



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 Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **KOWERA a. s.**  
sídlem 1. máje 260, 739 61 Třinec – Staré Město  
zastoupený daňovým poradcem Dakonto s. r. o.  
sídlem Lidická 1023/63b, 602 00 Brno - Veveří

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2023, č. j. 8923/23/5300-22442-705341,  
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Žalobce (původně v daňovém řízení vystupující jako společnost REKOACHEM s. r. o., dále také jen „REKOACHEM“) se podanou žalobou ze dne 18. 5. 2023 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 2. 2021, a to

Shodu s prvopisem potvrzuje

dodatečným platebním výměřům, jimiž byla žalobci za zdaňovací období červenec – prosinec 2017 doměřena daň z přidané hodnoty.

2. Žalobce si za uvedená zdaňovací období nárokoval odpočet DPH, a to v souvislosti s pořízením zboží od společností RAPTOR SE (dále také jen „RAPTOR“), INTERMOS, spol. s r. o. (dále také jen „INTERMOS“) a dodáním zboží odběrateli EKO-STEEL Sp. z o. o. (dále také jen „EKO-STEEL“) a SIA „Seagull Trade“, VAT ID: LV50103688541 (dále také jen „SIA“). Žalovaný nárok na odpočet odepřel, neboť dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH.
3. Žalobce předně namítl procesní pochybení správce daně; namítl nezákonné zahájení daňové kontroly, resp. nezákonnost při postupném zahajování daňové kontroly. Podle žalobce žalovaným vymezené důvodné pochybnosti vedoucí k zahájení postupu k odstranění pochybností byly pouze konstatováním skutečnosti, tj. navýšením určitých hodnot v daňovém přiznání, což podle žalobce není pochybností k zahájení takového postupu. Následně správce daně přistoupil k zahájení daňové kontroly, protože předpokládal rozsáhlé dokazování. Správce daně podle žalobce nesdělil žádné konkrétní pochybnosti. Ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím již správce daně rovnou zahajoval daňovou kontrolu bez předchozího postupu k odstranění pochybností pouze z důvodu, že žalobce obchodoval se subjekty, které správce daně považoval za rizikové. Nezahájení postupu k odstranění pochybností před zahájením daňové kontroly a nesdělení pochybností při zahájení daňové kontroly představují podle žalobce nezákonnost postupu správce daně. To vede k nezákonnosti i napadeného rozhodnutí.
4. Následně ani v průběhu daňové kontroly nebyly sděleny žalobci pochybnosti, které správci daně vznikly. Žalobce tak nemohl účinně vyvracet pochybnosti správce daně. Pochybnosti byly sděleny až dne 31. 3. 2020 v rámci výzvy k uplatnění práva. V průběhu daňové kontroly dále správce daně požadoval prokázání skutečností, které žalobce netvrdil, příp. z důvodu absence vymezených pochybností nebylo vůbec jasné, proč by měl žalobce uvedené skutečnosti prokazovat.
5. Žalobce namítá, že pokud by správce daně sdělil pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet daně včas, ochránilo by to žalobce od pokračování v obchodování s předmětnými plněními. Žalobce splnil formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). V průběhu daňové kontroly bylo žalobcem správci daně prokázáno, že plnění proběhlo tak, jak bylo žalobcem deklarováno, a přesto správce daně bez uvedení konkrétních pochybností prověřoval tvrzení žalobce a požadoval jeho součinnost, což je podle žalobce nezákonný postup.
6. Žalobce zásadně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH. Uvedl, že nerozporuje konkrétní věcná zjištění správce daně ohledně realizovaných obchodních případů, zapojených článků řetězců, dopravy plnění či chybějící daně. Zdůraznil však, že narušení neutrality daně bylo zjištěno u subjektů, se kterými žalobce neobchodoval a o jejichž zapojení nevěděl.
7. Žalobce nesouhlasí s hodnocením objektivních okolností, na základě kterých dospěly daňové orgány k závěru, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní obchodování s plněním zatíženým daňovým podvodem.
8. Dále žalobce uvedl, že nerozporuje konkrétní skutková věcná zjištění správce daně ohledně realizovaných obchodních případů, zapojených do článků řetězců, dopravy plnění či tvrzení

chybějící daně. Zdůraznil pouze, že narušení neutrality bylo zjištěno u subjektů, se kterými žalobce neobchodoval a o jejichž zapojení nevěděl.

9. Žalobce má za to, že nejen že o podvodu na DPH nevěděl a nemohl vědět, ale byl podle zjištění správce daně podveden ostatními subjekty zapojenými do obchodních řetězců identifikovaných správcem daně, protože to byl právě žalobce, který nesl ekonomickou zátěž z uhrazené DPH a žalobci nebyl přiznán nárok na odpočet a daň vrácena. Kdyby žalobce věděl nebo mohl vědět o zapojení do podvodu, bylo by zcela nelogické, aby svému dodavateli uhradil daň v plné výši.
10. V průběhu daňového řízení žalobce prokazoval opatření, která přijal před a v průběhu realizace obchodních transakcí, přičemž se nejednalo o pouze formální prověření dodavatele stran statusu nespolehlivého plátce. O tom, že se žalobce stal obětí svých obchodních partnerů, svědčí nejen ekonomická podstata transakcí, ale i to, jak byly vůči žalobci realizovány. Žalobce neměl reálnou možnost zjistit, že jde o podvodné jednání. Podle žalobce je zásadní, že předmětné zboží existovalo, dodavatel RAPTOR nebyl nový, měl historii od roku 1991 a existenci ukončil až po zásahu správce daně. Společnost INTERMOS také nebyla nová, historii měla od roku 1991 a doposud funguje. Žalobce přijal tuzemská zdanitelná plnění, a to dodavatelů, kteří jsou uvedeni na předmětných daňových dokladech. Přijatá plnění žalobce použil v rámci své ekonomické činnosti, když je dodal osobám registrovaným k dani v jiných členských státech – spol. EKO-STEEL a SIA. Zboží přitom bylo prokazatelně přepraveno z tuzemska na území jiného členského státu. Žalobce tak splnil podmínky pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Úhrady mezi dodavatelem a žalobcem probíhaly bezhotovostně, stejně tak mezi žalobcem a jeho odběrateli. Předplatby od odběratelů žalobce vnímal jako zajištění úhrady od odběratelů.
11. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že obchodní případy byly organizovány, ale někým jiným než žalobcem.
12. Žalobce poukázal na judikaturu, ze které vyplývá, že požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat.
13. K navázání spolupráce žalobce uvedl, že zapojení do předmětných transakcí bylo žalobci doporučeno panem Ing. P. T., který byl v roce 2017 zaměstnancem společnosti Metalimex na pozici vedoucí obchodního referátu, tento byl osobně v Polsku, kde viděl stroje a také zjistil, že poptávají suroviny vápno a bakterie, návazně přes zjišťování možností dodavatele bakterií se dostal na RAPTOR a pak jel se společností STYL-MONT do Bánova, kde měla být výroba komodity SOO. Postup byl tedy obdobný následnému prověřování ze strany jednatele žalobce p. K. S dodavatelem RAPTOR obchodoval žalobce i s jinými komoditami, a to v dlouhém období před zahájením řešených obchodů. Podle žalobce jsou předchozí dobré zkušenosti velmi významným prvkem v dalších obchodech.
14. Žalobce však nadto realizoval také další kroky, kterými se snažil chránit svá práva. Dne 22. 9. 2017 provedl tehdejší jednatel osobní prohlídku prostor ve skladu v Hodoníně v části Bánovec, kde měla být linka na výrobu komodity SOO. I z průběhu této prohlídky je zřejmé, že podvodné jednání vůči žalobci bylo propracované.
15. Žalovaný přitom poukazuje na to, že žalobce zahájil obchodování v červnu 2017 a prohlídka proběhla až dne 22. 9. 2017, přičemž do tohoto termínu již žalobce nakoupil od dodavatelů RAPTOR a INTERMOS komoditu SOO ve výši základu daně 81 227 004 Kč, tedy začal se

zajímat o místo údajné výroby teprve poté, co správce daně začal předmětná plnění prověřovat. Žádné opatření na základě prohlídky neprovedl. Žalovaný přitom odmítl přiznat nárok na odpočet ze všech plnění, tj. i z plnění, která byla realizována po prohlídce prostor v září 2017. Takový postup považuje žalobce za nelogický a nezákonný.

16. Vedle toho byl ze strany žalobce prověřen i majitel linky STYL-MONT, který také nebyl veden jako dlužník, jakož i RAPTOR a INTERMOS. Tyto společnosti byly zdravé s bohatou historií.
17. Žalobce dále poukázal na výpověď svědka Joury v průběhu daňového řízení, podle které výrobní linka v Bánově byla nainstalována pro prezentaci pro odběratele – žalobce, avšak nic se tam nevyrábělo. Bylo potřeba to uvést do podoby, aby p. K. uvěřil, že se tam něco vyrábí. Tato nefunkční linka se p. K. odprezentovala, přičemž nebylo poznat, že není funkční. Dále žalobce poukázal na to, že uvedený svědek mj. také uvedl, že zboží strašně smrdělo, měla v tom být melasa, kvasnice, raději tedy kontejnery nikdo neotvíral.
18. K tomu žalobce dále dodal, že disponoval analýzou výrobků z nezávislé laboratoře VŠB z 30. 7. 2017, kdy byl výrobek nezávisle prověřen, a proto nefunkčnost výrobní linky nebyla nepřekonatelným problémem.
19. Žalovaný poukázal v napadeném rozhodnutí, že zadání uvedené analýzy neprovedl žalobce, což však podle žalobce není pro posouzení podstatné. Žalobce má opět za nezákonné neuznání odpočtu daně z plnění realizovaných po datu vyhotovení analýzy.
20. Pokud správce daně zmínil ve vztahu k vědomosti žalobce o účasti na podvodu zahájení řízení o nespolehlivém plátcu u společnosti STYL-MONT, není tato skutečnost důkazem o vědomosti žalobce o podvodu a účasti na něm. Uvedená společnost se mohla stát nespolehlivým plátcem z více důvodů, nadto zahájení řízení o nespolehlivém plátcu není stěžejní skutečností pro posouzení tvrzené účasti na podvodu na DPH.
21. Žalobce dále zdůraznil, že hradil ze svého účtu daň na osobní účet dodavatele, což považoval za obezřetné jednání. Nebylo využito postupu podle § 109 ZDPH, nicméně daň byla uhrazena.
22. V listopadu 2017 si dále žalobce nechal od svých obchodních partnerů předložit potvrzení o bezdlužnosti. Zdůraznil přitom, že pokud dodavatelé v listopadu 2017 předložili potvrzení, že nemají nedoplatky na daních, byli schopni takové potvrzení vydat i před zahájením obchodování. Žalobce tak nesouhlasí se závěrem žalovaného, že uvedená potvrzení o bezdlužnosti nesvědčí nic o obezřetnosti žalobce a přijatých opatřeních před vstupem do předmětných obchodních transakcí.
23. Správce daně i žalovaný posuzovali předmětné obchodní transakce účelově tak, aby došlo k obhájení nepřiznání nároku na odpočet DPH.
24. Žalobce své dodavatele prověřoval před zahájením obchodování, to však není schopen s ohledem na zásah Policie ČR doložit. V průběhu odvolacího řízení žalobce dále předložil potvrzení společnosti A Dun&Bradstreet Company, že dodavatelé byly před začátkem obchodování solidními společnostmi, byly vysoce hodnoceny, s aktivní činností, historií a majetkem a nebyly vedeny jako dlužníci. Žalobce nesouhlasí s hodnocením této listiny žalovaným, když se žalovaný podle žalobce vyhnul argumentu, že i zpětné prověření prokazuje, že v dřívější době problém u dané společnosti nenastal.

25. V projednávané věci podle žalobce neexistují relevantní a hodnověrné důkazy o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH.
26. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. K námitce ohledně procesního pochybení správce daně žalovaný jednak odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém se se shodnou námitkou již vypořádal a doplnil, že u žalobce byl dne 10. 8. 2017 zahájen postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období červen 2017, neboť žalobce vykázal v daňovém přiznání nárok na odpočet několikanásobně vyšší než obvykle. Další podezřelou okolností bylo obchodování s novými komoditami, a to v hodnotě za více než 60 mil. Kč. Jelikož žalobce v rámci tohoto postupu pochybnosti správce daně neodstranil a dále z důvodu zjištění správce daně, že dokazování bude obsáhlé a časově náročné, bylo přistoupeno dne 30. 8. 2017 k zahájení daňové kontroly za měsíce červen a červenec a postupně byla zahájena daňová kontrola i za další zdaňovací období. Tyto kontroly již vycházely z poznatků zjištěných v rámci ověřování správnosti vykázané daňové povinnosti za zdaňovací období červen 2017, kdy navíc byl zjištěn u žalobce opakující se obchodní model. Pokud se týče námitky nesdělení pochybností správcem daně, tyto byly žalobci sděleny ve výzvě k odstranění pochybností. V té souvislosti žalovaný připomněl závěry rozsudku NSS ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016-49. V uvedené výzvě byly formulovány zcela jasně a konkrétně skutečnosti, které považuje správce daně za sporné a vyzval žalobce k odstranění pochybností a předložení dokladů pro správné stanovení daně. Není tedy pravdou, že by žalobci byly pochybnosti sděleny až ve Výzvě k uplatnění práva, když žalobci byla nejprve vydána výzva k odstranění pochybností a následně v průběhu daňové kontroly další 3 výzvy k prokázání skutečností.
27. K otázce existence podvodu na DPH žalovaný shrnul, že v průběhu daňového řízení bylo u žalobce jednoznačně prokázáno, že u všech obchodních řetězců, v rámci nichž se obchodovalo s předmětnými komoditami a kterých se účastnil žalobce, existuje daňová ztráta, jež je důsledkem podvodného jednání a že transakce byly s tímto podvodným jednáním spojeny.
28. Žalovaný dále zdůraznil, že konkrétní nestandardní okolnosti, které se vázaly přímo k případu žalobce, mohl sám žalobce zjistit, a to ještě před vstupem do obchodních transakcí, a které u žalobce měly vzbudit zvýšenou míru opatrnosti a ostražitosti.
29. K objektivním okolnostem žalovaný uvedl, že žalobce v žalobě nijak nerozebírá jednotlivé objektivní okolnosti, rozporuje pouze celkově jejich hodnocení. Žalovaný přitom trvá na tom, že zjištěné objektivní okolnosti svědčí minimálně o tom, že žalobce vědět měl a mohl, že se svými transakcemi účastní podvodu na DPH. Vystupoval v rámci obchodních transakcí obzvláště neobezřetně s ohledem na to, že je podnikatelem s dlouhodobými zkušenostmi. Pokud žalobce tvrdí, že byl podveden a že obchodní případy byly organizovány někým jiným, je pro daňové řízení zcela nepodstatné, kdo konkrétně obchodní případy řídil, resp. organizoval podvod na DPH. Žalobce se totiž těchto obchodů zúčastnil a nepřijal žádná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil.
30. K otázce přijatých opatření ze strany žalobce žalovaný opět odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. V řízení bylo prokázáno, že minimálně zástupce žalobce v daňovém řízení JUDr. F. o podvodném charakteru transakcí věděl. Chování žalobce v průběhu transakcí lze považovat za velmi nezvyklé, ať už se jedná o způsob navázání spolupráce, nezájem o obchodované zboží, absence kontroly zboží, obchodování v rámci řetězce bez jakékoliv objednávky, nabídky a poptávky a také neexistence smluvních ujednání. Pokud se týče

argumentace, že jednatel žalobce p. K. učinil dne 22. 9. 2017 osobní prohlídku ve skladu v Hodoníně, žalovaný uvedl, že tato prohlídka se nedá považovat za kontrolní mechanismus a opatření ze strany žalobce, neboť žalobce začal obchodovat s touto komoditou už v červnu 2017 a do září 2017 žalobce nakoupil od svých dodavatelů komoditu ve výši základu daně 81 227 004 Kč. To nasvědčuje tomu, že žalobce se začal blíže zajímat o místo údajné výroby teprve poté, co správce daně zahájil daňovou kontrolu u žalobce za zdaňovací období červen a červenec 2017. Navíc, žalobce poté obchodoval s uvedenou komoditou i nadále, tedy žádná opatření na základě prohlídky nepřijal.

31. K potvrzení o bezdlužnosti vydané v listopadu 2017 ke společnosti INTERMOS a RAPTOR žalovaný zdůraznil, že tato byla vydána až v samotném závěru obchodování žalobce s jeho dodavateli a nelze tak toto potvrzení považovat za opatření žalobce.
32. Pokud se týká potvrzení ratingové společnosti, nelze tuto písemnost vyhodnotit jako důkazní prostředek, který by prokazoval skutečnosti uváděné žalobcem. Neosvědčuje totiž, že si žalobce ověřoval hodnocení dodavatelů ještě před začátkem obchodování. Není z ní navíc ani patrný zdroj informací, ani co je záměrem analýzy.

### *Posouzení věci krajským soudem*

33. 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.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl soud bez jednání v souladu s § 51 s. ř. s.
34. Předně krajský soud připomíná, že podrobil napadené rozhodnutí přezkumu pouze optikou žalobních bodů; je přitom třeba vycházet ze závěrů rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, podle kterých *„Míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*
35. Při přezkumu soud vycházel z obsahu správních spisů s tím, že vůči jejich obsahu nebyly vzneseny ze strany žalobkyně námitky.
36. V projednávané věci bude krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházet z toho, že žalobce sám v bodě 42 žaloby uvedl, že nerozporuje konkrétní věcná zjištění správce daně ohledně realizovaných obchodních případů, zapojených do článků řetězců, dopravy plnění či tvrzené chybějící daně. Zdůraznil pouze, že narušení neutrality bylo zjištěno u subjektů, se kterými žalobce neobchodoval a o jejichž zapojení nevěděl.
37. Krajský soud úvodem považuje za potřebné předeslat, že Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), zejm. z rozsudků ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ze dne 21. 2. 2008, ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*, či rozsudku ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-

142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*. Z této judikatury plyne, že prokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

38. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v bodě 25 rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, s tím, že tento pojem: *„nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné.“*
39. Ve vztahu k existenci podvodu tedy musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.
40. Z citované judikatury dále vyplývá, že užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, může být v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesněji je tedy pravděpodobně hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).
41. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky), i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).

42. Na citovaná obecná východiska navázala judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž se podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto možné lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce); ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správců daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nelze opomenout, že například požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (např. rozsudky ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, či ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40).
43. Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu ve výše popsaném smyslu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na tomto podvodu. V rozsudku ve věci *Optigen* totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (shodně rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49).
44. Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (rozsudek ve věci *Optigen*, bod 47). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (rozsudek ve věci *Kittel*, bod 51). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
45. Krajský soud dále připomíná, že SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nespĺňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu. Cílem povinnosti finanční správy a soudu odepřít nárok na odpočet je zejména uložení povinnosti řádné péče osobám povinným k dani. Povinností řádné péče se rozumí požadavek, aby se při každém hospodářském plnění ujistily, že plněními, která uskutečňují, se nebudou podílet na daňovém úniku. Takového cíle by přitom nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která

odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jinak by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat. Skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se tím účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku. To je dostatečným důvodem pro zbavení této osoby nároku na odpočet, aniž by bylo nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na daňových příjmech.

46. Účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem tedy není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, nebo ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63).
47. Při posuzování subjektivní stránky judikatura Nejvyššího správního soudu připouští možnost prokázat účast na podvodu (ať už nedbalostní či vědomou) i prostřednictvím nepřímých důkazů. O vědomé účasti na podvodu přitom může za určitých okolností svědčit i skutečnost nastalá až po skončení daňového podvodu (rozsudek ze dne 6. 9. 2022, č. j. 7 Afs 225/2020-79, bod 31). Závěr o vědomé (nikoliv nedbalostní) účasti na podvodu na DPH lze pak učinit jen tehdy, pokud se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět. V takovém případě nemůže být tento subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudky ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17 a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body 57 až 60).
48. Krajský soud dále připomíná, že pokud daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79).

49. Z obsahu žalobních námitek je zcela zřejmé, že žalobce nenapadá závěry správce daně, potažmo žalovaného, týkající se samotné existence podvodu na DPH v předmětných transakcích, včetně závěrů o narušení daňové neutrality a existence chybějící daně.
50. Krajský soud tedy za této situace přistoupí nejprve k vypořádání žalobní námítky týkající se hodnocení zjištěných objektivních skutečností daňovými orgány, tedy okruhem skutečností směřujících do závěrů o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH. K tomu je však třeba připomenout, že žalobce v žalobě nebrojil proti konkrétním zjištěným objektivním okolnostem, tedy nerozporoval uvedená zjištění a závěry správce daně stran existence těchto okolností; brojil totiž pouze proti *hodnocení* zjištěných objektivních okolností vedoucí k závěru o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH. V tomto směru přitom argumentoval pouze v bodech 43–48 žaloby, kdy uvedl, že nejen, že o podvodu na DPH nevěděl a nemohl vědět, ale byl podle zjištění správce daně podveden ostatními subjekty zapojenými do obchodních řetězců identifikovaných správcem daně, neboť to byl právě žalobce, kdo nesl a dosud nese ekonomickou zátěž z uhrazené daně. Bylo by zcela nelogické, aby žalobce svému dodavateli odvedl DPH, pokud by věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Žalobce dále podotkl, že je pravdou, že se obchodování účastnil dobrovolně, to však není důkazem o tom, že věděl nebo mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH.
51. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil objektivní okolnosti, které jsou společné pro všechny transakce a dále zvlášť okolnosti k transakcím s jednotlivými komoditami.
52. Mezi společné objektivní okolnosti zařadil žalovaný skutečnost, že řešené obchodní transakce, tedy nákupy zboží SOO, BELFOR a tlumicích elementů od dodavatelů INTERMOS a RAPTOR a následné dodání tohoto zboží odběratelům EKO-STEEL a SIA, se svým objemem zcela vymykají běžným obchodním transakcím žalobce před vstupem do obchodních transakcí se společnostmi INTERMOS a RAPTOR a současně transakcím, které žalobce uskutečňoval po ukončení obchodů s uvedenými dodavateli a odběrateli.
53. Žalobce dále podle žalovaného vystupoval obzvláště neobezřetně s ohledem na to, že je podnikatel s dlouhodobými zkušenostmi, jeho účast na transakcích byla zcela pasivní, kdy na něčí pokyn či doporučení kupoval a následně obratem prodával zboží, přičemž neřešil, o jaké konkrétní zboží se jedná, zboží fyzicky nekontroloval a minimálně v jednom obchodním případě prokazatelně přebral zboží, které si ani neobjednal. Na nákup zboží přitom neměl vyčleněny vlastní finanční prostředky. Jednatelé žalobce odmítli podat správci daně bližší informace a objasnit, jak obchody probíhaly.
54. Pokud se jedná o objektivní okolnosti k jednotlivým komoditám, vymezil žalovaný ve vztahu ke komoditě SOO následující okolnosti:
- *Výběr dodavatele* – žalobce začal nakupovat SOO, se kterou doposud neobchodoval, a to od společnosti RAPTOR, která se jako prodejce SOO nikde neprezentovala. K navázání spolupráce došlo na základě znalosti dodavatele z minulosti. Žalobce obchodoval v řádech desítek milionu s komoditou, se kterou dosud nikdy neobchodoval, shodně jako dodavatelé v předchozích obdobích. Žalobce ani dodavatelé na svých internetových stránkách neprezentovali obchodování s SOO. V průběhu srpna 2017 došlo ke změně dodavatele ze společnosti RAPTOR na společnost INTERMOS. Žalobce tak musel řešit, kdo bude „tentokrát“ uveden v transakcích jako dodavatel. Žalobce mohl o výrobcu STYL-MONT zjistit z veřejně dostupných zdrojů, že deklarovaný výrobce měl zapsáno

v OR virtuální sídlo, společnost neměla hlášenou žádnou provozovnu, kde by mohla vyrábět zboží, jednatel STYL-MONT vystupoval ve více společnostech s obdobnými rizikovými znaky, společnost neměla prakticky žádnou prezentaci. Žalobce před započítím obchodů s uvedenou komoditou neprovedl prakticky žádnou analýzu trhu.

- *Komodita* – žalobce začal „zčista jasna“ obchodovat s novými komoditami, se kterým doposud neobchodoval, přičemž o komoditě SOO nelze ve veřejně dostupných zdrojích dohledat žádné informace, jedná se o zboží na trhu neznámé. Žalobce měl po celou dobu obchodování s SOO pouze informace, které čerpal z informačního letáku. Žalobce nekontaktoval výrobce STYL-MONT; pokud by to udělal, zjistil by, že jednatel této společnosti nemá o výrobě ani výrobku žádné povědomí, což bylo prokázáno svědeckou výpovědí. Žalobce se o komoditu vůbec nezajímal, k obchodování docházelo pouze v uzavřeném kruhu, žalobce nestál o další odběratele. Zboží milionové hodnoty osobně nepřebíral, nekontroloval a důvěřoval osobám, které pověřili dodavatelé a následně i odběratel EKO-STEEL. Žalobce se nezajímal o to, za jakých podmínek je zboží skladováno a co je skutečným obsahem kontejnerů.
- *Výroba SOO* – jednatel žalobce navštívil v září 2017 údajné místo výroby, přičemž tuto návštěvu u výrobce domluvil a při obhlídce byl přítomen dodavatel žalobce, ačkoliv žalobce deklarovaného výrobce znal z informačního letáku. Správce daně zjistil, že prezentované výrobní zařízení stálo bez jakéhokoli smontování či zapojení ve skladu. Žalovaný má za nepravděpodobné, že by žalobce mohl uvěřit tomu, že části zařízení jsou funkční a běžně na nich probíhá výroba. Vlastní výrobu jednatel žalobce neviděl a nemohl vidět ani zapojení zařízení do sítí. O výrobu se žalobce začal zajímat až v okamžiku, kdy transakce začal prověřovat správce daně.
- *Smluvní dokumentace* – žalobce uzavřel mnohamilionové obchody s komoditou SOO, přičemž tyto transakce neošetřil ani řádně uzavřenou kupní smlouvou. Se společností INTERMOS sice uzavřel rámcovou kupní smlouvu, avšak nikoli na prodej komodity SOO. Žalobce tak neměl postaveny na jisto ani obchodní podmínky nákupu zboží, množství, cenu atd. Žalobce nepoužil na obchodování své vlastní prostředky.
- *Platby* – podle žalovaného bylo nestandardní, když na základě požadavků dodavatelů byly některé daňové doklady hrazeny tak, že základ daně byl uhrazen na jiný bankovní účet než DPH, resp., aby základ daně byl žalobcem uhrazen na dodavatelem určený bankovní účet v EUR a DPH byla žalobcem uhrazena na dodavatelem určený účet v CZK.
- *Jednání žalobce, resp. jeho zástupce* – žalobce si na základě doporučení zástupce deklarovaných dodavatelů Ing. W. zvolil jako zástupce pro daňové řízení JUDr F. Tento však, jak vyplynulo ze zjištění správce daně, o podvodu na DPH věděl. Lze tedy mít za to, že minimálně od srpna 2017 žalobce o svém zapojení do podvodu věděl. Obchody s komoditou SOO žalobce neukončil ani přesto, že byl požádán osobami vystupujícím za STYL-MONT o finanční pomoc s nedoplatkem STYL-MONT u finančního úřadu, přičemž žalobci bylo známo, že se jedná o výrobce zboží, u kterého navíc správce daně vede řízení o nespolehlivém plátcí. Chování jednatele žalobce bylo v rozporu s logikou průběhu standardních obchodů; žalobce např. vystavil fakturu pro odběratele EKO-STEEL, ačkoli ještě neměl od odběratele objednávku zboží, nebo zboží objednával u dodavatele, i když ještě neměl objednávku od odběratele.

55. Ve vztahu ke komoditě tlumicí elementy vymezil žalovaný následující okolnosti:

- *Smluvní dokumentace* – žalobce uzavřel zcela nestandardní dodatky k rámcovým kupním smlouvám s dodavatelem RAPTOR a INTERMOS. Na základě dodatku č. 1 žalobce neměl povinnost hradit za zboží svým dodavatelům, pokud konečný odběratel v cílové destinaci je v prodlení s placením. Takové ujednání nasvědčuje provázanosti mezi dodavatelem žalobce a jeho odběrateli. Dle dodatku muselo dodavatelům stačit, že jim žalobce oznámí, že mu jeho odběratel v cílové destinaci zboží nezaplatil a žalobce nemusel svým odběratelům nic hradit. Uvedený dodatek a zálohové platby odběratelem SIA svědčí o tom, že žalobce do předmětných transakcí nekládal vlastní finanční prostředky, pouze přeposílal prostředky obdržené od svého odběratele svým dodavatelům.
- *Platby* – podle žalovaného bylo nestandardní, když na základě požadavků dodavatelů byly některé daňové doklady hrazeny tak, že základ daně byl uhrazen na jiný bankovní účet než DPH, resp., aby základ daně byl žalobcem uhrazen na dodavatelem určený bankovní účet v EUR a DPH byla žalobcem uhrazena na dodavatelem určený účet v CZK.
- *Komodita* – žalobce začal „zčista jasna“ obchodovat s novými komoditami, se kterým doposud neobchodoval. Žalobce neměl o komoditě žádné informace, nevěděl, pro jaké konkrétní stroje měly být tlumicí elementy určeny, neznal životnost, záruční podmínky. Výrobu si objednával u dodavatele INTERMOS bez toho, že by mu zadal parametry a materiál, ze kterého měly být tlumicí elementy vyrobeny. Bylo tak zřejmé, že dodavatel INTERMOS tlumicí elementy nevyrobil.
- *Výběr a změna obchodních partnerů* – žalobce začal nakupovat tlumicí elementy od dodavatele INTERMOS, který se jako prodejce a výrobce komodity nikdy nikde neprezentoval. Je podle žalovaného nestandardní, že se žalobci podařilo zajistit dodavatele zcela nových a rozdílných komodit pouze společnostmi Ing. W., přičemž objem obchodů ihned dosáhl mnohamilionových hodnot. Vstup na trh s takto různorodými komoditami měl v žalobci vzbudit zvýšenou míru obezřetnosti. V průběhu obchodování docházelo ke změnám v dodavateli; jednou byl dodavatelem INTERMOS, jindy RAPTOR. Žalobce tak neřešil, kdo mu dodávku tlumicích elementů dodá. Žalobce neosvětlil počátek obchodování s předmětnou komoditou a je nestandardní jeho včlenění mezi dodavatele a odběratele (SIA).
- *Průběh obchodních transakcí* – na tomto místě žalovaný popisuje skutkové okolnosti obchodu na dodávku 7 tlumicích elementů, z nichž vyplývá, že žalobce přijal platbu ze strany odběratele SIA, přičemž dodávka neproběhla na základě objednávky žalobce a žalobce uhradil více než 8 milionů osobě, která mu zboží nefaktovala a pod variabilním symbolem – číslem dokladu, kterým žalobce nedisponoval.

56. Ve vztahu ke komoditě BELFOR vymezil žalovaný následující okolnosti:

- *Výběr a změna obchodních partnerů* – žalobce začal nakupovat nátěrovou hmotu od dodavatele INTERMOS a RAPTOR, kteří se jako prodejci komodity nikdy nikde neprezentovali. V průběhu obchodování docházelo ke změnám v dodavateli; v červnu 2017 to byla společnost INTERMOS, v červenci RAPTOR a v srpnu opět INTERMOS. Žalobce tak neřešil, kdo mu dodávku BELFOR dodá.

- *Komodita* - žalobce začal obchodovat ve velkých objemech zboží, které vůbec neznal a neměl o něm dostatečné informace. Předmětné zboží není dohledatelné na internetu, žalobce v podstatě nevěděl, s čím obchoduje. Před započítím obchodování s touto komoditou žalobce neprováděl žádnou analýzu trhu. Jednotlivé dodávky si osobně nepřebíral, nekontroloval a důvěřoval osobám, které pověřily společnosti INTERMOS a RAPTOR.
- *Smluvní dokumentace* - žalobce uzavřel dodatky k rámcovým kupním smlouvám s dodavatelem RAPTOR a INTERMOS. Na základě dodatku č. 1 žalobce neměl povinnost hradit za zboží svým dodavatelům, pokud konečný odběratel v cílové destinaci je v prodlení s placením. Takové ujednání nasvědčuje provázanosti mezi dodavatelem žalobce a jeho odběrateli. Uvedený dodatek a zálohové platby odběratelem SIA svědčí o tom, že žalobce do předmětných transakcí nekládal vlastní finanční prostředky, pouze přeposílal prostředky obdržené od svého odběratele svým dodavatelům.
- *Průběh obchodních transakcí* - žalobce předložil správci daně schéma transakčního řetězce komodity BELFOR, kde zachytil subjekty přeproávající si zboží BELFOR od obchodníka 1. ČOAPO až po odběratele žalobce - společnost SIA a popsal roli jednotlivých článků řetězce. Podle žalovaného není v běžných obchodních vztazích standardní, aby obchodník znal své subdodavatele, protože by se snažil získat zboží co nejlevněji. Takto na uvedenou problematiku nahlíží také judikatura NSS. Žalobce se odvolával na jím vytvořenou směrnici, podle které měly jednotlivé obchody probíhat, avšak sám tuto směrnici nedodržel.
- *Platby* - podle žalovaného bylo nestandardní, když na základě požadavků dodavatelů byly některé daňové doklady hrazeny tak, že základ daně byl uhrazen na jiný bankovní účet než DPH, resp., aby základ daně byl žalobcem uhrazen na dodavatelem určený bankovní účet v EUR a DPH byla žalobcem uhrazena na dodavatelem určený účet v CZK.

57. Krajský soud posoudil jednotlivé okolnosti optikou žalobních námitek následovně.

58. Podle ustálené judikatury SDEU i NSS je při zkoumání objektivních okolností nutné na tyto okolnosti hledět jako na celek indicií. Objektivní okolnosti ve smyslu 2. podmínky odepření odpočtu lze chápat jako takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*, bod 60, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, č. j. 5 Afs 11/2022-47, a v něm citovaná judikatura). Tyto objektivní skutečnosti tvoří dílčí indicie. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu více indicií tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Není totiž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 atp.).

59. Krajský soud přitom s ohledem na judikaturu zdůrazňuje, že, jak je tomu i v nyní projednávané věci, některé okolnosti mají relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení jeho dobré víry (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42); není proto chybou s vlivem na zákonnost rozhodnutí, smísí-li správci daně některé okolnosti v pasážích věnovaných jednotlivým krokům vědomostního testu, pokud z nich žalovaný dovodí správné závěry ve vztahu k těmto krokům.
60. Krajský soud tedy posoudil jednotlivé okolnosti a dospěl k závěru, že ve svém souhrnu zcela jednoznačně vypovídají o takovém jednání žalobce, ze kterého je zřejmé, že žalobce minimálně mohl a měl vědět o existenci podvodu na DPH a o svém zapojení do něj.
61. Za nejpodstatnější krajský soud považuje, že žalobce vstoupil, jak trefně uvedl žalovaný, „zčista jasna“ do obchodování s komoditami, se kterými nikdy předtím neobchodoval, neměl o nich žádné informace, o které se nadto ani před započítím obchodování nezajímal, a to ihned od začátku obchodování v řádech desítek milionů korun. K tomu lze v souladu se závěry žalovaného zdůraznit, že žalobce zboží nekontroloval, nikdy jej nepřebíral a o samotné obchodované zboží se celkově nezajímal. Nadto, s obchodováním se shora uvedenými komoditami započal s dodavateli, kteří nikdy nikde neprezentovali obchodování s uvedenými komoditami. Je také třeba zdůraznit, že žalobce odůvodňoval počátek obchodních transakcí se společností INTERMOS a RAPTOR tím, že společnost RAPTOR znal již z dřívějšího obchodování. Je proto s podivem, že by žalobce neměl informace o tom, že budoucí dodavatelé s předmětnými komoditami neobchodovali.
62. Žalovaný velice podrobně a trefně popsal jednotlivé objektivní okolnosti, přičemž každou z nich krajský soud považuje za podstatnou, byť třeba i dílčí, okolnost, které svědčí o tom, že žalobce minimálně měl a mohl vědět o existenci podvodu a své účasti na něm. Brojí-li žalobce v žalobě tvrzením, že nejen, že o podvodu na DPH nevěděl a nemohl vědět, ale byl podle zjištění správce daně podveden ostatními subjekty zapojenými do obchodních řetězců identifikovaných správcem daně, neboť to byl právě žalobce, kdo nesl a dosud nese ekonomickou zátěž z uhrazené daně a že by bylo zcela nelogické, aby žalobce svému dodavateli odvedl DPH, pokud by věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, nelze tyto námitky považovat za důvodné.
63. Úhrada DPH žalobcem svému dodavateli odpovídá postupu v souladu se ZDPH. Úvaha, že by žalobce přece DPH dodavateli neplatil, kdyby věděl o podvodu, je zcela mylná, neboť postrádá logické opodstatnění. Žalobce by nezaplacením daně totiž porušil svou zákonnou povinnost, přičemž by se tímto jednáním nevyloučil z účasti na daňovém podvodu.
64. Žalobce již v daňovém řízení tvrdil, že byl ostatními subjekty podveden. Tato skutečnost však nevylučuje, že žalobce mohl a měl vědět o podvodu na DPH a svém zapojení v něm právě s ohledem na skutečnosti, popsané žalovaným v napadeném rozhodnutí. Bylo totiž na žalobci, aby si počínal zvláště obezřetně a nespolehal se pouze na informace třetích osob. Žalobce však, jak bylo zjištěno, zcela rezignoval na základní mechanismy kontroly, když je zřejmé, že před započítím obchodních transakcí se v zásadě nezajímal o původ zboží, o výrobce, zboží nepřebíral, nekontroloval atd.
65. Z žalovaným vymezených objektivních okolností přitom v souhrnu vyplývá zjevný „obchodní“ model, který postrádal charakter běžného obchodování. Jistě totiž není běžné,

aby obchodník započal obchodovat se zbožím, o kterém mu není nic známo, nezná jeho původ, nelze o něm zjistit veřejně dostupnými prostředky ani žádné relevantní informace, a to s dodavateli, kteří uvedené zboží nikde neprezentovali. Objektivní okolnosti popsané žalovaným jsou tudíž natolik „silné“, že jiný závěr, než že žalobce za uvedené situace minimálně mohl a měl vědět o existenci podvodu na DPH a o svém zapojení v něm, nelze učinit.

66. Ve výsledku se tedy krajský soud ztotožňuje s hodnocením jednotlivých popsaných objektivních okolností a jejich vlivu na posouzení nároku žalobce na odpočet DPH provedený žalovaným v napadeném rozhodnutí.
67. Pokud se týče otázky opatření, která měl žalobce přijmout k zamezení účasti na podvodu na DPH, lze shrnout, že již z vymezených objektivních okolností zjištěných žalovaným vyplývá, že žalobce žádná relevantní opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH před započítím obchodování nepřijal.
68. Žalobce v žalobě poukázal na Sdělení ve věci přijetí odpovídajících opatření vydané Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj, vymezující situace, které by měly daňové subjekty varovat a motivovat k přijetí nadstandardních opatření. Žalobce z uvedeného sdělení patrně dovozoval, že pokud v projednávané věci předmětné zboží existovalo, dodavatelé RAPTOR a INTERMOS byly společnosti s dlouhou historií, že žalobce přijal zboží od dodavatelů, kteří jsou uvedeni na daňových dokladech, přijatá plnění použil v rámci své ekonomické činnosti, že zboží bylo prokazatelně přepraveno z tuzemska na území jiného členského státu, že žalobce splnil podmínky pro osvobození od DPH a úhrady zboží probíhaly bezhotovostně, neměl reálnou možnost zjistit, že jde o podvodné jednání.
69. S uvedeným krajský soud zásadně nesouhlasí. Jak již soud uvedl výše, ze souhrnu všech shora uvedených objektivních okolností je zcela zřejmé, že žalobce rezignoval na základní kontrolní mechanismy a že již samotná povaha obchodních transakcí, objem dodávaného zboží, cena, nulové informace o zboží atd. měla žalobce dostatečně varovat a vzbudit v něm oprávněné pochybnosti o transakcích a tudíž i povědomí o existenci podvodu a jeho účasti na něm. Krajský soud tak na rozdíl od žalobce přisvědčuje také úvahám žalovaného stran nepřijetí opatření uvedených v bodu [269] napadeného rozhodnutí, jak je rozporoval žalobce v bodě 55 žaloby.
70. Krajský soud musí odmítnout opakované námitky žalobcem, že neměl reálnou šanci odhalit a zjistit, že je součástí podvodu na DPH. Opětovně je nutné zdůraznit žalobcovu pasivní až rezignační roli v průběhu obchodních transakcí.
71. Po žalobci nebyl vyžadován daleko vyšší standard, jak namítá v žalobě, ale reálné kroky před započítím obchodování, které kdyby učinil, by snížily riziko vstupu žalobce do podvodu na DPH, resp. by mohly a měly vést k nerealizaci obchodních transakcí právě pro závažné pochybnosti o pravém smyslu a účelu transakcí.
72. Žalobce dále v žalobě namítal, že nadto činil opatření, kroky, kterými se snažil ohlídat svá práva. Mezi takové kroky uvedl osobní prohlídku učiněnou tehdejšími jednatelem žalobce dne 22. 9. 2017 ve skladu v Hodoníně, kde měla být linka na výrobu komodity SOO. Zde se žalobce snažil zjistit okolnosti, za kterých dochází k obchodování s předmětnými komoditami. Žalobce nesouhlasí s hodnocením žalovaného, že žalobce započal s obchodováním již v červnu 2017 a prohlídka se uskutečnila až v září 2017, když do té doby

již žalobce nakoupil komoditu v hodnotě 81 227 004 Kč a že se začal zajímat o místo údajné výroby až v návaznosti na prověřování ze strany správce daně.

73. Krajský soud naopak závěrům žalovaného zcela přisvědčuje. Jak vyplývá z obsahu správních spisů, byl žalobce vyzván k odstranění pochybností výzvou ze dne 10. 8. 2017 a dne 30. 8. 2017 byla zahájena daňová kontrola za období červen 2017.
74. Žalobce ani netvrdil, že by se před započítím s obchodováním jakkoli blíže zajímal o obchodované zboží. Je nasnadě, že uvedená prohlídka údajného místa výroby (jak bylo zjištěno v rámci daňového řízení, k výrobě komodity na uvedeném místě vůbec nedocházelo) byla pouze snahou žalobce o krok, který by mohl být vnímán jako jisté opatření k ochraně práv žalobce. Krajský soud však ve shodě s žalovaným považuje tento krok za ryze účelový, učiněný v návaznosti a kroky správce daně, bez reálné hodnoty a dopadu na věc, neboť především, žalobce se měl o obchodované zboží, o výrobce, zajímat před započítím obchodování, když navíc prohlídka měla u žalobce pouze zvýšit pochybnosti o prováděných transakcích a jejich skutečné povaze.
75. S ohledem na uvedené nemůže být ani důvodný požadavek žalobce na přiznání odpočtu na DPH za období po uskutečněné prohlídce. Žalobce nadto ani po uvedené prohlídce neukončil obchodování s komoditou, naopak.
76. Obdobně lze přistoupit k posouzení žalobcem předložené analýzy VŠB z 30. 7. 2017. I předložení této analýzy totiž namohlo mít vliv na závěr o nedostatečné obezřetnosti žalobce. Jedná se o dílčí krok, který žalobce nemohl zbavit povinnosti činit **před započítím obchodování** jiná opatření. Mezi ta je třeba zařadit především zjišťování informací o komoditách, o výrobci, nastavení způsobu kontroly dodávek zboží a další, tak, jak byla ostatně podrobně popsána v rámci výčtu objektivních opatření.
77. S ohledem na uvedené nemůže být ani důvodný požadavek žalobce na přiznání odpočtu na DPH za období po vyhotovení analýzy.
78. Mezi dostatečná obezřetná jednání nelze podle krajského soudu zařadit ani žalobcem tvrzené úhrady daně na osobní daňový účet dodavatele. Byť se takový krok může jevit z pohledu žalobce dostatečným a logickým, stojí zcela osamoceně při absenci jiných relevantních opatření. Ostatně, ani uvedené opatření nemohlo být opatřením k vyloučení účasti žalobce na podvodu. Krajský soud zdůrazňuje s odkazem na shora citovanou judikaturu, že všechny okolnosti, jednání žalobce a kroky k zamezení účasti na podvodu je třeba zkoumat a posuzovat v jejich souhrnu, nikoliv odděleně.
79. Krajský soud se zabýval také tvrzením žalobce, že si v listopadu 2017 nechal předložit potvrzení o bezdlužnosti svých obchodních partnerů.
80. V tomto ohledu platí již řečené; jakkoli lze souhlasit s žalobcem, že pokud obchodní partneři předložili potvrzení o neexistenci nedoplatek na dani v listopadu, získal by od nich takové potvrzení i předtím, bylo především na žalobci, aby si takové potvrzení vyžádal před započítím obchodování, přičemž ani tento dílčí krok při zhodnocení veškerých zjištěných skutečností by nemohl mít vliv na závěr o vědomosti žalobce o podvodu a účasti na něm, resp. o dostatečných opatřeních k zamezení účasti žalobce na podvodu na DPH.
81. Podle krajského soudu to není žalovaný, který účelově hodnotí rozhodné skutečnosti, ale žalobce, který se účelově snaží navodit dojem, že je tím, kdo byl podveden, poškozen a který učinil vše, co bylo v jeho silách k zamezení účasti na podvodu. Takový závěr však ze zjištění

v daňovém řízení učinit skutečně nelze. Naopak, žalobce v zásadě rezignoval na standardní kontrolní mechanismy a až v návaznosti na prověřování transakcí správcem daně činil dílčí kroky k navození dojmu přijetí účinných opatření.

82. Uvedené platí i pro žalobcem předložené hodnocení ratingovou agenturou. I toto hodnocení totiž nic nevypovídá o jednotlivých obchodních transakcích, nemůže mít tak vliv na závěry o nevědomosti a neznalosti žalobce ve vztahu k informacím o obchodovaných komoditách, o absenci kontroly zboží atd.
83. Závěrem se krajský soud zaměřil na procesní námitky žalobce. Předně je k nim třeba podotknout, že námitky shodného charakteru žalobce vznesl již v odvolacím řízení.
84. V žalobě žalobce namítl nezákonné zahájení daňové kontroly, resp. nezákonnost při postupném zahajování daňové kontroly, když podle žalobce žalovaným vymezené důvodné pochybnosti vedoucí k zahájení postupu k odstranění pochybností byly pouze konstatováním skutečnosti a následně správce daně přistoupil k zahájení daňové kontroly, protože předpokládal rozsáhlé dokazování. Správce daně podle žalobce nesdělil žádné konkrétní pochybnosti. Tuto námitku krajský nepovažuje za důvodnou. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se s totožnou námitkou vypořádal v bodě [258] - [259], přičemž s tam uvedeným posouzením se krajský soud ztotožňuje.
85. Také podle krajského soudu pro zahájení postupu k odstranění pochybností zcela postačuje, jestliže správce daně zjistí, že daňový subjekt za zdaňovací období vykáže nárok na odpočet daně násobně vyšší než v předcházejících zdaňovacích obdobích, přičemž správce daně současně zjistí, že daňový subjekt začal obchodovat s komoditami, se kterými dříve neobchodoval, kdy v dané věci v měsíci červnu 2017 žalobce nakoupil nové komodity v hodnotě v základu daně převyšující 60 mil. Kč. Jedná se o silné indicie nutně vyvolávající pochybnosti svědomitého správce daně.
86. Nadto, správce daně v rámci místního šetření dospěl k závěru, že v projednávané věci bude nutné časově náročné a obsáhlé dokazování, proto ukončil postup k odstranění pochybností a přistoupil k zahájení daňové kontroly.
87. Uvedené postupy správce daně soud považuje ve shodě s žalovaným za zcela souladné se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, zvláště pak skutečnost, že správce daně po místním šetření přistoupil k zahájení daňové kontroly. Naopak, nesouladný by soud patrně shledal postup, kdy by správce daně za uvedené situace i nadále pokračoval v postupu k odstranění pochybností; v tomto ohledu krajský soud přisvědčuje odkazu žalovaného na relevantní judikaturu v bodě [259] napadeného rozhodnutí. Za uvedené situace tak správce daně ani nepochybil, pokud ve vztahu k následným zdaňovacím obdobím již s ohledem na dosavadní zjištění nezahajoval postup k odstranění pochybností a přistoupil k zahájení daňové kontroly. Nutno v této souvislosti také zdůraznit, že podle krajského soudu nemohl být uvedenými postupy žalobce žádným relevantním způsobem dotčen na svých právech; ostatně ani žalobce v žalobě žádné relevantní dotčení netvrdil a omezil se pouze na konstatování jím tvrzených nezákonností.
88. Krajský soud neshledal důvodné ani námitky žalobce, že následně ani v průběhu daňové kontroly nebyly sděleny žalobci pochybnosti, které správci daně vznikly a žalobce tak nemohl účinně vyvracet pochybnosti správce daně, přičemž pochybnosti byly podle žalobce jemu sděleny až dne 31. 3. 2020 v rámci výzvy k uplatnění práva. V průběhu daňové kontroly dále správce daně podle žalobce požadoval prokázání skutečností, které žalobce

netvrdil, příp. z důvodu absence vymezených pochybností nebylo vůbec jasné, proč by měl žalobce uvedené skutečnosti prokazovat.

89. Předně, z obsahu správních spisů vyplývá, že správce daně vydal v průběhu daňové kontroly 3 výzvy k prokázání skutečností, ve kterých správce daně vyzýval žalobce k prokázání skutečností, přičemž obsahem výzev bylo vždy také odůvodnění uvedeného postupu. Není tak pravdou, že by žalobce nemohl účinně vyvracet pochybnosti správce daně a že by mu pochybnosti byly sděleny až 31. 3. 2020 v rámci výzvy k uplatnění práva. Z obsahu výzev přitom vyplývá, že žalobce nebyl vyzýván k prokázání skutečností, které netvrdil; žalobce přitom v žalobě ani více neobjasňuje, o jaké skutečnosti, „které netvrdil“ se mělo jednat.
90. Nadto není povinností správce daně průběžně seznamovat daňový subjekt s aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů, jak správně žalovaný zdůraznil v bodě [260] napadeného rozhodnutí. Nelze přitom pominout, že ze správních spisů vyplývá, že žalobce opakovaně využil možnosti nahlížení do spisu, čímž byl z vlastní iniciativy seznámen s průběžným stavem.
91. Ve světle všech v tomto rozsudku učiněných závěrů nelze přiznat v žádném případě důvodnosti ani námitce, že pokud by správce daně sdělil žalobci pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet včas, ochránilo by to žalobce od pokračování v obchodování s předmětnými plněními. Naopak, je zřejmé, že žalobce na správcem daně vymezené pochybnosti reagoval snahou vyvolat dojem učinění opatření k zamezení účasti na podvodu, o kterém, jak soud uzavřel výše, mohl a měl vědět, přičemž však dále pokračoval v obchodování s předmětnými komoditami.

#### *Závěr a náklady řízení*

92. Ze všech shora uvedených důvodů vyplývá, že žalobní námitky vznesené žalobcem nebyly shledány důvodnými, a proto soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
93. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

#### **Poučení:**

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

Ostrava 30. ledna 2025

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu