



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců
Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **ELKO TRADING, spol. s r. o. – v konkurzu**, IČO 607 20 743
sídlem K terminálu 507/7, 619 00 Brno
zastoupená společností vykonávající daňové poradenství **ORKÁN
plus, s. r. o.**, IČO 276 86 710
sídlem Makovského náměstí 3147/2, 616 00 Brno

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

za účasti osoby
zúčastněné na řízení: **ALFA insolvenční v. o. s.**, IČO 079 70 692
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice
insolvenční správce žalobkyně
zastoupený Mgr. Davidem Vaníčkem, Ph.D., advokátem
sídlem Hlinky 505/118, 603 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2020, č. j. 39356/20/5300-22443-702189,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně brojí proti výměru daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) jako důsledku účasti na kolotočovém daňovém podvodu. Zdejší soud vyhověl žalobnímu bodu spočívajícímu v tvrzení, že platební výměr byl vydaný po uplynutí prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení s tím, že žádosti o mezinárodní spolupráci při šetření daňového podvodu byly důvodné a jako takové způsobily pozastavit běh prekluzivní lhůty. Vedle běhu lhůt žalobkyně namítala také opodstatněnost závěru správních orgánů o její účasti na daňovém podvodu.

II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů a soudů

2. Rozhodnutím ze dne 14. 5. 2020, č. j. 2694349/20/3002-50521-706477, vyměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 1 203 566 Kč. Odmítl její nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (elektronika – CISCO compatible, SSD disk) od dodavatelů TEFCO CZ, a. s. (dále „TEFCO CZ“), a N.I.N.A. INVEST s. r. o. (dále „N.I.N.A.“), neboť dospěl k závěru, že byla součástí daňového podvodu. Toho se žalobkyně účastnila, o čemž na základě objektivních okolností mohla a měla vědět. Současně v rámci obchodování s daným zbožím nepřijala dostatečně účinná opatření k zamezení své možné účasti na identifikovaném podvodu na DPH.
3. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2020, č. j. KSBR 56 INS 9764/2020-A-16, byl zjištěn úpadek žalobkyně, na její majetek byl prohlášen konkurz. Ustanovený insolvenční správce informoval zdejší soud o uplatňování práv osoby zúčastněné na řízení podle § 34 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Náleží mu podle § 229 odst. 3 písm. c) zákona č. 182/2006, o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), dispoziční oprávnění ve vztahu k majetkové podstatě žalobkyně.
4. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí bránila u zdejšího soudu, který ho rozsudkem ze dne 21. 2. 2023, č. j. 29 Af 81/2020-126, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle zdejšího soudu byla daň stanovena až po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Běh lhůty nebyl staven v důsledku mezinárodních dožádání zaslaných žalovaným do Spolkové republiky Německo a na Slovensko, neboť je soud považoval za nadbytečná.
5. Žalovaný tento rozsudek napadnul kasační stížností, již Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 6. 2024, č. j. 2 Afs 77/2023-40, vyhověl. Dospěl na rozdíl od krajského soudu k závěru, že žádost o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo byla opodstatněná. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně se tak v části stavěla a rozhodnutí žalovaného nabylo právní moc před jejím uplynutím. Nejvyšší správní soud věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení a posouzení zbylých námitek žalobkyně.

III. Argumentace žalobkyně

6. Žalobkyně namítala, že žalovaný nesprávně aplikoval závěry judikatury ve věcech týkajících se podvodů na DPH. Správce daně navíc vydal platební výměr po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť na danou věc nesprávně aplikoval § 148 odst. 4 písm. f) tohoto zákona ohledně stavení běhu lhůty pro stanovení daně z důvodu mezinárodní spolupráce při správě daní.
7. Dle žalobkyně nelze souhlasit se závěrem žalovaného, že v řetězci firem, které si přeprodávaly zboží, jež následně žalobkyně koupila a z něhož jí žalovaný odmítl přiznat nárok na odpočet daně, chybí příslušná daň. Společnosti stojící v řetězcích před žalobkyní, které si zboží přeprodávaly, daň z těchto plnění přiznaly. Chybějící daň tak žalovaný nesprávně vztahuje ke zcela jinému zboží a k nekontaktnosti zúčastněné osoby, i když ona daň z dotčeného zboží přiznala. V řetězcích společností tak daň z obchodovaného zboží nechyběla, žalovaný ji přesto požaduje zaplatit po žalobkyni, a to ve formě nevrácené DPH, kterou žalobkyně svým dodavatelům zaplatila. Tento postup je v rozporu s principem spotřeby, tedy vybírání DPH v tom členském státě, do něhož bylo zboží dodáno, případně v němž bylo spotřebováno. Žalovaný tak na žalobkyni nepřipustně přenáší daňovou povinnost osob stojících v řetězci daleko před ní, aniž by prokázal příčinnou souvislost mezi žalobkyní a daní chybějící ze zcela jiného zboží, přičemž s nekontaktními osobami žalobkyně neměla co do činění. Žalobkyně totiž své povinnosti plnila, nechovala se neobvykle a se správcem daně při daňové kontrole spolupracovala. Z popisu okolností zjištěných správcem daně vyplývá, že to byly právě osoby stojící v řetězci před žalobkyní, které se chovaly nestandardně. Přitom to byla ale žalobkyně, již nebyl v souvislosti s účastí na těchto obchodech přiznán nárok na odpočet daně. Ovšem i z okolností podvodu popsaných ve zprávě o daňové kontrole musí být zřejmé, že chování žalobkyně a osob stojících před ní bylo zcela rozdílné.
8. Žalobkyně dále namítla, že správce daně neshromáždil dostatečné množství silných objektivních okolností, které jsou krajně neobvyklé a nevýhodné, na jejichž základě by bylo možné usoudit, že mohla a měla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný zcela ignoroval okolnosti, za nichž žalobkyně obchodovala, tedy to, že se předmětné obchody nijak nevymykaly běžnému obchodnímu modelu žalobkyně, a to ani co do sortimentu, ani co do výše obchodovaného zboží. To, že je potřeba okolnosti obchodních případů posuzovat z hlediska běžného obchodního modelu, přitom plyne i z judikatury.
9. Žalobkyně přijala dostatečná opatření, aby vyloučila svoji účast na daňovém podvodu. Přestože samotné obchody byly vyššího objemu, nebyla tato okolnost pro ni nijak neobvyklá. Obchodovalo se s komoditou, která odpovídala obchodnímu portfoliu žalobkyně a na trzích, které jsou k těmto účelům zřízeny (tzv. „tradingové obchody“). Žalobkyně činila řadu opatření k ověření dodavatelů, k fyzickému ověření dodávek zboží, i ve vztahu k placení za zboží. Neexistovaly žádné okolnosti, které by v ní měly vzbudit podezření o účasti na podvodu na DPH a jež by vyvolaly potřebu podrobného zkoumání dodavatelů.
10. Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

IV. Argumentace žalovaného

11. Žalovaný setrval na svých skutkových a právních závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že nijak nerozporuje, že by každá mezinárodní žádost (tj. prověřování

kohokoli kdykoli či nesouvisející s obchodní činností žalobkyně) musela nutně mít vliv na běh prekluzivní lhůty, nicméně ve zde řešených případech byla odůvodněna nutnost jejich provedení, a to bez ohledu na výsledek, kdy v případě žádosti do Německa kolotočový podvod se zbožím nebyl prokázán a ve druhém případě odpověď na mezinárodní žádost přispěla k detekci podvodu na DPH. Rozporované žádosti o mezinárodní spolupráci tak byly plně způsobilé pozastavit běh prekluzivní lhůty. Nic na tom nemění ani tvrzení žalobkyně ohledně časové nenáročnosti těchto žádostí (celkem obě přibližně 3 měsíce). Správce daně řádně daňovou kontrolu dokončil v prodloužené lhůtě pro stanovení daně, přičemž rozklíčování podvodných řetězců, zjištění narušení neutrality DPH včetně chybějící daně v každém řetězci a provedení vědomostního testu zabere určitý čas.

12. Odůvodněn byl též závěr, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy daňovým podvodem ve smyslu ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále „SD EU“). K tíži žalobkyně však byly přičteny pouze objektivní okolnosti související s jejími přímými dodavateli, které byly samozřejmě prověřovány *ex post* po uskutečnění předmětných obchodů. V případě žalobkyně byly dány silné objektivní okolnosti, z nichž vyplynulo, že o předmětném daňovém podvodu žalobkyně měla a mohla vědět. Rovněž není možné mít za to, že v rámci šetřených obchodních transakcí postupovala žalobkyně v dobré víře, neboť nebylo zjištěno, že by přijala opatření, která by byla k dané situaci adekvátní a jež by její účasti na daňovém podvodu mohla zamezit. Žalobkyně sice zdůrazňuje, že učinila, co učinit mohla, přijatá opatření však žalovaný považuje za nedostatečná, přičemž okolnosti stran úhrady předmětných plnění se jeví jako podezřelé. Obchodování mimo oficiální trh s sebou nese určitá specifika, kterých si žalobkyně byla evidentně vědoma, přesto právě s přihlédnutím k nákupu zboží mimo oficiální distribuci toto v rámci přijatých opatření nezohlednila. Správce daně činil žalobkyni odpovědnou pouze za jednání ve vztahu k jejím přímým dodavatelům, neboť si vůbec nemusela být vědoma, že někdo v řetězci neodvedl DPH.
13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Další podání ve věci

14. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na své žalobní argumentaci. K námitce prekluze dále sdělila, že nezpochybňuje pravomoc žalovaného ověřovat okolnosti obchodních případů. Pokud však mají tak zásadním způsobem zasahovat do jejího práva na stanovení daně v zákonem stanovených lhůtách, nesmí tato pravomoc přesahovat rámec toho, co ještě žalobkyně je povinna strpět. Jinými slovy optikou žalovaného by mohla prověřovat obchodní případy do hloubky a v podstatě „donekonečna“, protože vždy v každém obchodním případě lze „mapovat řetězec“ toku zboží a úhrad v řadě obchodníků před obchodníkem i po něm. S tímto nelze souhlasit. Ze zasláných žádostí a lhůt je zřejmé, že správce daně mohl daňovou kontrolu dokončit v řádných lhůtách, neboť dožádané členské státy informace poskytly relativně rychle a správce daně měl dostatek času na vyměření daně.
15. Žalovaný ve svém navazujícím vyjádření též setrval na své již dříve uplatněné argumentaci.
16. Osoba zúčastněná na řízení uvedla, že dle jejího názoru je žaloba oprávněná, postup správce daně a žalovaného byl nezákonný. Orgány finanční správy neoprávněným způsobem rozšiřují okruh subjektů, jejichž přesná znalost poměrů, resp. neznalost byla žalobkyni kladena k tíži. Dále též neoprávněně přenesly důkazní břemeno na žalobkyni. V rozporu

s ustálenou rozhodovací praxí vyšších soudů se nezabývaly skutečnou povahou obchodování žalobkyně, tj. tradingem a jeho specifiky, pročez nemohly dojít k závěru, že došlo k naplnění tzv. „objektivních skutečností“. Jejich závěry jsou mnohdy nelogické, v rozporu s předloženými důkazními prostředky a z převážné části jsou založeny toliko na jejich subjektivních pocitech, které však nemají jakoukoliv důkazní hodnotu. Namísto řádné snahy o postižení případných pachatelů potenciálních daňových podvodů postihly jediný subjekt, který s nimi v rámci kontroly spolupracoval, neboť se zjevně jednalo o nejjednodušší způsob vyřešení dané věci. Osoba zúčastněná na řízení navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

17. V návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený ve výše zmíněném rozsudku se zdejší soud opětovně dotázal účastníků řízení na jejich stanoviska k věci.
18. Žalobkyně na výzvu nereagovala. Žalovaný setrval na svém stanovisku. Připomenul současně zamítavý rozsudek zdejšího soudu podaný stejnou žalobkyní v obdobné věci ze dne 21. 2. 2023, č. j. 29 Af 31/2020-168, a navazující zamítavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023-59. Osoba zúčastněná na řízení uvedla, že na svých tvrzeních trvá a nijak je nemění ve světle právního názoru Nejvyššího správního soudu.

VI. Posouzení věci

19. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., bez nařízení jednání, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
20. V předchozím řízení zdejší soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K dalším žalobním námitkám se soud nevyjádřil, neboť jejich posouzení nemělo význam pro výsledek řízení. Protože je Krajský soud v Brně vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu v této věci, akceptuje, že žádost o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo byla důvodná, došlo proto ke stavení prekluzivní lhůty pro stanovení daně a napadené rozhodnutí nabylo právní moc před jejím uplynutím. Nyní se tedy zdejší soud vypořádá se zbylými námitkami žalobkyně vznesenými v její žalobě. K nim se doposud krajský soud ani Nejvyšší správní soud nevyjádřil.
21. Krajský soud předesílá, že z obsahu žaloby i z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobní námitky jsou obsahově i formulačně obdobné s námitkami, které žalobkyně předestřela již v odvolacím řízení. Koneckonců samotné argumentační schéma použité v žalobkyně je vystavěno na rekapitulaci závěrů, na jejichž základě žalovaný odmítl odvolací námitky žalobkyně, přičemž na ně žalobkyně reaguje nesouhlasnými námitkami s tím, že se jedná o postup a názor nesprávný, nezákonný a účelový. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 přitom platí: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ Krajský soud proto uvádí, že s ohledem na obsáhlost žalobních námitek, které se

nadto do značné míry opakují s odvolacími námitkami, nepovažuje za nezbytné se jimi zde opětovně zevrubně zabývat. Krajský soud tak činí i z toho důvodu, že se právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s odvolacími námitkami žalobkyně důkladně vypořádal, ztotožňuje, přičemž ve své argumentaci se bude do značné míry opírat o příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zde uvedenou argumentaci žalovaného, kterou považuje za přesvědčivou a plně korespondující s judikaturou

VI. 1 Obecná východiska

22. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobkyně s oprávněností postupu správce daně a žalovaného, na jehož základě žalobkyni neuznali odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelných plnění (nákup elektroniky) v předmětných zdaňovacích obdobích, a to z důvodu zaviněné účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
23. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil SD EU (např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
24. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře SD EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo ji přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní). To může být následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, jemuž vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastříti vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní*

vazby mezi zúčastněnými subjekty“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).

25. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. V této souvislosti nelze považovat za dostatečné tvrzení, že u jednoho z článků obchodního řetězce nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně totiž je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, bod 46). V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (at již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“*
26. Na straně druhé chybějící daň (resp. narušení neutrality) nelze chápat dogmaticky jako daň, která by musela být přesně vyčíslena. Z judikatury SD EU ani Nejvyššího správního soudu totiž nelze dovodit, že by se mělo jednat pouze o daň, která byla některým článkem v řetězci přesně vyčíslena, správcem daně stanovena, avšak zůstala neuhrazená. Společnosti typu „missing trader“ jsou totiž do struktury daňových podvodů vkládány právě proto, aby správci daně znemožnily rozkrytí celého řetězce společností. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 232/2018-45 ze dne 28. 8. 2020, bod 28: *„Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že prvotní podmínkou pro odepření nároku na odpočet je samotné zjištění, že došlo k podvodu na DPH. Podle soudu však není možno 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. V každém jednotlivém případě je nutno hodnotit, zda existují dostatečné indicie svědčící tomu, že k podvodu došlo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). Jak již bylo výše uvedeno, není povinností správních 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 (srov. rozsudek ve shora již zmiňované věci sp. zn. 6 Afs 130/2014). V této souvislosti lze připomenout, že žalovaný v nyní projednávané věci již v žalobou napadeném rozhodnutí přesvědčivě osvětlil, že mohou existovat různé varianty a modifikace podvodu na DPH, přičemž podvodem může být rovněž situace, kdy podvodník zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout. Přestože výše uvedené závěry nepochybně nelze absolutizovat a jistě je na místě požadovat po orgánech daňové správy, aby existenci podvodu na DPH a související skutkové okolnosti vymezily co nejpřesněji, má Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci ve shodě s krajským soudem za to, že žalovaný dostal požadavkům výše citované judikatury, pokud jde o vymezení skutkových okolností, v nichž daňový podvod spočíval.“*

VI. 2 Existence daňového podvodu

27. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzovaných obchodních transakcích (řetězcích – celkem byly identifikovány tři řetězce, které jsou schematicky vyobrazeny v bodě 45 rozhodnutí žalovaného) došlo k narušení principu neutrality daně, a tedy k podvodnému jednání na DPH.
28. Žalobkyně v této souvislosti uvádí, že žalovaný neprokázal, že v dotčených obchodních řetězcích chybí daň. Neobstojí ani závěr, že žalovaný prokázal souvislost mezi neodvedenou daní a zvýhodněním, kterého měla žalobkyně účastí na těchto transakcích dosáhnout.
29. Žalovaný svůj závěr o existenci podvodu na DPH opírá o výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu a SD EU, přičemž na základě skutkových zjištění týkajících se jednotlivých subjektů zapojených do uvedených obchodních řetězců u nich ve sledovaném zdaňovacím období identifikoval chybějící daň ve vztahu k plněním, jež od nich žalobkyně přijala. Souvztažnost identifikované chybějící daně s plněními přijatými žalobkyní žalovaný prokázal ve vztahu k jednotlivým společnostem, které v řetězcích vystupovaly jako *missing traderi*. Dle zjištění žalovaného i správce daně v projednávaném případě omezená zjištění o subdodavatelích žalobkyně jsou zjevně důsledkem nekontaktnosti těchto článků řetězců. Správce daně ve snaze prošetřit daňově významné skutečnosti vydával výzvy k podání daňových přiznání, výzvy k zahájení daňové kontroly, postupy k odstranění pochybností (Kubex, s.r.o., N.I.N.A., TEFCO CZ).
30. Ze správního spisu vyplývá, že subjekty stojící v řetězcích na počátku většinou nepodávají daňová přiznání k DPH za dané zdaňovací období, podávají nulová daňová přiznání k DPH nebo přiznanou, resp. jim vyměřenou daň nehradí (Terganol s.r.o., SOL ELEKTRONICS s. r. l., MADIOMESA s. r. o.). Společnost Kubex s.r.o. uhradila daňovou povinnost jen částečně za období červenec 2016, za období červen 2016 uhrazena daňová povinnost nebyla. Krajský soud v tomto ohledu přisvědčuje závěru správce daně i žalovaného, že smysl zapojení těchto subjektů do dodavatelsko-odběratelských řetězců zatížených podvodem na DPH byl naplněn, neboť znemožnili správci daně blíže prošetřit obchodní transakce tím, že „zmizeli ze scény“ a zamezili komplexnímu prošetření dotčených transakcí, což koresponduje s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, jež byl přezkoumán i usnesením Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1383/18 ze dne 26. 6. 2018). Krajský soud tak má rovněž za to, že bylo žalovaným, resp. správcem daně postaveno najisto, že ve výše popsaných a správcem daně detekovaných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň. Z toho důvodu nelze přisvědčit žalobní námitce žalobkyně, že žalovaný, resp. správce daně nikterak neprokázali existenci chybějící daně.
31. Existence chybějící daně nicméně není jediným předpokladem závěru o existenci daňového podvodu. Judikatura Nejvyššího správního soudu chápe podvod na DPH jako kombinaci narušení neutrality daně a nestandardních okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním (rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016–55, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). V této souvislosti žalovaný dle krajského soudu důkladně (s oporou ve skutkových zjištěních) popsal nestandardní a v řadě rysů shodný postup těchto

společností (viz str. 13-17 rozhodnutí žalovaného). Byl jimi mj. prodej zboží za nižší cenu bez DPH, než za jakou bylo nakoupeno v jiném členském státu EU, realizace většiny obchodních případů v řetězci v průběhu jednoho dne, přefakturace zboží z jedné společnosti na druhou se zanedbatelnou výší přírážky, uskladnění zboží ve skladu jedné korporace, kdy k přechodu vlastnického práva docházelo v tomto skladu na základě e-mailové korespondence, a to v řádu minut, zanedbatelný hmotný majetek zapojených společností, statut nespolehlivého plátce předchozích článků řetězce dle § 106a zákona o DPH, řízené a koordinované úhrady v řetězci.

32. Krajský soud se tak přiklání k závěru žalovaného, že údaje v daňových priznáních k DPH většiny společností na pozici missing traderů neodpovídají skutečnému pořízení či dodání zboží a toku peněžních prostředků. Zřejmým cílem bylo zastřít přímé vazby v řetězcích a ztížit tak odhalení daňového podvodu. Společnosti, u nichž správce daně detekoval chybějící daň, jsou pro správce daně nekontaktní, případně se nekontaktními staly v průběhu daňového řízení, a své daňové povinnosti na DPH nehradily. Dle krajského soudu tak zjištěné skutečnosti ve svém celku prokazují, že obchodní transakce žalobkyně byly zasaženy podvodem na DPH. V šetřeném obchodním řetězci byla u přímého dodavatele žalobkyně identifikována chybějící daň a žalobkyně si tuto daň uplatňovala v rámci nároku na odpočet daně na vstupu za nestandardních okolností.
33. Nestandardnosti dokresluje i skutečnost, že do procesu měly být zapojeny obchodní společnosti, které figurují v daňovém podvodu, jemuž se nedávno již zdejší soud věnoval. Dodání zboží na počátku probíhalo od osoby registrované k DPH na Kypru FS FROGGER SOLUTIONS LIMITED, jako mezičlánek vystupovaly společnosti DDK Jarov s. r. o. a N.I.N.A. Využity byly skladové prostory společnosti Hellman Worldwide Logistics s. r. o. Řetězec 1 tak nese podobné rysy jako řetězec řešený v rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2024, č. j. 30 Af 21/2022-277, jímž byla žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelstva zamítnuta.
34. Krajský soud tak přisvědčuje závěru žalovaného, že chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU v předmětných obchodních řetězcích byla identifikována u obchodních společností Terganol s. r. o., MADIOMESA s. r. o. a SOL Electronic s.r.l. Kromě identifikace chybějící daně o podvodném jednání v předmětných řetězcích svědčí zapojení nadbytečných článků, které nepřidávaly žádnou přidanou hodnotu, přičemž zboží přes ně přecházelo jen fakturačně (obchody probíhaly v krátkých časových intervalech, nedocházelo k přemístění zboží), rizikové a neracionální chování jednotlivých obchodníků (úhrady mezi řadou společností probíhaly prostřednictvím bankovních účtů vedených v zahraničí u stejné banky, úhrady v řetězcích na sebe časově navazují, je účtována nízká přírážka). Model řetězce, kde chybí daň, do kterého jsou účelově vkládáni (figurují) různí dodavatelé, kteří vykazují shodné rizikové prvky (jejich dlouhodobý hmotný majetek nebyl žádný či zanedbatelný, řada jednatelů společností zapojených do předmětných řetězců shodně v první polovině roku 2017 ukončila své působení na pozici jednatele, řada společností má v současné době statut nespolehlivého plátce, příp. statut nespolehlivé osoby, platby mezi řadou společností probíhaly prostřednictvím účtů vedených u stejné banky) i průběh obchodních transakcí, pak dle žalovaného jednoznačně svědčí o tom, že nejde o pouhé podnikatelské selhání.
35. Žalobkyně namítá, že společnost Kubex, s.r.o., není přímým dodavatelem žalobkyně (v druhém a třetím řetězci), daňové priznání podala a daň zaplatila částečně. Není také zřejmé, zda neuhrazení daně došlo v důsledku podvodného jednání. I obecněji žalobkyně dovozuje,

že žalovaný neprokázal souvislost mezi neodvedenou daní a zvýhodněním, kterého měla žalobkyně účastí na těchto transakcích dosáhnout. Soud v této souvislosti připomíná, že společnost Kubex, s.r.o., se stala nekontaktní, čímž bylo znemožněno komplexní prošetření daného případu. Soud sdílí závěr žalovaného, že pokud by nemožnost ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by společností organizujícím takovýto podvod, aby do řetězce vložily jednu nekontaktní společnost, u níž by nebylo možné ověřit její tvrzení. V tomto kroku hodnocení postačuje zjištění existence daňového podvodu. Rozhodný tak není výsledek daňové kontroly u tohoto daňového subjektu, nýbrž již samotné narušení principu neutrality DPH v daném řetězci, jehož se přímo účastnila i žalobkyně jako odběratel této společnosti. Ostatně ani výše zmíněná judikatura nevyžaduje, aby žalobci muselo být nutně přičteno konkrétní zvýhodnění na DPH jako nutná podmínka neuznání odpočtu DPH, ani skutečnost, že žalobce se aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem konkrétně spočívalo.

36. Žalobkyně současně poukazuje na rozpor s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (věc „VYRTYCH“), týkajícím se příčinné souvislosti mezi neodvedením daně, nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání. Žalovaný podle ní neprokázal souvislost mezi neodvedenou daní a zvýhodněním, jehož ona měla účastí na těchto transakcích dosáhnout. K tomu soud dodává, že vždy musí existovat určitá příčinná souvislost právě mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu na jedné straně a vědomostí o skutečnostech svědčících o podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH na straně druhé (bod 69 citovaného rozsudku). To ale Nejvyšší správní soud konstatoval proto, že v dané věci byl závěr o daňovém podvodu založen pouze na neodvedené dani u jediného poddodavatele (bod 61 citovaného rozsudku), aniž by zde existoval jakýkoliv souvislý dodavatelský řetězec a aniž by přistouply další podezřelé okolnosti (bod 64 citovaného rozsudku) a aniž by přímý dodavatel žalobce jevil jakékoliv známky „nesolidnosti“, jež by měly jeho odběratele varovat (bod 69 citovaného rozsudku). Z tohoto judikátu proto nelze dovozovat, že by plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, muselo být podvodem přímo zasaženo. Naopak, chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Stejně tak je zcela namístě odepřít celý nárok na odpočet DPH, i když daň nebyla odvedena jen z části plnění, jež daňový subjekt zapojený do podvodného řetězce od svého dodavatele přijal (rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2024, č. j. 30 Af 21/2022-277, bod 88).
37. V rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79 (věc EDGE) Nejvyšší správní soud k věci VYRTYCH doplnil (bod 59). „*Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o*

zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.“

38. Nelze tedy přisvědčit žalobkyni, že by žalovaný musel prokázat participaci žalobkyně na vytvářeném řetězci obchodních společností. Soud však se žalobkyní souhlasí v tom, že ji nelze činit odpovědnou za okolnosti, které nejsou zjistitelné ani pro ni samotnou. Tímto hodnocením se bude soud zabývat v následujícím kroku.

VI. 3 Objektivní okolnosti

39. Veden vymezenými východisky, soud přistoupil k posouzení, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svými obchody účastní plnění, jež jsou součástí daňového podvodu. Žalobkyně trvá na tom, že žalovaný nedostal své povinnosti prokázat, že věděla či mohla vědět, že se účastní obchodů zasažených podvodem na DPH. Poukazuje v této souvislosti na rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 1. 2019, č. j. 30 Af 77/2016-51.
40. Napadené rozhodnutí popisuje v bodech 55-102 objektivní skutečnosti, jež měly podle názoru žalovaného u žalobkyně vzbudit podezření o nesrovnalostech nebo o možném daňovém podvodu a na jejichž základě žalobkyně mohla o svém zapojení do řetězců zasažených daňovým podvodem vědět.
41. V případě řetězce 1 je to povrchní kontrola cen při nákupu zboží s cenami obvyklými na trhu, nákup zboží za ceny výrazně odchylné od cen autorizovaných prodejců či běžných cen na portále amazon.com, vysoká míra zadlužení dodavatele N.I.N.A. (94 % majetku financováno z cizích zdrojů). Jednatel této společnosti David Fukala měl v kontrolovaném zdaňovacím období jako místo trvalého pobytu zapsanu ohlašovnu. Žalobkyně současně umožnila svému odběrateli společnosti SALMON SERVICES Ltd., DIČ: CZ680659753 (dále „SALMON“), 90denní splatnost, zatímco svým dodavatelům prováděla úhrady až po připsání platby od odběratele z jiného členského státu. Tuto obchodní společnost považuje žalovaný za nadbytečný článek v celém řetězci, který nepřidával žádnou přidanou hodnotu a zboží přes něj procházelo jen fakturačně, pouze za účelem znesnadnit či znemožnit odhalení daňového podvodu.
42. V případě řetězce 2 a 3 jsou takovýmito objektivními okolnostmi, jež měly vzbudit podezření o zapojení žalobkyně do řetězce: povrchní kontrola cen při nákupu zboží s cenami obvyklými na trhu, nákup zboží za ceny výrazně odchylné od cen autorizovaných prodejců či běžných cen na portále amazon.com, vysoká míra zadlužení dodavatele N.I.N.A. (94 % majetku financováno z cizích zdrojů) a TEFKO CZ (87 % majetku financováno z cizích zdrojů), adresa sídla dodavatele TEFKO CZ, v budově, v níž se nacházejí pouze prostory pivnice, baru a herny s automaty. Jednatel společnosti N.I.N.A. David Fukala měl v kontrolovaném zdaňovacím období jako místo trvalého pobytu zapsanu ohlašovnu. Personálně byl propojen s dodavatelem TEFKO CZ, od něhož přepravoval zboží. Žalobkyně dále neměla s tímto dodavatelem sepsanou žádnou obchodní smlouvu, ač s ním obchodovala v milionových objemech; obecné obchodní podmínky uvedené v objednávce postrádaly platební podmínky, dodací podmínky a převzetí zboží. Správce daně, resp. žalovaný dospěl k závěru, že dodavatel TEFKO CZ byl účelově vložený článek do těchto řetězců, což žalobkyně mohla a měla vědět.
43. Žalobkyně podrobně vysvětlovala každou z těchto objektivních okolností. Soud se pozastaví především u těch skutečností, které považuje za nosné a rozhodující pro provedení

vědomostního testu. Jednak je to personální propojení jednotlivých článků řetězce v podobě pana Davida Fukala, který navíc měl jako místo trvalého pobytu zapsanou ohlašovnu. Ze svědecké výpovědi ze dne 11. 1. 2017 (Protokol Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, č. j. 35227/17/3201-62050-802447) navíc vyplývá i personální napojení pana Ing. S. P. na žalobkyni a společnost SALMON. Takovéto personální propojení jako podezřelou objektivní okolnost už shledaly správní soudy vícekrát (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2023, č. j. 7 Afs 331/2021-35, či ze dne 19. 4. 2023, č. j. 1 Afs 104/2022-44). Uvedené skutečnosti navíc byly zřejmé z veřejného rejstříku či dodacích listů, které předložila žalobkyně správci daně. Zdejší soud nepolemizuje s žalobkyní, že nelze očekávat, aby u každého potenciálního dodavatele měla provádět detailní lustraci osob zapsaných v obchodním rejstříku. Souzní však s žalovaným v tom, že indicií o riziku zapojení do podvodných řetězců bylo v dané věci více, tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících skutečností. A personální propojení (vícečetné) patří k jedním z nich.

44. Další takovou skutečností byla neexistence písemné smlouvy se společností TEFCO CZ navzdory obchodům převyšujícím milionové částky. Opět se jedná o indicii, kterou už dříve správní soudy uznaly jako varovnou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2023, č. j. 7 Afs 331/2021-35, či ze dne 14. 11. 2024, č. j. 3 Afs 154/2023-48, nebo ze dne 14. 11. 2024, č. j. 6 Afs 185/2023-72, či ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024-77). Zdejší soud souhlasí se žalobkyní, že neexistuje povinnost uzavírat písemné kupní smlouvy a že mohou být nahrazeny objednávkami. Žalovaný však přesvědčivě odůvodnil, že i doložené objednávky žalobkyně postrádají základní údaje jako platební podmínky, dodací podmínky či okolnosti převzetí zboží.
45. Podle žalovaného měla nebo mohla vědět žalobkyně o účelovosti vložení této společnosti do řetězců 2 a 3. Její smysluplnost žalobkyně vysvětlila tím, že společnost N.I.N.A. nebyla schopna realizovat celou dodávku, proto byla část zboží dodána společností TEFCO CZ. Ve skutečnosti pak bylo předmětné zboží přepravováno Davidem Fukalem, který byl jednatelem právě společnosti N.I.N.A. Obchodní spolupráce žalobkyně s dodavatelem TEFCO CZ vzešla na základě doporučení společnosti N.I.N.A. Z e-mailové komunikace nebylo přitom zřejmé, kdo za dodavatele TEFCO CZ jedná.
46. V případě řetězce 1 zase nebyla uspokojivě vysvětlena účast společnosti SALMON, odběratele od žalobkyně. U ní přitom žalobkyně přistoupila na 90denní splatnost na rozdíl od odběratelů z jiných členských zemí s podstatně kratší lhůtou splatnosti. Soud souhlasí s žalovaným, že vysvětlení žalobkyně, že k jejímu zapojení musela přistoupit z důvodu nedostatečného cash flow, není přesvědčivé ani logické, naopak budí zdání účelovosti.
47. Ve všech řetězcích figurovala společnost N.I.N.A., v prvním řetězci byla bezprostředním dodavatelem žalobkyně. Žalovaný upozornil, že tato společnost byla vysoce zadlužená (94 %), přičemž z účetních závěrek nebyly zjištěny skutečnosti, na základě nichž by bylo možné tak vysokou míru zadluženosti relevantně zdůvodnit. Stejně tak vysokou zadlužeností (87 %) vykazovala i společnost TEFCO CZ, figurující v řetězcích 2 a 3. Žalobkyně k tomu uvedla, že nepovažuje za vysoce nestandardní kupovat zboží v řádu milionů Kč od dodavatele, který souhlasil s platebními podmínkami, a z toho usuzovat o vědomosti žalobkyně o podvodném charakteru transakcí. Soud upozorňuje, že vysoká míra zadluženosti obchodního partnera byla shledána jako riziková v judikatuře správních soudů už dříve (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2024, č. j. 2 Afs 304/2023-62). Žalobkyně na jednu stranu připouští, že obchodování na tradingových trzích

má svá rizika, na druhou stranu nevidí důvod kontrolovat veřejně dostupné účetní závěrky svých obchodních partnerů a míru zadlužení bagatelizuje. Toto vysvětlení opět budí dojem účelovosti a nelze ho opřít o tvrzení žalobkyně, že rizika jsou „pouze obchodní“. Soud současně souhlasí s napadeným rozhodnutím, že takováto míra zadluženosti představuje objektivní okolnost, která může založit pochybnost žalobkyně o tom, zda se jedná o standardní obchod.

48. Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu plyne, že ač jednotlivé objektivní okolnosti samy o sobě nemusí svědčit o vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH, postačuje, pokud ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla (rozsudek ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). K tomu podle zdejšího soudu na základě výše uvedených objektivních skutečností došlo.

VI. 4 Přijatá opatření

49. Žalobkyně podrobně vysvětlovala každou ze zmíněných objektivních okolností a v této souvislosti upozorňovala, že obchodování na „tradingových trzích“ má své odlišnosti. V porovnání s jinými formami a způsoby výkonu ekonomické činnosti jsou jiné. To by měly soudy zohlednit při posuzování, nakořím objektivní okolnosti odpovídaly běžným obchodním zvyklostem, čemuž odpovídá dle žalobkyně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2020, č. j. 8 Afs 46/2019-33).
50. Zdejší soud k tomu dodává, že správní soudy už měly příležitost se této argumentační linii věnovat a vyjádřit se k odlišnostem „tradingového obchodování“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 337/2019-39, uvedl: *„I přes specifickou povahu tradingových obchodů, které spočívají podle svědků B. a P. především v rychlosti, a tudíž důsledné znalosti nabídky a poptávky, nelze na vlastní kontrolu svých dodavatelů zcela rezignovat (ať už vlastní činností, příp. činností jiného subjektu, který bude k takové kontrole zavázán). Daňový subjekt musí naopak svou obchodní činnost takovýmto specifickým podmínkám přizpůsobit a při sjednávání obchodů (zvláště se značným finančním dopadem – srov. výši nárokováných nadměrných odpočtů) se v rámci možností snažit dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Z tohoto pohledu je tak požadavek uzavření smlouvy s ELKO TRADING, spol. s r. o., která by obsahovala závazek prověřovat obchodní partnery žalobkyně, zcela oprávněný, neboť sama žalobkyně žádné prověřování nečinila, což ani sama nerozporovala. V opačném případě by totiž mohl daňový subjekt prakticky vždy argumentovat tím, že kontrolou svých obchodních partnerů pověřil jinou společnost na základě pouhé ústní dohody. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalobkyně nejenže tvrzení o kontrole svých dodavatelů údajně prováděné jinou společností neprokázala, ale k jejich výběru ani neudělila žádné pokyny. Projevila tak vůči spol. ELKO TRADING, spol. s r. o. v podstatě bezmeznou důvěru, čímž se ale sama vystavila vysoké míře podnikatelského rizika spojené s následným odepřením nárokováného nadměrného odpočtu. ... Charakter tradingových obchodů sám o sobě rozhodně neumožňoval žalobkyni, aby rezignovala na vlastní obezřetnost při realizaci těchto obchodů, příp. důkladné smluvní zakotvení povinnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. pečlivě vybírat a prověřovat obchodní partnery.“*
51. Krajský soud v Brně zase dospěl ve věci stejné žalobkyně k závěru (za zdaňovací období prosinec 2014), že podstatné z hlediska šetření správních orgánů bylo, že se jedná o obchody odlišné od oficiálních a zda v tomto kontextu žalobkyně přijala potřebné kontrolní

mechanismy, aby rizika vyplývající z povahy těchto obchodů minimalizovala. Výsledkem pak bylo, že úměrně tomuto typu obchodování žalobkyně nepřijala potřebná opatření (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2023, č. j. 29 Af 31/2020-168; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023 – 59). Zdejší soud se s tímto hodnocením ztotožňuje, neboť žalovaným vymezené objektivní okolnosti neshledal pouhou odchylkou od běžného způsobu obchodování, ale indiciemi, které ačkoliv každá sama o sobě nebyly nezákonné, tak ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazovaly skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět měla a mohla.

52. Avšak ani v projednávané věci nenabyl soud přesvědčení, že by žalobkyně přijala odpovídající opatření, která by mohla být po ní s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována k zajištění její neúčasti na daňovém podvodu.
53. Správní spis obsahuje popis interních kontrolních mechanismů od počátku realizace tradingových obchodů do roku 2014 (vyjádření k výzvě správce daně z 9. 6. 2017, protokoly o výsleších svědků ze dne 11.-12. 1. 2017). Zejména se jedná o prověřování dodavatelů z hlediska řádných registrací, informací dostupných ve sbírce listin, insolvenčním rejstříku, označení dodavatele jako nespolehlivého plátce DPH. V případě odběratelů měla být rovněž kontrolována registrace DIČ, měly být vyžadovány jejich firemní dokumenty a ověřovány veřejné zdroje. Žalobkyně si platila členství na tradingových platformách, na kterých jiní registrovaní členové informují o negativních zkušenostech se svými obchodními partnery. V následujícím období až do 27. 4. 2017 žalobkyně tyto kontroly prohloubila, současně je konzultovala s pracovníky správce daně. Zavedla např. kamerový systém sledující příjezd dodavatele se zbožím, převažování zboží, focení zboží s GPS souřadnicemi, snímání sériových čísel zboží. Dne 2. 5. 2017 přijala Směrnici pro prověřování dodavatelů. Žalobkyně uzavírá, že učinila, co učinit mohla, ověřila dodavatele v registru plátce, zda je, či není nespolehlivý plátce, platby činila transparentním způsobem bezhotovostně na zveřejněné bankovní účty, zboží kontrolovala. Zboží kupovala na trzích, kde se s ním běžně obchodovalo. Nemůže být činěna odpovědnou za to, že někde „daleko“ před ní v řetězci neodvedl DPH.
54. Žalovaný nezpochybnul existenci těchto opatření, pouze dovedl, že pokud byla skutečně prováděna, jednalo se o nedostatečné prověřování dodavatelů. Výše uvedené objektivní okolnosti nebylo potřeba nijak složitě dohledávat, byly snadno veřejně zjistitelné. Krajský soud s tímto hodnocením souhlasí.
55. Především však výše uvedená směrnice byla přijata až po sledovaném období červenec 2016, stejně tak řada záznamů o prověřování dodavatelů ve správním spise je datována až k roku 2017. Opatření uplatňována dříve směřovala zejména k prevenci neobdržení plateb, krádežím zboží, dodání repasovaného zboží místo nového zboží, což připouští i sama žalobkyně. Postupně bylo přistoupeno k ověřování dodavatelů, zejména prostřednictvím členství na tradingových serverech. Takováto lustrace vždy závisí na tom, do jaké míry je konkrétní subjekt recenzován jinými obchodníky. Nemusí se proto objevit vůbec, pokud se jedná o lokální subjekt, případně taková recenze nemusí být objektivní či spolehlivá. Po zahájení daňové kontroly za měsíc 12/2014 došlo ke zpřísnění formou zavedení tříúrovňového testu (tzn. Level 1 – 3). Správce daně připouští, že ten mohl do jisté míry riziko eliminovat, to by ale musel být důsledně dodržován. Na základě testování správcem daně se ukázal tento systém ověření v případě společnosti TEFCO CZ jako nedostatečný.

Tato společnost nemohla projít minimálně kritériem spočívajícím v používání firemního e-mailu, nikoliv freemailu.

56. V tomto ohledu je proto třeba odmítnout námitku žalobkyně, že jí nemůže být kladeno k tíži to, že její obchodní partneři nesplnili své daňové povinnosti, přičemž ona sama provedla jejich základní ověření, ale jako nespolehlivými plátcí nebyli v té době označeni. Krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70, z něhož se podává, že: *„Chtěl-li daňový subjekt minimalizovat riziko zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemohl uspokojit nahlédnutím do registru plátců, kde byli jeho obchodní partneři vedeni jako spolehliví plátcí. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na presumpci neviny tedy dochází ke značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů.“*
57. Stejně tak považuje soud za nepřiléhavý odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, který uvádí, že za dostatečnou indicii samu o sobě nelze považovat nezveřejnění účetní závěrky obchodního partnera či použití virtuálního sídla. O takové závěry se zdejší soud neopírá, ani s nimi nepolemizuje.
58. Je bezpochyby na uvážení každého podnikatele, do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec, jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, kde uvedl, že *„je (...) věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“* Výše zmíněné objektivní okolnosti měly žalobkyni vést s ohledem na její zkušenost v oboru (tradingovému obchodování se věnovala od roku 2011), rozsah a hodnotu plnění (v milionech korun) k obezřetnému postupu a úvahám o možné účasti na podvodném řetězci. Ostatně nedostatků v prověřování si byla žalobkyně vědoma, když (teprve) po zahájení daňové kontroly zavedla zmíněný třístupňový test. Nicméně výše uvedená opatření neodpovídala rizikům, která z tradigových obchodů pramenila. Přitom bez skutečné snahy o prověření podezřelých skutečností a bez adekvátní reakce na ně nelze jakýkoliv interní kontrolní systém hodnotit jako dostatečné opatření k předcházení účasti na daňovém podvodu.
59. Na uvedeném nic nemění ani žalobkyní (a osobou zúčastněnou na řízení) odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 153/2017-67 ve věci SALMON (odběratel žalobkyně), ze kterého dle žalobkyně vyplynulo, že žalobkyně nemohla vědět, že se účastní transakcí zapojených do podvodného jednání. Tento rozsudek je nepřiléhavý jednak z toho důvodu, že dané konstatování ve vztahu k žalobkyni z uvedeného rozsudku nevyplývá. Především Nejvyšší správní soud tento rozsudek po kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 337/2019-39. Naopak v něm zpochybnil standardnost a důvěryhodnost obchodních transakcí, do nichž byla žalobkyně zapojena: *„To, co činila společnost ELKO TRADING, spol. s r. o. při svém vlastním obchodování (uzavírání smluv svým vlastním jménem, nikoli jménem žalobkyně), nevypovídá ničeho o tom, zda vůbec žalobkyně své obchodní partnery nějak prověřovala. Obsahpisu naopak odpovídá závěrům stěžovatele – a sice že obchodování žalobkyně objektivně*

doprovází tak zásadní nesrovnalosti, že žalobkyně s ohledem na svou naprostou pasivitu nemohla být v dobré víře, že se svými plněními podvodu neúčastní (srov. výše uvedené – navázání spolupráce s ELKO TRADING, spol. s r. o. v době, kdy byl této společnosti zadržován nadměrný odpočet; obchodování s rizikovou komoditou, aniž by byla spolupráce dostatečně smluvně ošetřena; absence jakéhokoli pojištění zboží v hodnotě několika milionů; naprostá pasivita žalobkyně spojená s přenecháním veškerého obchodního rozhodování jinému subjektu bez určení konkrétně odpovědných osob, nepřiměřeně nízká odměna za manipulaci se zbožím v milionových hodnotách apod.). Tyto skutečnosti nasvědčují spíše tomu, že se žalobkyně celého tohoto obchodního modelu účastnila pouze formálně proto, že byl společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. zadržován nadměrný odpočet, tj. proto, aby mohla ELKO TRADING, spol. s r. o. dále uplatňovat prostřednictvím žalobkyně nadměrné odpočty, neboť fakticky prostřednictvím žalobkyně obchodovala právě tato společnost. Logicky se tak nabízí otázka, zda v případě takto uměle nastaveného modelu obchodování vůbec žalobkyně přijala plnění deklarovaná v daňových dokladech – tedy zda se skutečně jednalo o dodání zboží žalobkyni ve smyslu zákona o DPH.“

60. Krajský soud tak shodně s žalovaným uzavírá, že popsané objektivní okolnosti sledovaných transakcí, které ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH mohla nebo měla vědět. Žalobkyně sice prováděla základní nepsaná opatření proti zapojení do daňového podvodu, ta však nebyla důsledně aplikována v praxi. Podrobnější interní směrnici pro prověřování dodavatelů žalobkyně přijala teprve v květnu 2017, tedy po sledovaném zdaňovacím období.

VII. Závěr a náklady řízení

61. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
62. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
63. O náhradě nákladů osoby zúčastněné na řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. Vzhledem k tomu, že osobě zúčastněné na řízení soud plnění žádné povinnosti neuložil, krajský soud jí náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť jí v souvislosti s plněním povinnosti, uložené soudem, žádné náklady nevznikly, a na náhradu jiných nákladů řízení ze zákona nárok nemá.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. listopadu 2024

Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu