod III.3 žaloby). Jelikož totiž žalobce přijímal zdanitelná plnění od svého odběratele, bylo jeho povinností počínat si tak, aby pokud možno zamezil účasti na daňovém podvodu.
42. V projednávané věci však byly zjištěny závažné nedostatky na dodacích listech a CMR listech, nehledě na to, že součástí daňových dokladů vystavených žalobcem byla také cena za dopravu, přestože s ohledem na způsob sjednávání ceny nemohla být žalobci známa její výše. Pokud se žalobce v žalobě dovolával toho, jakým způsobem byla zajištěna doprava – u dopravce O. P., pak se jedná pouze o tvrzení žalobce ničím nepodložená. Např. to, že vozidla dopravce byla vybavena GPS zařízením a že „řidiči dopravce jsou profesionálové, a tak přistupovali ke všem činnostem, včetně formálních náležitostí dokladů zboží“. Samotné vybavení vozidel systémem GPS a tvrzená profesionalita řidičů jsou jistě chvályhodné, pokud by však žalobce byl schopen z těchto skutečností dovodit, že to byl právě on, kdo zajistil potřebná opatření ke kontrole transakcí, tedy např. že by zpětně dostával informace o polohách vozů, že by následně kontroloval dodací listy či CMR listy a v případě nedostatků nějakým rozumným způsobem reagoval atd.
43. Z tohoto pohledu nemůže obstát stěžejní námitka žalobce, že měl být zkrácen na svých právech, pokud nebyl proveden opakovaný výslech pana L. Žalovaný totiž odůvodnil neprovedení jeho výslechu tím, že není zásadní, zda se pan L. s panem B. skutečně setkal, ale zejména pasivita žalobce ve vztahu k přezkoumávaným transakcím. S tímto se krajský soud ztotožňuje. Jestliže žalobce navrhoval opakovaný výslech svědka L. k okolnostem, za jakých se s ním setkal a jak od něj získal kopii dokladu totožnosti a k vyvracení tvrzení svědka B., že tento pana L. nezná, pak opakovaný výslech pana L. by skutečně nemohl nic změnit na závěrech žalovaného o způsobu žalobcova jednání ve vztahu k předmětným transakcím, tedy o jeho pasivitě, rezignaci na jakékoli kontrolní mechanismy a obecně jeho nedostatečné obezřetnosti.

44. Krajský soud považuje v uvedených souvislostech za vhodné zdůraznit, že dle ustálené judikatury SDEU i NSS je při zkoumání objektivních okolností nutné na tyto okolnosti hledět jako na celek indicií. Objektivní okolnosti ve smyslu 2. podmínky odepření odpočtu lze chápat jako takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*, bod 60, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, čj. 5 Afs 11/2022-47, a v něm citovaná judikatura). Tyto objektivní skutečnosti tvoří dílčí indicie. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu více indicií tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Není totiž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 atp.).
45. Krajský soud přitom s ohledem na judikaturu zdůrazňuje, že jako je tomu i v nyní projednávané věci, některé okolnosti mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení jeho dobré víry (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42); není proto chybou s vlivem na zákonnost rozhodnutí, smísí-li správci daně některé okolnosti v pasážích věnovaných jednotlivým krokům vědomostního testu, pokud z nich žalovaný dovodí správné závěry ve vztahu k těmto krokům.
46. Pokud žalobce v žalobě ve vztahu k tzv. vědomostnímu testu popisuje jednotlivé kroky, které podle něj vyvrací *domněnky* žalovaného o rezignaci na minimální obezřetnost, nelze těmto tvrzením/námítkám přiznat jakékoli důvodnosti. Absence pochybností žalobce při obchodování se společností DOMINOR byla dána v zásadě právě jen na podkladě úvaze žalobce o důvěryhodnosti pana L. jako zprostředkovatele, neboť tohoto jednatel žalobce znal již více než 2 roky z předchozí spolupráce. Krajský soud opakovaně nezpochybňuje možnost zajištění transakcí prostřednictvím zprostředkovatele, se kterým má dodavatel zkušenosti, nicméně problematické zůstává, pokud žalobce v duchu důvěry ve zprostředkovatele rezignuje na v zásadě jakékoli kontrolní mechanismy. Z žaloby lze vysledovat, že žalobci stačilo, že mu byla panem L. předložena kopie občanského průkazu pana B. jako doklad o tom, že pan L. s panem B. jednal. Pokud by žalobce následně kontroloval průběh transakcí, zajímal se o správnost údajů na dodacích či CMR listech atd., pak samotný způsob sjednání transakcí a navázání spolupráce s odběratelem by bylo možno akceptovat.
47. Shodný závěr platí také pro žalobcem opakovaně zdůrazňovanou platbu předem za dodávané zboží. Jak soud již shora uvedl, byť z povahy věci je platba za zboží předem jedním ze vhodných nástrojů zajištění splnění povinností odběratelem, je třeba přisvědčit žalovanému, že z pohledu otázky (ne)existence daňového podvodu je nestandardní, spolehne-li se dodavatel právě a pouze na to, že za své zboží dostane zapláceno. Jestliže žalobce počal obchodovat se společností, kterou si řádně neprověřil, když se ve všem spoléhal

na zprostředkovatele při zohlednění hodnoty transakcí svědčí jeho jednání o nedostatečné obezřetnosti žalobce při sjednávání transakcí, jakož i o jeho vědomosti o zapojení do podvodu na DPH.

48. Krajský soud tedy shrnuje, že vyhodnotil jako správný závěr žalovaného o existenci podvodu na DPH, přičemž ze shora uvedených důvodů přisvědčuje žalovaným identifikovaným nestandardním okolnostem. Jakkoli lze v obchodním styku považovat za běžné uzavírání obchodů prostřednictvím zprostředkovatele, lze již při zohlednění dalších skutečností považovat za nestandardní, pokud žalobce pověřením uzavírání obchodů zprostředkovatele v zásadě rezignoval na kontrolní mechanismy a prověření transakcí. Spokojil se totiž v zásadě pouze s tím, že za dodávané zboží bylo placeno odběratelem předem, ačkoliv se již nezajímal o dodání zboží (o jeho osud), o průvodní CMR listy, odběratelem vystavené daňové doklady atd., zvláště za situace, kdy nebyla s odběratelem uzavřena písemná smlouva při dodávkách zboží s vysokou hodnotou, ačkoliv sám žalobce při uzavírání obchodů s jinými svými odběrateli postupoval obezřetně.
49. Ačkoli by jednotlivé nestandardní, potažmo objektivní okolnosti samy o sobě nemusely svědčit o existenci podvodu na DPH, ve svém souhrnu již o existenci podvodu svědčí. Zároveň krajský soud přisvědčuje také tomu, že jednotlivé okolnosti vedou k jednoznačnému závěru o tom, že za dané situace žalobce měl a mohl vědět o existenci podvodu na DPH a o svém zapojení v něm, když žalobce ani v žalobě nepřináší žádné relevantní argumenty, které by mohly svědčit o opaku.
50. Je zcela evidentní, že žalobce rezignoval na jakékoli kontrolní mechanismy a neučinil dostatečné kroky k zabránění své účasti na podvodu. Jak soud uvedl již výše, při respektu k veškeré shora citované judikatuře, žalovaným zjištěné okolnosti navázání obchodní spolupráce, průběh transakcí, neexistence kontroly, spoléhání se na zprostředkovatele a další, svědčí jak pro závěr o existenci daňového podvodu, tak o vědomosti žalobce o účasti na něm a o nepřijetí dostatečným opatření k zabránění účasti na podvodu.
51. Krajský soud má přitom za správný také závěr daňových orgánů o existenci chybějící daně, která byla detekována u odběratele žalobce DOMINOR, který po ukončení transakci zanikl a jeho nástupce byl pro správce daně nekontaktní. Došlo tak k narušení daňové neutrality.

Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Ostrava 5. září 2024

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu