



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **AUTOKANTOR plus s.r.o.**
sídlem Vendryně č.p. 999, 739 94 Vendryně
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2021, č. j. 29360/21/5300-21441-702127,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 8. 2021, č. j. 29360/21/5300-21441-702127 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, dodatečný platební výměr ze dne 11. 11. 2016, č.j. 3404980/16/3218-52522-804482, platební výměr ze dne 11. 11. 2016, č.j. 3405165/16/3218-52522-804482, platební výměr ze dne 11. 11. 2016, č.j. 3405325/16/3218-52522-804482, platební výměr ze dne 11. 11. 2016, č.j. 3405485/16/3218-52522-804482, platební výměr ze dne 11. 11. 2016, č.j. 3405575/16/3218-52522-804482, platební výměr ze dne 11. 11. 2016, č.j.

Shodu s prvopisem potvrzuje

3403278/16/3218-52522-804482, platební výměr ze dne 11. 11. 2016, č.j. 3403588/16/3218-52522-804482 se zrušují.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 32 684 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 11. 10. 2021 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 11. 11. 2016, dodatečnému platebnímu výměru a platebním výměrům na daň z přidané hodnoty. Jde již o druhé rozhodnutí žalovaného ve věci, neboť první rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 10. 2020, č. j. 22 Af 2/2018-109, a to pro podstatné vady řízení spočívající v nezákonném odeprání účasti žalobce na výslechu svědků J. K. a K. B., potažmo nezákonném provedení opakovaného výslechu a pro nepřezkoumatelné vypořádání žalobcovy žádosti o opakování výslechu svědků. Na základě tohoto zrušujícího rozsudku rozhodl žalovaný znovu, a to napadeným rozhodnutím.
2. Žalovaný se v dalším řízení k věci postavil tak, že přistoupil k posouzení, zda soudem namítaná vada s ohledem na objektivní nemožnost výslechu svědků je s to zasáhnout do původního závěru správce daně, potažmo žalovaného v takové intenzitě, že již nebude možno konstatovat zákonnost tohoto původního závěru, kdy uvedené skutečnosti z výpovědí těchto dvou svědků využil v páté a šesté objektivní okolnosti uvedené ve zrušeném rozhodnutí odvolacího orgánu.
3. Podle žalobce soudem zjištěná a žalovaným neodstraněná vada řízení je vadou, která mohla mít vliv i na zákonnost nyní napadeného rozhodnutí. Podle názoru žalobce je podstatné, že krajský soud nevytkl žalovanému pouze porušení ustanovení o řízení, nýbrž také zásadní nedostatek ve zjišťování skutkového stavu. V důsledku úmrtí svědků nejen, že nedošlo k nápravě procesní vady, nýbrž nedošlo ani k doplnění základních skutkových zjištění. Stojí-li závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, je jeho rozhodnutí opět nezákonné.
4. Žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávného právního posouzení otázky prokázání existence daňové ztráty, resp. podvodu na DPH v identifikovaných dodavatelských řetězcích.
5. Pokud se týče daňové ztráty u dodavatele Bewega, namítl žalobce, že nebyla vypořádána jeho odvolací námitka, že není zřejmé, jaká dodání, jakého zboží měla být vykázána, resp. s jakým datem uskutečnění zdanitelného plnění. Podle žalovaného bylo náhledem do VIES zjištěno, že slovenská společnost Klimex vykázala dodání zboží společnosti Bewega v měsíci únor a březen 2013. Žalobce uvedl, že v měsíci únor 2013 přijal od svého dodavatele Agentura Pacto šest dodávek oceli a v měsíci březnu čtyři dodávky oceli. Ze zprávy o daňové

kontrole ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, k jakým konkrétním zdanitelným plněním mezi společností Bewega a Agentura Pacto mělo dojít; podle žalobce bez těchto zjištění nelze posoudit, zda jsou dodávky nahlášené ve VIES totožné s dodávkami zboží, které žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích nakoupil od společnosti Agentura Pacto. Žalovaný přitom k předmětné odvolací námitce žalobce sdělil, že správci daně bylo vykázaní intrakomunitárního plnění společnosti Bewega známo právě z VIESu. Žalovaný připustil, že společnost Bewega za zdaňovací období únor 2013 sice podala příznání k DPH, ale osobou neoprávněnou, s tím, že nereagovala na výzvu k odstranění vad podání, a proto bylo správcem daně posouzeno jako neúčinné podání, přičemž společnost Bewega vykážala v neúčinném daňovém příznání intrakomunitárního pořízení zboží v hodnotě 52 mil. Kč a za zdaňovací období březen 2013 daňové příznání nepodala.

6. Podle žalobce i neúčinné daňové příznání mělo být v daňovém řízení ve věci žalobce zohledněno. Ze zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jakou daňovou ztrátu žalovaný u společnosti Bewega zjistil. Podle žalobce je také nedostatečný závěr žalovaného ve vztahu k nepodání daňového příznání společností Bewega v souvislosti s daňovým podvodem. Ani v tomto případě podle žalobce není zřejmá výše daňové ztráty. Z podkladů založených ve spise vyplývá, že společnosti Bewega nebyla žádná daň za předmětná zdaňovací období stanovena; v tom případě ovšem daňová ztráta neexistuje.
7. Pokud se týče daňové ztráty u společnosti Agentura Pacto, tu žalovaný dovedl na podkladě zjištění, že po provedeném postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013 byl společnosti Agentura Pacto vyloučen odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Bewega, protože společnost po předložení daňových dokladů se správcem daně nespolupracovala. Žalobce namítal, že jakkoli doměřená daň u společnosti Agentura Pacto je daňovým nedoplatkem, s ohledem na zjištění ve věci daňového řízení žalobce se zcela zjevně nejedná o následek podvodu na DPH. Trvá-li žalovaný na závěru o chybějící dani u Agentury Pacto tak, jak byla zjištěna místně příslušným správcem daně, znamená to rozpad identifikovaného obchodního řetězce. Žalobce dále namítl, že vykázaná daňová povinnost společnosti Agentura Pacto činila 30 000 Kč, což není pro odepření žalobcem uplatňovaného odpočtu dostačující. Co se týče neuhrazené daňové povinnosti vyměřené odlišně od podaného daňového příznání společnosti Agentura Pacto, byla tato odlišnost způsobena odepřením nároku na odpočet společnosti Agentura Pacto v důsledku neprokázání přijetí plnění od společnosti Bewega, o kterém však bylo v řízení zjištěno, že se uskutečnilo. Podle žalobce daňovou ztrátu způsobil až zásah správce daně.
8. Ve vztahu k daňové ztrátě u společnosti Nyx System žalobce namítl, že žalovaný původně v seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu posoudil daňovou ztrátu odlišně než v napadeném rozhodnutí. Žalobce namítá, že ze skutečností uvedených žalovaným daňová ztráta neplyne. Žalovaný především podle žalobce neuvedl, jaká daňová povinnost byla společností Nyx System tvrzena a jaká jí byla vyměřena a není tak zřejmé, v jakém směru se vyměřená daňová povinnost liší od daňového tvrzení. Podle žalobce nebyla prokázána žádná daňová ztráta jakožto důsledek podvodu na DPH. Společnosti Nyx System byl vyloučen nárok na odpočet z tvrzených přijatých zdanitelných plnění z důvodu nespolupráce společnosti v rámci daňové kontroly této společnosti, přičemž nedostatečnou procesní aktivitu této společnosti nelze bez dalšího ztotožňovat s podvodem na DPH.
9. Žalobce se dále v žalobě obsáhle věnoval jednotlivým *nestandardním* okolnostem, identifikovaným žalovaným v napadeném rozhodnutí. Podle žalobce nelze mezi okolnosti

prokazující spáchání podvodu na DPH zařadit personální propojení žalobce s odběratelem KANERSTAV, a to v osobě jednatelky obou společností Ing. Jany Kantorové. Žalobce nesouhlasí, že se do obchodů zapojil bez ekonomického opodstatnění; jeho zapojení je totiž třeba vnímat v kontextu situace, kdy žalobce a jeho odběratel jsou spojenými osobami.

10. K otázce personálního propojení mezi dodavatelem žalobce především žalobce zdůraznil, že zjištění žalovaného nejsou doplněna žádnou hodnotící úvahou ve vztahu ke spáchání podvodu na DPH.
11. Jestliže žalovaný mezi nestandardní okolnosti zahrnul to, že dodavatelé měli virtuální sídlo, či že neměli majetek, sklady příp. zaměstnance, dále, že dodavatel Nyx System a subdodavatel Bewega měli jednatele či společníky slovenské nebo rumunské národnosti a dále, že předmět podnikání u dodavatele Bewega a Nyx System byl výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, směřují podle žalobce popsání zjištění fakticky ke zpochybnění schopnosti dodavatelů obchody reálně uskutečnit a souvislost s podvodem na DPH z nich neplyne.
12. Žalobce se neztotožňuje ani s žalovaným vytýkanou absencí písemné smlouvy. Jednak uvedl, že žalovaný opět nepopsal, jak zjištění týkající se absence písemných smluv mají souviset s podvodem na DPH a jednak zdůraznil, že žalovaný neposoudil všechny relevantní individuální okolnosti posuzovaných obchodů. Jelikož se předmětné dodávky zboží realizovaly tak, že nejprve přijelo zboží na místo určení, žalobce za toto zboží zaplatil, načež zboží bylo vyloženo, nemohla logicky ani nastat situace, že by se žalobce ocitl v prodlení se zaplacením kupní ceny; sjednání úroků z prodlení by tudíž bylo bezvýznamné, resp. neefektivní. Žalobce svá obchodní rizika eliminoval při samotném dodání zboží, kdy zaměstnanci odběratele řádně zkontrolovali zboží a teprve poté byl podepsán dodací list.
13. Pokud jsou dodavatelé nekontaktní, což žalovaný označil za další nestandardní okolnost, tato může být zapříčiněna i jinými okolnostmi než snahou zakrýt daňový podvod. Pakliže dlouhodobě, i po dobu několika let před uskutečněním obchodů s žalobcem, nepodávali dodavatelé daňová přiznání, měla především zasáhnout finanční správa. Skutečnost, že se tak nestalo, nemůže jít k tíži žalobce.
14. K okolnosti, že žalobce uhradil dne 12. 2. 2013 platbu na účet společnosti Bewega, na který hradil za dodání zboží od společnosti Agentura Pacto a dále, že v rozmezí 12. 4. 2013 až 17. 4. 2013 uhradil žalobce platbu na účet společnosti Nubarron namísto Agentura Pacto, nezohlednil žalovaný, že první platba na účet společnosti Bewega byla učiněna omylem, v případě úhrad na účet společnosti Nubarron se jednalo o účet uvedený na fakturách.
15. Vytýká-li žalovaný, že společnost Nyx System nedisponovala finančními prostředky na úhradu vlastní daňové povinnosti, jedná se o nestandardnost na straně uvedené společnosti, nikoliv žalobce a žalobce namítá, že není dána žádná souvislost s podvodem na DPH.
16. K informacím k bankovnímu účtu společnosti Agentura Pacto, z nichž žalovaný zjistil, že na tento účet byly v období ledna až března 2013 připsány prostředky ve výši 35 585 694 Kč (z toho od žalobce 3 637 065 Kč), které byly vybírány především v hotovosti, namítá žalobce, že žalovaný opět nepřipojil úvahu o tom, jak tato zjištění souvisí s podvodem na DPH.
17. Označení dodavatele za nespolehlivého plátce je ex post nastalou skutečností. Nezveřejnění účetních závěrek nevyovídá niče o podvodu na DPH.

18. Žalobce tak shrnul, že žalovaný dostatečně neprokázal existenci podvodu na DPH.
19. Žalobce dále v žalobě namítl, že žalovaný neprokázal dostatečně existenci *objektivních* okolností, které by měly svědčit o tom, že žalobce o účasti na podvodu věděl nebo měl a mohl vědět. Opět obsáhle argumentoval k jednotlivým objektivním okolnostem zjištěným a označeným žalovaným.
20. K neověrování informací o dodavatelích žalobce namítl, že žalovaný neidentifikoval žádnou indicii, která v okamžiku sjednání či realizace obchodů mohla a měla žalobce upozornit na možný podvod na DPH. Žalovaným učiněná zjištění se týkají ryze obchodních rizik, resp. faktické schopnosti dodavatelů dodat zboží a nijak nesouvisí s tvrzeným podvodem na DPH, potažmo s povědomostí žalobce o podvodu. K vytykané absenci webových stránek dodavatelů žalobce namítl, že v předmětném období nebylo obvyklé, aby se obchodníci s betonářskou ocelí prezentovali na webových stránkách; obchody se uzavíraly zejména na základě osobních kontaktů s obchodními zástupci. Co se týče předmětu podnikání dodavatelů, mělo pro žalobce zásadní význam to, že tito dodavatelé fakticky disponovali kvalitním železem, jak bylo možné ověřit z jeho kontroly a certifikátů zboží.
21. Žalobce dále nesouhlasí se závěry žalovaného, že byl do obchodů vložen uměle. Má za to, že se nemůže jednat o objektivní okolnost, neboť vytykané nestandardnosti se týkají žalobce a jeho odběratele. V té souvislosti připomněl, že odběratel žalobce KANERSTAV vznikl v roce 2010 a od počátku se zabývá úpravou betonářské oceli pro stavební činnost. Tuto společnost je nutno zařadit mezi menší společnosti zpracovávající železo, materiál nakupovala společnost podle aktuální potřeby. To mělo za následek nedosažitelnost navázání obchodního vztahu s velkými, prověřenými dodavateli železa (např. Třinecké železárny). To nutilo KANERSTAV vyhledávat možné dodavatele zejména přes internet. Na trhu zcela běžně docházelo k nákupu železa přes obchodníky či zprostředkovatele. Oproti roku 2010 vzrostl obrat společnosti KANERSTAV na cca 33 milionů Kč, avšak s ohledem na to, že se jednalo o společnost s krátkou historií, nebylo možné získat úvěr pro potřeby financování výrobních nákladů. Řešení nabídl žalobce s tím, že materiál nakoupí místo KANERSTAVu, zaplatí za něj online platbou hned při převzetí zboží a KANERSTAVu zboží prodá s navýšením ceny o 20 haléřů na kilogram s prodlouženou splatností na 60 dnů. Jednalo se o oboustranně výhodný způsob obchodování. KANERSTAV by totiž jinak (bez toho, aby zboží nakoupil od žalobce) musel zaplatit vyšší cenu, neboť by nebyl schopen hradit cenu zboží ihned po převzetí. Žalovaný ve svých úvahách pomíjí podnikatelskou realitu. Žalobce podotkl, že situaci nebylo možné řešit ani půjčkou, neboť KANERSTAV by byl předlužen a přišel by o možnost zamýšleného navýšení úvěrového rámce. Žalobce ani neporušil péči řádného hospodáře, když samotnou realizací nákupu se zabýval subjekt v pozici konečného spotřebitele s mnohaletými zkušenostmi a znalostmi, přičemž péči odběratele by žalobce nikdy nebyl schopen adekvátně nahradit. Jednání žalobce a jeho odběratele mělo jasnou logiku.
22. Žalobce také rozporuje údajný nestandardní průběh obchodních vztahů. Zdůraznil, že navázání obchodního vztahu s dodavatelem Agentura Pacto bylo zcela standardní, kdy na trhu s betonářskou ocelí probíhaly v daném období obchody prostřednictvím různých menších obchodníků. Podle žalobce je vnitřně rozporný závěr žalovaného, *kdy zpochybňuje oprávnění pana D. jednat za společnost Agentura Pacto za situace, kdy dodání zboží touto společností není sporné.*

23. Ve vztahu k dodavateli Nyx System a žalovaným vyjevených nestandardností při sjednávání obchodů žalobce namítl, že se jedná o subjektivní hodnocení žalovaného, které není opřené o žádný důkaz. Žalovaný dále vytkl žalobci, že se při uzavírání obchodů choval zcela pasivně, když tuto činnost přenechal svému odběrateli. Tyto závěry považuje žalobce za zmatečné a nesrozumitelné, důvěra v odběratele byla logická a podložená.
24. Obdobně žalobce argumentoval ve vztahu k vytýkanému způsobu komunikace. Zopakoval, že komunikaci se zástupci dodavatelů zajišťovaly pověřené kompetentní osoby na straně odběratele. Pan J. jako vedoucí výroby odběratele ze své funkce dokázal nejlépe posoudit aktuální potřebu železa pro výrobu. Obchodní vztahy sjednával výlučně jednatel odběratele. Oprávnění pana D. jednat za dodavatele *nebylo správcem daně ani žalovaným zpochybněno*. Ze strany žalovaného se projevuje neznalost podnikatelské praxe. Žalovaný dovodil existenci objektivní okolnosti pouze z jednání samotného žalobce a neprokázal existenci žádné indicie, která by mohla žalobce varovat před účastí na podvodu spáchaném dodavatelem.
25. Pokud se týče absence smluvní dokumentace, namítl žalobce, že uzavírání smluv po telefonu či emailem bylo v daném období na trhu naprosto obvyklé. Jakkoliv žalobce neuzavřel smlouvy písemně, vyvážil to jinými opatřeními, kterými eliminoval riziko budoucích sporů. Ke každé dodávce měl k dispozici písemnou fakturu vydanou dodavatelem, obsahující razítko a podpis jednatele, potvrzené dodací listy a certifikáty, přičemž tyto listiny dostatečně suplovaly písemné kupní smlouvy.
26. K nesledování kvality zboží žalobce namítl, že žalovaný vytýká žalobci nedoložení důkazních prostředků ve vztahu k faktickému dodání zboží, které ovšem zároveň nezpochybňuje. K absenci vlastních dopravních prostředků, manipulační techniky a skladů se jedná o shodnou opakovanou výtku, a sice, že betonářská ocel byla žalobcem nakupována výhradně pro potřeby KANERSTAVu.
27. Je-li žalobci dále vytýkána úhrada zboží na nezveřejněné účty, je tím vytýkána neobezřetnost, nikoliv relevantní indicie nasvědčující podvodu na DPH. Žalobce o nezveřejnění účtu dodavatelem nevěděl a ani nemusel.
28. Konečně, k záležitosti týkající se zablokování účtu společnosti Bewega, tato zapříčinila vyšší obezřetnost žalobce, který však neměl jiný nástroj než opakované prověření v evidenci plátců DPH.
29. Zcela ve shodném duchu následně žalobce argumentoval k (ne)přijetí potřebných opatření k zamezení jeho účasti na podvodu na DPH. Zároveň zdůraznil, že byla prokázána dobrá víra žalobce a že správce daně, resp. žalovaný neunesli své důkazní břemeno.
30. Žalobce v žalobě dále vznesl námitku, že daňové orgány neposoudily předmětné řetězce jednotně a nepřijaly souladné závěry. Poukázal na skutečnost, že u odběratele žalobce, společnosti KANERSTAV vedl správce daně za předmětná zdaňovací období také daňovou kontrolu, v rámci níž nebyly u odběratele zjištěny skutečnosti, které by umožňovaly neuznat nárok na odpočty DPH. Přitom žalobce a společnost KANERSTAV jednali při pořízení zboží ve shodě. Za zcela totožného skutkového stavu daňové orgány dospěly u obou společností ke zcela rozdílnému závěru, což žalobce považuje za libovůli.
31. Žalovaný dále zamlčel důkazní prostředek z trestního řízení – usnesení policejního orgánu, které svědčilo žalobci, neboť jím bylo odloženo trestní řízení ve vztahu k žalobci (ve vztahu k prověřování zkrácení DPH).

32. Na závěr žalobce vznesl námitku aplikační přednosti ručení za nezaplacenou daň.
33. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
34. Má za to, že jeho postup neodporuje § 78 odst. 5 s. ř. s., neboť po vrácení věci krajským soudem uložil správci daně provést opakované výpovědi svědků J. K. a K. B., tedy postupoval zcela v souladu s pokyny soudu. Jelikož z odpovědi správce daně vyplynulo, že oba svědci v mezidobí zemřeli, bylo třeba si učinit úsudek o tom, zda se jedná o vadu, pro kterou již nelze v řízení pokračovat nebo o vadu, která nebrání meritornímu projednání věci. S odkazem na bod [44] a násl. napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že úmrtí svědků nemůže jít k tíži žalobce, a proto žalovaný vypustil z vědomostního testu pátou a šestou objektivní okolnost, nicméně i po této redukci zbylé objektivní okolnosti ve svém souhrnu dosahují takové intenzity svědčící o závěru, že žalobce o daňovém podvodu vědět mohl a měl. Nemožnost opětovného výslech svědků tak nemůže kontumovat ani daňové řízení. Žalovaný dále nepovažuje za důvodnou námitku libovůle postupu správce daně; připomněl, že každé daňové řízení je unikátní a jedinečné a nelze vtahovat automaticky výsledky jednoho řízení na řízení další. Nado, totožnou námitku již krajský soud v předchozím rozsudku považoval za nedůvodnou. Pokud se týká důkazu z trestního řízení, žalobce na předmětné usnesení Policie ČR nikdy neodkázal a nenavrhl jej provést. Žalovanému nelze klást k tíži, že bez aktivity žalobce se v odůvodnění rozhodnutí k této otázce nevyjádřil. Stran námitky přednosti aplikace § 109 ZDPH žalovaný odkázal na konstantní judikaturu.
35. Pokud se týče námitek stran samotné existence daňového podvodu, objektivních okolností a posouzení obezřetnosti žalobce, připomněl žalovaný, že ve vztahu k chybějící dani postupoval ve světle relevantní judikatury, zejména pak zdůraznil závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, příp. ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46. Má za to, že řádně identifikoval chybějící daň ve všech řetězcích. Poukázal na jím zjištěné nestandardní okolnosti a zopakoval závěr, že má za prokázanou existenci daňového podvodu. Následně v souladu s napadeným rozhodnutím zopakoval jednotlivé zjištěné objektivní okolnosti a setrval na závěrech o jejich důvodnosti. Shodně pak argumentoval též ve vztahu k přijatým opatřením ze strany žalobce a jeho námitky považoval za nedůvodné.

Posouzení věci krajským soudem

36. Krajský soud připomíná, že v dané věci již rozhodl dvakrát. Poprvé ze dne 8. 10. 2020, č. j. 22 Af 2/2018-109, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného, a to pro podstatné vady řízení spočívající v nezákonném odepření účasti žalobce na výslechu svědků J. K. a K. B., potažmo nezákonném provedení opakovaného výslechu a pro nepřezkoumatelné vypořádání žalobcovy žádosti o opakování výslechu svědků. Proti tomuto rozsudku žalovaný nebrojil kasační stížností. Na základě tohoto zrušujícího rozsudku rozhodl žalovaný znovu, a to nyní napadeným rozhodnutím. K podané žalobě rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne 10. 11. 2022, č.j. 22 Af 45/2021-108, jímž žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 17. 9. 2024, č.j. 6 Afs 3/2023-104, však tento rozsudek zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení.
37. V kasačním rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil následující závěry, jimiž je krajský soud při svém rozhodování ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.
38. Zejména se vyjádřil k namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, když dle NSS se krajský soud nezabýval žalobními námitkami uplatněnými k otázce, zda v řetězcích

identifikovaných daňovými orgány chyběla daň, respektive zda došlo k narušení neutrality DPH v důsledku podvodného jednání. Konkrétně šlo o argumenty žalobce, které rozporovaly závěry žalovaného o narušení neutrality DPH v obou řetězcích, tj. v řetězci A o prokázání daňové ztráty u společnosti Bewega a u společnosti Agentura Pacto; v řetězci B o neprokázání daňové ztráty jakožto důsledku podvodu na DPH u společnosti Nyx System. Dále měl krajský soud reagovat na námitku žalobce, proč pro něj byl zvolený model obchodování výhodný a reagovat na žalobní námitky týkající argumentace žalobce k vysvětlení nestandardnosti zvoleného modelu obchodování s betonářskou ocelí, zvláště na vysvětlení žalobce, z jakého důvodu došlo k úhradě zboží na účet odlišného subjektu namísto Agentury Pacto.

39. NSS uvedl, že krajský soud zcela pominul některé podstatné námitky žalobce, a to, že měl z obchodů přiměřený zisk (a zvolený model obchodování tak byl oboustranně výhodný jak pro žalobce tak pro společnost Kanerstav), že v rozhodném období nebylo ze strany správce daně nijak sankcionováno, pokud příjemce zdanitelného plnění uhradil úplatu za toto plnění na jiný než zveřejněný účet, či že žalovaný neprokázal nestandardnosti v obchodování, neboť nevedl dokazování za účelem objasnění, jak obchody v daném odvětví obvykle probíhají.
40. Podle NSS se krajský soud také nedostatečně zabýval námitkou žalobce o libovůli správce daně spočívající v tom, že na podkladě totožného skutkového stavu dospěl k nedůvodně rozdílným závěrům u žalobce a u jeho odběratele (společnosti Kanerstav). Zejména nereagoval na to, že žalobce poukazyval na konkrétní závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole vedené u společnosti Kanerstav a namítal, že žalobce a společnost Kanerstav jednaly při pořízení zboží ve shodě a v posuzovaném období měly stejnou jednatelku.
41. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 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.), přičemž byl vázán právními názory vyslovenými v kasačním rozsudku a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl soud bez jednání v souladu s § 51 s. ř. s.
42. Úkolem krajského soudu v dalším řízení bylo především vyjasnit okolnosti přezkoumávaného daňového řízení, a to prizmatem závěrů Nejvyššího správního soudu. Předmětem sporu je otázka, zda žalovaný prokázal existenci daňového podvodu, zda o něm žalobce věděl či vědět mohl a zda přijal rozumná preventivní opatření. Krajský soud byl pro další řízení zavázán, aby se podrobněji zabýval námitkami žalobce uvedenými v bodech 37. – 39. rozsudku.
43. Krajský soud nejprve ve stručnosti zrekapituluje průběh daňového řízení: na základě výzev k odstranění pochybností ze dne 10. 4. 2013, 20. 8. 2013, 20. 9. 2013, 16. 10. 2013 a 15. 11. 2013 byl ze strany správce daně vůči žalobci zahájen postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za zdaňovací období únor, červen, červenec, srpen a září 2013 a na základě výzev ze dne 10. 12. 2013 a 16. 1. 2014 byl ze strany správce daně vůči žalobci zahájen postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2013. Protokolem ze dne 23. 11. 2013 došlo ze strany správce daně k ukončení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období únor, červen, červenec, srpen a září 2013 a k zahájení daňové kontroly za uvedená období s tím, že rozsah daňové kontroly je dán především nákupem a prodejem betonářské oceli. Protokolem ze dne 23. 2. 2015 došlo k témuž ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen a listopad 2013. Dne 11. 11. 2016 byly ve

věci vydány dodatečné platební výměry a platební výměry na DPH za uvedená období, proti kterým si žalobce podal odvolání.

44. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování, a to mj. dne 23. a 24. 5. 2017 výsledkem svědků K. a B. Žalobce požadoval v rámci odvolacího řízení opakování těchto výsledků, tento návrh však žalovaný neakceptoval. Následně byly vydány platební výměry, proti nimž žalobce brojil odvoláním, o kterém rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46262/17/5300-21441-702127. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 10. 2020, č. j. 22 Af 2/2018-109. V řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu žalovaný uložil správci daně opakovaně vyslechnout uvedené svědky, což se však stalo objektivně nemožným z důvodu jejich úmrtí. Žalovaný poté zcela správně přistoupil k úvaze, zda doposud zjištěný skutkový stav obстоjí z hlediska zákonnosti jím přezkoumávaných prvostupňových rozhodnutí, či zda zcela kontumuje výsledky dosavadního řízení. V bodech [44] - [52] napadeného rozhodnutí žalovaný vyhodnotil, že i při akceptaci vady spočívající v nemožnosti výsledků uvedených svědků, našel dostatečně silné objektivní okolnosti, svědčící o závěru, že žalobce mohl a měl o podvodu na DPH vědět, přičemž žalobci nekladl k tíži pátou a šestou okolnost uvedenou v původním rozhodnutí žalovaného.
45. Vázán požadavky zrušujícího rozsudku NSS krajský soud vzhledem k rozsahu zkoumané materie stručně shrne své závěry vyslovené v předchozím rozsudku a konkrétními námitkami žalobce se bude podrobněji zabývat dle požadavků NSS.
46. Nejprve k nemožnosti opakovaného výsledku svědků K. a B. Žalovaný se po zrušujícím rozsudku podepsaného soudu ocitl v situaci, kdy bylo objektivně nemožné zhojit vadu řízení vytčenou žalovanému krajským soudem; nemožnost výsledku svědků tak nemůže být nyní vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Za uvedených okolností bylo totiž na místě uvážít, jak učinil žalovaný, nakořím nedostatky ve skutkových zjištěních v důsledku nemožnosti výsledku svědků ovlivní soubor skutkových zjištění a celkový skutkový stav a následně, zda se promítne i do právního hodnocení. Soud přisvědčil postupu žalovaného, který nekladl k tíži žalobce objektivní okolnosti, u nichž vycházel při zjišťování skutečností právě z nesprávně provedených svědeckých výpovědí. Zároveň krajský soud dospěl k závěru, že skutkový stav zjištěný žalovaným obstojí a že obstojí také následné právní hodnocení (viz níže).
47. Jako nedůvodnou shledal krajský soud také námitku přednosti aplikace § 109 ZDPH. V tomto směru postačí připomenout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, SbNSS č. 3844/2019, podle kterých *„Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.“*, s nimiž se krajský soud ztotožňuje a nemá důvod se od nich jakkoli odchýlit.
48. Krajský soud nevyhodnotil jako důvodnou ani námitku „zamlčení“ důkazů z trestního řízení. Jak správně podotkl žalovaný ve svém vyjádření, žalobce v průběhu daňového řízení nikterak nenavrhol doplnění dokazování jím označeným usnesením policejního orgánu a není tak pochybením žalovaného, že se jím bez aktivity žalobce nezabýval. Tento závěr aproboval také Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku.

49. Krajský soud se dále zabýval námitkami směřujícími do samotné podstaty věci, tedy závěrů žalovaného, potažmo správce daně o existenci podvodu na DPH a následně vědomosti žalobce o něm ve spojení s (ne)existencí účinných opatření k zamezení účasti žalobce na podvodu.
50. Podle ustálené judikatury Soudního dvora i NSS je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž *jeden* daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH, a *další* subjekt si ji naopak *odečte*, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „*jednoho*“ a „*dalšího*“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych*, bod 69).
51. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).
52. Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: **1)** správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; **2)** pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; **3)** pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinut, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).
53. Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Teprve v posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, neleží důkazní břemeno na správci daně, ale na daňovém subjektu (k tomu podrobně rozsudek *Easy Working*, body 37 až 42).
54. Pokud se týče námitek týkajících se prvního bodu testu, a to neprokázání chybějící daně v řetězci, potažmo výše chybějící daně a následně neexistence dostatečných nestandardních okolností vedoucích k závěru o existenci podvodu na DPH, je třeba uvést následující.
55. Při prokazování existence podvodu musejí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *Krpol*, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla **narušena**

daňová neutralita, tedy že (zjednodušeně řečeno) **nebyla odvedena daň** jedním nebo více ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Chybějící daň však nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit; rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *Autodoprava K&K*, bod 25).

56. Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*, bod 28).
57. Společným znakem podvodů na DPH je přitom častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku *Autodoprava K&K*).
58. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).
59. Stěžejní pro otázku odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (úniku), je zásada zákazu daňových úniků (zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem) zdůrazňovaná v judikatuře SDEU (srov. rozsudky ve věci *Kittel a Recolta Recycling* či ve věci *Glencore Agriculture Hungary* a v nich citovaná judikatura). V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, sp. zn. C-596/21, SDEU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odeprít nárok na odpočet DPH jen „v rozsahu, v

němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním“ (bod 17). V daném případě byla daňová ztráta nižší než nárokovaný odpočet dokonce již od počátku provedení podvodných transakcí, přesto SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40).

60. V projednávané věci daňové orgány zjistily daňový podvod v dodavatelsko-odběratelském řetězci společností:

A) Kimex → Bewega → Agentura Pacto → žalobce → KANERSTAV

a dále

B) Vimex/Slovakia Steel → Nyx System → žalobce → KANERSTAV

Daňové orgány vysvětlily, že v řetězci A) společnost Bewega za zdaňovací období únor 2013 sice podala přiznání k DPH, ale osobou neoprávněnou, s tím, že na odstranění vad nereagovala, a proto bylo správcem daně posouzení jako neúčinné podání a deklarovaná povinnost nebyla uhrazena. Společnost Bewega nevykázala za posuzovaná období plnění pro společnost Agentura Pacto. Společnost Bewega nevykázala a neodvedla daň z dodání zboží společnosti Agentura Pacto. Tato nepřiznaná a nedovedená daň úzce souvisí s plněním, ze kterého si Agentura Pacto a následně žalobce nárokoval daň na vstupu.

Agentura Pacto daňové přiznání za předmětná období sice podala, ale deklarovanou daň neuhradila. Společnost Bewega plnila funkci „missing tradera“ a Agentura Pacto „buffera“. V důsledku uvedených skutečností došlo dle daňových orgánů k narušení neutrality daně a byla u dodavatelů identifikována chybějící daň.

61. V řetězci B) daňové orgány uzavřely, že společnost Nyx System nevykázala pořízení zboží z JČS, přičemž za zdaňovací období říjen 2013 nebylo uvedenou společností podáno daňové přiznání. Správce daně z důvodu nespolupráce neuznal přijatá plnění a daňová povinnost vyplývající z výsledků daňové kontroly, nebyla ze strany uvedené společnosti uhrazena. Chybějící daň tak byla shledána u uvedeného dodavatele žalobce.
62. Krajský soud má na rozdíl od žalobce za to, že takto identifikovaná chybějící daň zcela odpovídá shora uvedené judikatuře. Zdůrazňuje přitom, že chybějící daň nemusí být přesně vyčíslena, jak se mylně domnívá žalobce. „Chybějící daň“ u nekontaktních společností

Shodu s prvopisem potvrzuje

nemusí a často ani nemůže být jednoznačně určena a daňové orgány mohou unést své daňové břemeno i tehdy, když se jim nepodaří zjistit, u kterého z článků a v jaké přesné výši se daň či její část ztratila. Chybějící daň u jednoho z článků nemusí odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu u jiného článku. Podstatné je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu s dostatečnou pravděpodobností nasvědčují tomu, že jednání článků řetězce a jejich nesoučinnost byly záměrné s úmyslem zastřít transakce a znemožnit daňovým orgánům zkontrolovat, jestli byla daň přiznána pravdivě (viz rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-109).

63. Podvodnému charakteru zjištěných řetězců nasvědčuje především zvolený model obchodování. V první řadě žalovaný zdůraznil personální propojení v osobě Ing. J. K. Krajský soud se s tímto závěrem zcela ztotožňuje. Ačkoli totiž bylo zjištěno, že se žalobce zabýval zcela odlišnými činnostmi, zapojil se bez vlastního ekonomického opodstatnění do obchodu s betonářskou ocelí. Neobstojí na tomto místě vysvětlení žalobce, že k zapojení došlo proto, že odběratel žalobce nedisponoval likvidními prostředky k okamžité úhradě za pořízení zboží. Uvedené totiž vysvětluje ekonomický význam transakcí pro odběratele žalobce, nikoli však pro samotného žalobce. Personální propojení pak odpovídá zvolenému modelu obchodování – využití ovládané společnosti jako „záložny“, prostředníka pro získání potřebného zboží, avšak při minimalizaci vlastního rizika. Již tato skutečnost však měla být pro žalobce varovným znakem vypovídajícím o zcela nestandardním způsobu obchodování.
64. Také personální propojení mezi dodavateli se jeví jako nestandardní, neboť je spojená s rezignací žalobce na ověření osob, s nimiž při uzavírání obchodů jednal.
65. To vše pak především souvisí s tím, že fakticky obchodování žalobce řídil jeho objednatel, který fakticky transakce sjednával, zboží přebíral a dával pokyny k úhradám, to vše bez faktického přičinění žalobce coby „hlavního“ objednatele.
66. K nestandardnostem lze řadit také virtuální sídla dodavatelů, neexistence písemné smlouvy na dodání zboží a konečně následné nekontaktnosti. Bez zajímavosti nejsou ani okolnosti týkající se bankovních účtů dodavatelů, toho, že dodavatel Nyx System nedisponoval finančními prostředky na úhradu vlastní daňové povinnosti, blokáce účtu společnosti Bewega a s tím spojená úhrada finančních prostředků žalobce na tento účet, ačkoli platba měla „patřit“ na účet společnosti Agentura Pacto.
67. Optikou uvedených skutečností nelze přiznat důvodnosti žalobních námitek jak ve vztahu k prokázání existence chybějící daně, tak existence nestandardních okolností, neboť bez ohledu na vysvětlení a pohled žalobce na uvedené závěry zjištěné daňovými orgány, je nutné přisvědčit žalovanému, že existence podvodu na DPH byla v projednávaném případě bezpečně prokázána.
68. Pokud se týče jednotlivých objektivních okolností, které podle daňových orgánů svědčí o vědomosti žalobce o zapojení v daňovém podvodu, krajský soud v zásadě přisvědčuje žalovanému ve všech jím dovozených objektivních okolnostech, přičemž námítka žalobce považuje za obecnou názorovou polemiku vedoucí k závěru o domnělé nesprávnosti závěrů žalovaného, avšak v zásadě bez bližší relevantní argumentace.
69. Krajský soud má na rozdíl od žalobce za to, že neověřování informací o dodavatelích je samo o sobě dostatečnou indicií, která v okamžiku sjednání či realizace obchodů mohla a měla žalobce upozornit na možný podvod na DPH. Žalovaným učiněná zjištění se totiž netýkají

ryze obchodních rizik, ale celého souboru skutečností, které měly žalobce upozornit na možné nestandardní jednání. Jakkoli žalobce zdůrazňuje, že obchody se uzavíraly zejména na základě osobních kontaktů s obchodními zástupci, nelze přehlédnout, že právě v oblasti ověření osob jednajících za dodavatele postupoval minimálně nedbale.

70. Krajský soud, jak již vyplynulo ze shora uvedeného, souhlasí se závěry žalovaného, že žalobce byl do obchodů vložen uměle, což vyplývá právě z již zmíněného zvoleného modelu obchodování. Tato okolnost jistě kromě toho, že vypovídá o existenci podvodu na DPH, je vodítkem k závěru o vědomosti žalobce o účasti na podvodném jednání. Krajskému soudu také neuniklo, že ačkoli žalobce na jednu stranu tvrdil v žalobě, že obchody se uzavíraly v zásadě na úrovni obchodních zástupců a neexistence internetových stránek dodavatelů tak nemůže být objektivní okolností, tvrdil zároveň, že odběratel žalobce KANERSTAV vznikl v roce 2010 a od počátku se zabývá úpravou betonářské oceli pro stavební činnost, tuto společnost je nutno zařadit mezi menší společnosti zpracovávající železo, materiál nakupovala společnost podle aktuální potřeby, což mělo za následek nedosažitelnost navázání obchodního vztahu s velkými, prověřenými dodavateli železa (např. Třinecké železárny). To nutilo KANERSTAV vyhledávat možné dodavatele zejména přes internet.
71. Krajský soud přitom nepovažuje za vnitřně rozporný závěr žalovaného, který zpochybňuje oprávnění pana D. jednat za společnost Agentura Pacto za situace, kdy dodání zboží touto společností není sporné. Otázka ověření oprávnění jednat za uvedenou společnost coby nestandardní/objektivní okolnost ve vztahu k existenci podvodu na DPH a vědomosti žalobce o účasti na něm nemá primárně vztah k otázce dodání zboží; nárok na odpočet DPH je totiž v projednávané věci odepřen právě z důvodu existence podvodu, nikoli neprokázání formálních podmínek pro nárok na odpočet.
72. Námitky žalobce stran vytýkaného způsobu komunikace coby objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH krajský soud považuje opět za pouhou názorovou polemiku nepodepřenou žádnou relevantní argumentací.
73. Pokud se týče absence smluvní dokumentace, ačkoliv lze primárně souhlasit s tím, že uzavírání smluv po telefonu či emailem může být obecně vzato obvyklé, nebyla podle krajského soudu tato skutečnost „vyvážena“ tím, že ke každé dodávce měl žalobce k dispozici písemnou fakturu vydanou dodavatelem obsahující razítko a podpis jednatele, potvrzené dodací listy a certifikáty. Existence faktur, dodacích listů a certifikátů může mít významný podíl při zkoumání faktické existence transakcí a jejich obsahu. Nicméně, v projednávané věci s ohledem na veškeré zjištěné skutečnosti, představuje rezignace na smluvní dokumentaci významný, byť dílčí prvek pro závěry o existenci podvodu na DPH. Proto se z hlediska opatření zamezením účasti na podvodu na DPH jedná o nedostatečný mechanismus.
74. Žalobce mimoto obecně rezignoval na kontrolní mechanismy, když v zásadě spoléhal na ověřování všech podstatných skutečností ze strany svého odběratele. Uvedené je však výsledkem právě onoho účelového zapojení žalobce coby umělého článku řetězce, které mělo možná ekonomický či jiný význam pro odběratele žalobce, avšak v zásadě nulový význam či pozitivní přínos (snad vyjma neoprávněného nároku na odpočet DPH) pro samotného žalobce.

75. Dále skutečnost, že žalobce hradil zboží na nezveřejněné účty, je jednak sama o sobě objektivní okolností a jednak svědčí o nulové obezřetnosti žalobce a nepřijetí rozumných opatření k zamezení účasti na podvodu.
76. Krajský soud tedy uzavírá, že neshledal důvodné ani žalobní námitky směřující do samotného prokázání existence podvodu na DPH ani co do závěrů o jeho vědomosti o účasti na podvodném jednání, když závěry daňových orgánů považuje ve všech těchto ohledech za zcela správně a dostatečně odůvodněné.
77. Nyní podrobněji k jednotlivým námitkám, k jejichž vypořádání byl krajský soud zavázán zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2024, č.j. 6 Afs 3/2023-104. Dle NSS se krajský soud nezabýval žalobními námitkami uplatněnými k otázce, zda v řetězcích identifikovaných daňovými orgány chyběla daň, respektive zda došlo k narušení neutrality DPH v důsledku podvodného jednání, konkrétně šlo o argumenty žalobce, které rozporovaly závěry žalovaného o narušení neutrality DPH v obou řetězcích, tj. v řetězci A o prokázání daňové ztráty u společnosti Bewega a u společnosti Agentura Pacto. Krajský soud, nad rámec již výše uvedených závěrů konstatuje, že k této otázce se žalovaný podrobně vyjádřil v bodě [168] napadeného rozhodnutí, přičemž těmto závěrům krajský soud zcela přisvědčuje. Konkrétně jde o to, že společnost Bewega za zdaňovací období únor 2013 podala neúčinné daňové přiznání k DPH a za zdaňovací období březen 2013 daňové přiznání nepodala vůbec, logicky tedy nepřiznala ani intrakomunitární pořízení zboží. Společnost Agentura Pacto sice daňové přiznání k DPH za 1.čtvrtletí roku 2013 podala, ale vykázanou daňovou povinnost neuhradila, následně neuhradila ani daňovou povinnost vzešlou z kontrolního postupu správce daně, poté se stala nekontaktní. Z vykázané daňové povinnosti byla uhrazena jen část, a to formou daňové exekuce. Postup obou společností v řetězci A) splňuje podmínky narušení daňové neutrality a zároveň podmínky daňového podvodu dle výše citované judikatury SDEU, zvláště rozsudek ve věci *Finanzamt M* (viz bod 59 rozsudku).
78. K prokázání daňové ztráty v řetězci B) u společnosti Nyx Systém krajský soud upřesňuje, že této otázce se žalovaný podrobně věnoval v bodě [61] a [169] napadeného rozhodnutí a s tam uvedenými závěry se krajský soud ztotožňuje. Společnost Nyx System podala daňové přiznání k DPH za období duben-září 2013, za měsíc říjen 2013 daňové přiznání nepodala. V podaném daňovém přiznání za duben-září 2013 nepřiznala intrakomunitární pořízení zboží. Následně byla u společnosti zahájena daňová kontrola, z níž vzešla daňová povinnost stanovená správcem daně. Tuto uloženou daň společnost Nyx System nezaplatila a stala se nekontaktní. I postup společnosti Nyx System v řetězci B), tak jak byl popsán v napadeném rozhodnutí, splňuje dle krajského soudu zcela přesvědčivě podmínky narušení daňové neutrality a zároveň podmínky daňového podvodu, viz výše citovaná judikatura SDEU nebo např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, ve věci *ExaSoft Holding, a.s.*
79. Krajský soud dále reaguje na námitku žalobce, proč pro něj byl zvolený model obchodování výhodný, k vysvětlení nestandardnosti zvoleného modelu obchodování, a zvláště vysvětlení žalobce z jakého důvodu došlo k úhradě zboží na účet subjektu odlišného od Agentury Pacto. K této otázce se krajský soud vyjádřil již v předchozím rozsudku, nyní opět v bodech 63 -65 rozsudku. Soud nad rámec již uvedeného zdůrazňuje, že skutečnost, že zvolený model obchodování byl pro žalobce výhodný i vysvětlení jeho nestandardnosti nemá žádnou souvislost se skutečností, že v obou řetězcích, jejichž součástí byl žalobce, žalovaný prokázal narušení daňové neutrality a existenci daňového podvodu, o němž žalobce věděl nebo vědět

mohl. Judikatura k této otázce již byla výše uvedena zejména v bodech 50 - 59 rozsudku. Vysvětlení žalobce, proč došlo k úhradě zboží na účet subjektu odlišného od Agentury Pacto, když žalobce tvrdí, že k tomuto došlo omylem, je jen jednou z dílčích okolností. V případě, že by se jednalo o jedinou nestandardní okolnost, jistě by jako důkaz existence daňového podvodu neobstála. Nicméně, jak vyplývá z judikatury a jak je podrobně popsáno v bodě 66 rozsudku, jedná se pouze o jednu z okolností, které je třeba posoudit ve vzájemných souvislostech.

80. K námitce žalobce, že v rozhodném období nebylo ze strany správce daně nijak sankcionováno, když příjemce zdanitelného plnění (žalobce) uhradil platbu na jiný než zveřejněný účet, krajský soud konstatuje, že je povinností subjektu, který si nárokuje odpočet DPH jednat v souladu s povinnostmi uvedenými v ZDPH. Nad to, kdyby se v posuzované věci jednalo o jedinou nestandardní okolnost, pravděpodobně by jako důkaz existence daňového podvodu neobstála. Nicméně, jak je uvedeno výše, jde o jednu z několika okolností, které žalovaný posoudil ve vzájemných souvislostech a s jeho hodnocením se krajský soud ztotožnil.
81. Námitku, že žalovaný neprokázal nestandardnosti v obchodování, neboť nevedl dokazování za účelem objasnění, jak obchody v daném odvětví probíhají, má krajský soud za nedůvodnou. Prokázání nestandardních okolností a závěr o podvodu na DPH nebyl žalovaným argumentačně postaven na specificích obchodování s betonářskou ocelí, ale na několika nestandardních okolnostech, pečlivě popsaných v napadeném rozhodnutí, které ve svém souhrnu (nikoli izolovaně) vedly žalovaného k závěru, že obchodní transakce byly zatíženy daňovým podvodem, tak jak jej chápe judikatura NSS i SDEU výše uvedená. Na podporu nedůvodnosti námitky lze připomenout také závěry rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61: „*Zdejší soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatele, že rozhodnutí orgánů finanční správy jsou nepřezkoumatelná z důvodu absence rozboru a zjištění toho, jaký byl standard na trhu s betonářskou ocelí a jaký byl standard při obchodní činnosti stěžovatele. Výše popsané skutečnosti svědčí o tom, že stěžovatel o podvodu věděl, či vědět mohl a měl, a to aniž by bylo potřebné se detailně a podrobně zabývat situací na trhu s betonářskou ocelí či charakterem ostatní obchodní činnosti stěžovatele.*“
82. Závěrem byl krajský soud zavázán vypořádat se s námitkou o libovůli správce daně spočívající v tom, že na podkladě totožného skutkového stavu dospěl k nedůvodně rozdílným závěrům u žalobce a u jeho odběratele (společnosti Kanerstav). Zejména nereagoval na to, že žalobce poukazyval na konkrétní závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole vedené u společnosti Kanerstav a namítal, že společnost žalobce a společnost Kanerstav jednaly při pořízení zboží ve shodě a v posuzovaném období měly stejnou jednatelku. Ve předchozím rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že žalovanému, resp. správci daně, nelze účinně vytýkat, že v daňovém řízení u odběratele žalobce, společnosti KANERSTAV, dospěly daňové orgány k odlišnému závěru u totožných plnění a že v daňovém řízení u žalobce nepostupovaly shodně; dle judikatury NSS (srovnej rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č.j. 8 Afs 105/2005-59 nebo ze dne 21. 3. 2019, č.j. 1 Afs 360/2018-24) může u odlišných daňových subjektů, byť se jedná o přezkum totožných plnění, nastat v daňovém řízení zcela odlišná situace, a to zejména v návaznosti na (ne)unesení důkazního břemene daňového subjektu o jím tvrzených skutečnostech, popř. správce daně o jeho pochybnostech.
83. Krajský soud se opětovně podrobně zabýval uvedenou námitkou, zejména z pohledu zásady *in dubio mitius* ovládající daňové řízení a dospěl po opětovném přezkumu k závěru, že

námítka je důvodná. Specifické pro projednávanou věc je skutečnost, že společnost žalobce i společnost Kanerstav byly personálně propojeny, měly stejnou jednatelku a daňová kontrola proběhla u obou společností za totožné zdaňovací období ve vztahu k totožným plněním (obchodním transakcím). Společnost žalobce i společnost Kanerstav byly shodně součástí dodavatelsko-odběratelských řetězců označených v rozsudku jako řetězec A) a B). Zatímco však ve zprávě o daňové kontrole žalobce jsou správcem daně podrobně rozebrány důvody, které vedly k prokázání daňového podvodu, o němž žalobce věděl nebo vědět mohl, ve zprávě o daňové kontrole společnosti Kanerstav na podkladě totožných zjištěných skutečností (zejména týkajících se společnosti Agentura Pacto a Nyx System) správce daně bez jakéhokoli vysvětlení dospěl v případě společnosti Kanerstav k závěru, že nebyly zjištěny skutečnosti, které by svým charakterem umožňovaly neuznat uplatněný nárok na odpočet DPH. Tato okolnost je přitom pro posouzení námítky žalobce zcela stěžejní.

84. Rozhodnutí správce daně ve věci Kanerstav bylo přijato za totožného skutkového stavu. Jestliže žalovaný námítku žalobce stran odlišných závěrů správce daně u žalobce a u společnosti Kanerstav vypořádal tak, že každé daňové řízení je unikátní a jedinečné a nelze vztahovat automaticky výsledky jednoho řízení na řízení další, je nutné toto vypořádání považovat za nedostatečné, neboť nelze-li důvody odlišného posouzení vyčíst ze zprávy o daňové kontrole společnosti Kanerstav, bylo nutné, aby tyto odlišnosti vysvětlil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Pouze tím totiž mohl vyvrátit pochybnosti žalobce o libovůli správce daně. Jestliže však žalovaný takto nepostupoval, je třeba napadené rozhodnutí považovat v této části za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
85. Z uvedeného důvodu tak dospěl krajský soud k tomu, že je na místě napadené rozhodnutí zrušit.
86. Krajský soud se v té souvislosti zabýval otázkou uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu, ve světle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, č.j. 9 Afs 95/2021-64, když maximální 10-ti letá lhůta pro stanovení daně ve smyslu citovaného ustanovení ve vztahu k projednávaným daňovým povinnostem uplynula v průběhu probíhajícího soudního řízení, a to zejména s ohledem na to, že soud ve správním soudnictví v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vychází podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
87. Krajský soud má za to, že pokud by shledal žalobu z hlediska uplatněných žalobních námitek za nedůvodnou, nebylo by možné k uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení přihlídnout, neboť z pohledu premisy stanovené v § 75 odst. 1 s.ř.s. bylo napadené rozhodnutí vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně (viz posouzení této otázky výše).
88. V projednávané věci však krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí. Za této situace krajský soud zvažoval, nakolik zohlednit skutečnost uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení a dospěl k závěru, že právní mocí tohoto rozsudku dojde k obnovení pravomocného řízení a žalovaný by byl s ohledem na § 148 odst. 5 daňového řádu nucen rozhodnout o zrušení prvostupňového rozhodnutí a zastavení řízení. S ohledem na tuto skutečnost má krajský soud za to, že pouhé vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení by bylo pouhým formalismem, neboť krajský soud je za této situace oprávněn (i povinen) rozhodnout o zrušení také prvostupňových rozhodnutí, a to

v souladu se zásadou procesní ekonomie. Tento postup již aproboval také NSS např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2024, č. j. 4 Afs 132/2020-42, bod 66.

Závěr a náklady řízení

89. Krajský soud tedy ze všech uvedených důvodů zrušil ve smyslu § 78 odst. 1, 3 a 4 při závěru o důvodech naplňujících důvody pro zrušení rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak také předcházející rozhodnutí správce daně.
90. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovaného právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:
- | | | |
|---|---|------------------|
| a) zaplacený soudní poplatek vč. kasační stížnosti | | 8 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení | | |
| - odměna daňového poradce za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: § 7, § 9 odst. 4 písm. d) | | |
| 1) příprava a převzetí věci | | |
| 2) sepis žaloby | vyhl. č. 177/1996 Sb., | |
| 3) replika žalobce k vyjádření žalovaného k žalobě | ve znění účinném do 31.12.2024 | |
| 4) podání kasační stížnosti žalobcem | | |
| 5) 2 repliky žalobce k vyjádřením žalovaného ke kasační stížnosti | | 18 600 Kč |
| - paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci | § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31.12.2024 | 1 800 Kč |
| <i>Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)</i> | | <u>32 684 Kč</u> |

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

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.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 27. února 2025

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu