



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobce: **H. T. CZ, s. r. o., v reorganizaci**
sídlem L. 667/72, O.
zastoupený daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičarem
sídlem Sokolská 60, Praha 5

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

za účasti: Mgr. Ing. P. H., insolvenční správce žalobce, IČO X sídlem T.
1835/13, P. 5

**o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2017, č. j. 1787/17/5300-22441-711913,
ve věci daně z přidané hodnoty,**

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 1. 2017, č. j. 1787/17/5300-22441-711913, pokud jím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 3. 6. 2016 č. j. 1171102/16/3101-51523-803716, 1171195/16/3101-51523-803716, 1171256/16/3101-51523-803716, 1171292/16/3101-51523-803716, 1171320/16/3101-51523-803716, 1171344/16/3101-51523-803716, 1171370/16/3101-51523-803716, 1171400/16/3101-51523-803716, 1171423/16/3101-51523-803716, 1171690/16/3101-51523-803716 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 3. 6. 2016, č. j. 1171102/16/3101-51523-803716, 1171195/16/3101-51523-803716,

1171256/16/3101-51523-803716, 1171292/16/3101-51523-803716, 1171320/16/3101-51523-803716, 1171344/16/3101-51523-803716, 1171370/16/3101-51523-803716, 1171400/16/3101-51523-803716, 1171423/16/3101-51523-803716, 1171690/16/3101-51523-803716 **se zrušují.**

II. Ve zbytku **se žaloba zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou dne 16. 3. 2017 domáhal přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 16. 1. 2017, č. j. 1787/17/5300-22441-711913, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 6. 2016, dodatečné platební výměry č. j. 1171102/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období květen 2012, č. j. 1171195/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období červen 2012, č. j. 1171256/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období červenec 2012, č. j. 1171292/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období srpen 2012, č. j. 1171320/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období září 2012, č. j. 1171344/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období říjen 2012, č. j. 1171370/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období prosinec 2012, č. j. 1171400/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období leden 2013, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 82.586.229 Kč, a dále platební výměry č. j. 1171423/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období únor 2013, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 10.979.693 Kč, č. j. 1171690/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období březen 2013, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 16.125.698 Kč, č. j. 1171694/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období duben 2013, jímž byla vyměřena daň ve výši 5.212.866 Kč, č. j. 1171711/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období květen 2013, jímž byla vyměřena daň ve výši 6.980.670 Kč, č. j. 1171720/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období červen 2013, jímž byla vyměřena daň ve výši 3.109.216 Kč, č. j. 1171726/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období červenec 2013, jímž byla vyměřena daň ve výši 265.520 Kč, č. j. 1171728/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období srpen 2013, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 4.538.656 Kč, č. j. 1171729/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období září 2013, jímž byla vyměřena daň ve výši 2.328.652 Kč, a č. j. 1171731/16/3101-51523-803716 za zdaňovací období říjen 2013, jímž byla vyměřena daň ve výši 3.369.785 Kč.
2. Žalobce s rozhodnutím žalovaného nesouhlasil a namítal v první řadě prekluzi práva doměřit daň za zdaňovací období květen až říjen 2012, prosinec 2012 a leden až březen 2013 [**žalobní bod a)**].

Žalobce uvedl, že ustanovení § 148 daňového řádu ke dni zahájení daňové kontroly, tedy ke dni 22. 5. 2013, resp. platné a účinné až do 31. 12. 2014, neobsahovalo možnost pozastavení běhu lhůty ve smyslu dnes platného § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Tato možnost byla zavedena až zákonem č. 267/2014 Sb. Dle přechodných ustanovení čl. VII bod 1 tohoto zákona se řízení a jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dokončí podle daňového řádu ve znění účinném

předě dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Proto na běh lhůty nemůže mít mezinárodní dožadání vliv, resp. lhůty se ve smyslu dnes platného ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) nestaví. Lhůta k vyměření daně tak uplynula dne 23. 5. 2016 a k vyměření daně dne 3. 6. 2016 došlo po prekluzi.

Žalobce doplnil, že pokud soud této námitce nepřisvědčí, namítá, že je nutné stavění lhůty z důvodu předvídaného v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu odmítnout pro jeho formálnost, neurčitost, nadbytečnost, kdy tyto úkony měly za cíl jen prodlužovat účelově lhůtu pro doměření daně. Žalobce poukázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94 a východiska uvedená v části III. tohoto rozhodnutí, která dle něj plně dopadají i na stávající znění daňového řádu. Správce daně ani jedno mezinárodní dožadání ve svém rozhodnutí nezmínil, nedovodil z něj žádné závěry, v řadě případů ani nevyčkal na jeho návrat a o věci rozhodl, když po měsíci či letech není nijak prokázáno, že by výsledek dožadání alespoň urgoval. Správce daně (s výjimkou jednoho případu) nedodržel lhůty stanovené pro mezinárodní dožadání stanovené nařízením Rady č. 904/2010/EU. Mezinárodní dožadání provedená správcem daně žalobce považuje za zmatečná a zavádějící, nepotřebná pro dané daňové řízení.

3. Žalobce dále namítal rozdílné právní posouzení skutkově shodných případů [**žalobní bod b)**]; správce daně prověřoval období roku 2011, dále pak roku 2012 a 2013 a dospěl k závěru, že žalobce postupoval v těchto kontrolovaných obdobích správně, čemuž ale neodpovídá konečný stav řízení a dodatečné doměření daně. Z celé logiky věci se vymyká zdaňovací období měsíce listopadu 2012. Toto období bylo posouzeno zcela samostatně, bylo výsledkem postupu k odstranění pochybností, a žalobci byl přiznán nadměrný odpočet ve výši 28.789,22 Kč. O tomto bylo rozhodnuto správcem daně ke dni 25. 3. 2014 poté, co správce daně uvedl, že žalobce odstranil všechny pochybnosti správce daně (ačkoli věděl o závěrech dalších zdaňovacích období, kontrolu nezahájil). Dle vyjádření správce daně v protokolu ze dne 12. 3. 2014 byly dodavatelsko-odběratelské vztahy prověřeny a seznal, že vše proběhlo v souladu se zákonem. Dodavatelem byla vedle jiných i firma S. D. M. a. s., od které správce daně v dalším období všechna plnění vyloučil z nároku na odpočet daně z důvodu údajného podvodu. Podklady pro rozhodnutí byly všechny stávající důkazy. Žalobce se domnívá, že je nelogické a nevysvětlitelné, pokud jsou následně skutkově stejné případy za účasti stejných firem posouzeny rozdílně, tedy jako daňový podvod. Tyto neodůvodněné rozdíly správce daně ani žalovaný nikdy nevysvětlili, což je porušením § 8 daňového řádu, závěr je nepřezkoumatelný. V této souvislosti žalobce poukázal na odst. 72 rozhodnutí žalovaného, v němž je uvedeno, že v období od ledna do září 2011, listopad 2011 až říjen 2012 a prosince 2012 až října 2013 nebyly zjištěny nedostatky či porušení ZDPH při kontrole daňových dokladů.
4. K otázce tvrzené účasti žalobce na daňovém podvodu žalobce namítal, že žalovaný dle žalobce otázku kde a zda vůbec došlo k úniku daně a tedy i k neoprávněné daňové výhodě neřeší ve vztahu ke konkrétní věci [**žalobní bod c)**]. Pokud daň nechybí, nelze hovořit o daňovém podvodu. Takový stav musí být prokázán, přičemž důkazní břemeno nese správce daně. V daném případě tomu tak není, neboť absentují konkrétní důkazy, což musí jít k tíži žalovaného, neboť žalobce nemůže prokazovat negativní skutečnost.
5. Žalobce dále namítal vady dokazování [**žalobní bod d)**]: - šetření správce daně u firmy S. D. M. a. s. (protokol ze dne 12. 12. 2013, č. j. 6010156/13/2007-05403-108756), bylo ve skutečnosti svědeckou výpovědí provedenou mimo daňovou kontrolu, bez účasti

žalobce, z dokladů Slévárny D+D METAL a. s., není zřejmé, co správce daně hodnotí jako důkaz o účasti žalobce na daňových podvodech;

- žalobce odmítá závěry žalovaného (odst. 39 rozhodnutí) s odůvodněním, že svědek K. v daňovém řízení jako svědek nevypovídal, a to přesto, že tato osoba byla ke svědecké výpovědi navržena poté, co správce daně bez jakéhokoli vztahu k činnosti žalobce začal dovozovat z materiálů Policie ČR skutečnosti svědčící pro jím tvrzený podvod a účast žalobce na něm;
- žalobce odmítá závěry přednesené žalovaným v odst. 40 a 41 rozhodnutí ke svědkovi V. a O., svědecké výpovědi byly hrubě zkresleny. Závěr o podvodu je tak v rozporu s obsahem správního spisu.

6. Žalobce dále považuje jakékoli úvahy o výhodnosti či nevýhodnosti cen s odkazem na burzu za nepřezkoumatelné [**žalobní bod e**]. Podotkl, že cena burzy hovoří o cenách kovů v čisté podobě, nikoli o cenách šrotu s příměsí. Žalobce poukazuje ve vztahu k nepřezkoumatelnosti úvah o cenách na své odvolací námitky č. 6-11 odvolání, tyto v žalobě doslovně přepisuje. Žalobce obchodoval nejen s dnes spornými subjekty, ale i s dalšími firmami za stejné cenové politiky, proto je pro něj nepochopitelné, že nedošlo k porovnání s cenami obdobných obchodů.
7. Žalobce rovněž odmítl tvrzení žalovaného obsažené v odst. 53 rozhodnutí o znalosti žalobce stran „nastrčených“ firem [**žalobní bod f**]. Jedná se o pouhé tvrzení bez uvedení důkazních prostředků. Takový závěr je v přímé kolizi s podmínkami dokazování vymezenými v ust. § 92 odst. 7 daňového řádu. Pouhý odkaz na blíže neuvedené důkazní prostředky nemůže obstát. Obdobně žalobce nesouhlasí se závěry v odst. 58. Ani v tomto případě spis neobsahuje žádný důkaz o tom, že „žalobce musel vědět“. To, že byl žalobce dlouhé roky ve spojení s p. V. a firmou V. nikdo nepopírá. Ze spisu však není nikde dovoditelné, že žalobce měl možnost seznámit se s jejími dodavateli v případě, pokud se firma V. skutečně v určitém období účastnila jednání spojeného s cílem dosažení neoprávněných daňových výhod. Stejně tak žalobce odmítl pro absenci důkazů závěr o fiktivním pořízení zboží (odst. 59). Ve vztahu ke spolupráci žalobce s firmou S. D. M. a. s., (odst. 80 rozhodnutí) není důkazně podloženo, že se žalobce podílel na tvrzených daňových podvodech ve smyslu daňového práva. Žalovaný pouze dedukuje a kombinuje bez odkazu na důkazy. Pokud žalovaný např. odkazuje na výslechy svědka V., jde o tvrzení a závěry v rozporu s tím, co svědek vypověděl. Žalovaný posoudil tvrzenou účast žalobce na podvodném jednání s důsledkem ztráty nároku na odpočet po právní stránce nesprávně.
8. Žalobce dále namítal nezákonný postup správce daně spočívající ve znemožnění žalobci seznámit se s obsahem zprávy o daňové kontrole v takové podobě, v jaké bude zpráva o kontrole projednána [**žalobní bod g**]. Tuto věc žalobce řešil i samostatnou žalobou vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 65 A 93/2016, a jelikož žalobu proti nyní přezkoumávanému rozhodnutí podal v době, kdy byla žaloba ve věci sp. zn. 65 A 93/2016 odmítnuta, učinil argumentaci součástí této žaloby. Dle názoru žalobce nelze pod institut spravedlivého procesu podřadit postup, kdy je žalobci až při jednání u správce daně poprvé předložena zpráva o daňové kontrole, kterou do té doby nikdy neviděl, neměl možnost se s ní seznámit a kdy správce daně ani přes požadavek v rámci součinnosti takto zpracovanou zprávu neposkytne s časovým předstihem žalobci tak, aby se na jednání a projednání zprávy mohl dostatečně připravit.

9. Žalobce následně podáními ze dne 19. 5. 2017, 23. 8. 2018 doplnil následující: K žalobní námitce c) a f) doplnil odkaz na judikaturu ESD a zejména na rozsudek ze dne 6. 6. 2006 ve věci K.. a R. R., C 439/04 a C 440/04, na tzv. „Axel Kittel test“ a uvedl, že minimálně v bodu 1) testu („Je zde daňová ztráta?“) má test vztah k posuzované věci, neboť námitka neexistence daňové ztráty je předmětem žaloby. Pokud není přezkoumatelně vymezena daňová ztráta, lze jen stěží zkoumat či posuzovat bod 2 testu („Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?“). Žalobce dále k bodu 4 testu (zda žalobce musel vědět či věděl o spojení obchodní transakce s podvodným jednáním), uvedl, že hranice spravedlivého požadavku v rámci prověřování osoby, se kterou se vstupuje do obchodního vztahu, je dána lustrací v dostupných evidencích, tedy zejména v evidenci nespolehlivých plátců, dále v evidenci obchodního rejstříku a insolvenčního rejstříku. Žalobce konstatuje, že dotčený obchodní partner stavem zápisů ve veřejně dostupných evidencích nezavdal žádný důvod k domněnce o možném podvodném jednání z jeho strany. Pokud indicie o možném podvodu dostaly konkrétní podobu, stalo se tak s odstupem let na základě šetření orgánů Policie ČR. Žalobce zdůraznil, že cena nikdy nebyla tou rozhodující okolností pro posouzení účasti žalobce na tvrzeném podvodu. Dále žalobce k argumentaci směřující do otázky „chybějící daně“ doplnil, že sama finanční správa vydala dne 1. 11. 2017 metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, v němž je řešena problematika existence daňového podvodu a v němž je zdůrazněno, že musí být zjištěno, že v řetězci chybí daň a kterého zdanitelného plnění se týká. K vyloučení faktur od dodavatele S. D. M. a. s., uvedl, že ani zpráva o kontrole ani žalovaný v dané situaci posuzující rozdílně skutkově shodná období neuvádí časový údaj, odkdy správce daně disponuje s informacemi o osobě, kterou označil za „missing trader“. Dle žalobce s informacemi o souvislostech mezi S. D. M. a. s., a jejím dodavatelem T. L., A., K. C. a L. věděl v období předcházející meritornímu rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty za listopad 2012 a v takovém případě platí, že správce daně ve shodě se žalovaným skutkově shodné otázky posuzuje rozdílně. A pokud lze připustit, že důvodem rozdílných posouzení věcí byla zjištění realizovaná až poté, co správce daně meritorně rozhodl o věci daně za listopad 2012, tak ani správce daně ani žalovaný nikde ve spise ani ve svých odůvodnění neoznačují důkaz odůvodňující tvrzení žalovaného – tedy že za listopad 2012 se účast žalobce na „podvodu“ nepodařila prokázat, když ale takový závěr se podařil prokázat mj. k období října 2012 a prosince 2012. Co se týče odůvodnění cen, k tomu žalobce doplnil, že odkaz na zdroj svých informací o cenách správce daně uvedl až ve zprávě o daňové kontrole, na což žalobce poukázal v odvolání, a tuto skutečnost spojuje s porušením práva na spravedlivý proces a s tím, že mu nebylo umožněno se s touto zprávou seznámit před jejím projednáním. Žalobce nesouhlasil s výpočtem ceny, jak byla učiněna správními orgány, tuto v odvolání relevantně zpochybnil. V situaci, kdy žalovaný uvedl, že žalobce neuvedl žádné relevantní skutečnosti a nepředložil žádné podklady, které by byly způsobilé předmětný závěr jakkoli zpochybnit, nemůže se žalobce při důkazní povinnosti správce daně, resp. žalovaného, s takto předneseným tvrzením žalovaného ztotožnit.
10. V podání ze dne 13. 11. 2018 žalobce vznesl námitku zmatečnosti rozhodnutí žalovaného, kterou dovodil ze zmatečného vedení správního spisu. Uvedl, že za vedený správní spis je žalovaným vydáváno soudu zaslaných 14 krabic listin a dokladů, aniž by existoval jeden ucelený seznam, který by přezkoumatelně, prokazatelně a jako celek postihoval vše, co těchto 14 krabic obsahuje, a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2007, sp. zn. 7 Afs 127/2006.

11. Žalovaný se žalobou nesouhlasil, považoval ji za nedůvodnou. K jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující:
12. Žalovaný odmítl závěry žalobce, že platební výměry a dodatečné platební výměry byly vydány až po uplynutí lhůty pro stanovení daně za jednotlivá zdaňovací období. Právní úprava stavění lhůt v případě žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní byla do daňového řádu vložena až zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, a to s účinností od 1. 1. 2015. Uvedená právní úprava, nyní obsažená v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, totiž byla do daňového řádu začleněna s účinností od 1. 1. 2014 již zákonem opatřením senátu č. 343/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Žalobcem uváděný zákon pouze změnil pořadí písmen v předmětném ustanovení, ke kterému došlo vlivem vložení nového písmena c), které počítá se stavěním lhůty pro stanovení daně v souvislosti s probíhajícím trestním řízením. Jelikož byla v daném případě všechna mezinárodní dožádání učiněna až po 1. 1. 2014, je nutné na ně pohlížet jako na úkony (postupy), s nimiž bylo spojeno stavění lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, resp. až do 1. 1. 2015 dle § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu.
13. Dle žalovaného není možné žalobci přisvědčit ani v tom, že jím uváděná mezinárodní dožádání byla správcem daně učiněna pouze za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, případně že v důsledku jejich zjevné neúčelnosti nemělo provedení těchto úkonů za následek stavění lhůty pro stanovení daně. Žalovaný v tomto ohledu připomíná, že rozsah u žalobce provedených daňových kontrol vyžadoval také ověření jím deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění osobám registrovaným k dani v jiném členském státu Evropské unie. S ohledem na vážná podezření správce daně o účasti žalobce na daňovém podvodu pak nelze považovat za zjevně nepřiměřené nebo nadbytečné ty úkony, které správce daně učinil za účelem ověření těchto tvrzení žalobce formou mezinárodních dožádání. Jakkoli se žalobce snaží přesvědčit soud o opaku, tato skutečnost je dle žalovaného zřejmá již z obsahu jednotlivých žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní, které správce daně odeslal orgánům finanční správy dotčených států. Jestliže se poté v průběhu daňové kontroly objevily jiné důkazy, které byly způsobilé rozptýlit pochybnosti správce daně, nebo pokud správci daně stačila toliko částečná odpověď na jeho žádosti, neznamená to bez dalšího, že je tato mezinárodní dožádání možné považovat za od počátku neúčelná. Jak je patrné z bodu 70 až 76 rozhodnutí, rovněž žalovaný dospěl k závěru, že po odpadnutí důvodu pro tuto mezinárodní dožádání již nemělo opodstatnění považovat probíhající mezinárodní spolupráci za okolnost stavějící běh lhůty pro stanovení daně. Žalovaný proto určil konec stavění této lhůty k datu rozhodné skutečnosti, na základě které bylo možné považovat další pokračování v mezinárodní spolupráci za neúčelné. Žalovaný je přesvědčen, že tento postup přiměřeně odpovídá závěrům formulovaným Nejvyšším správním soudem v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 16. 5. 2006, sp. zn. 2 Afs 52/2005.
14. K žalobní námitce b) žalovaný uvedl, že skutečnost, že správce daně nebyl schopen shromáždit dostatek důkazů za účelem prokázání, že rovněž plnění přijatá žalobcem od obchodní společnosti S. D. M. a. s. ve zdaňovacím období měsíce listopadu roku 2012 byly součástí daňového podvodu, dle žalovaného nepředstavuje překážku v prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu ve zbylých zdaňovacích obdobích. Žalovaný nesouhlasí s tím, že skutkový a právní stav byl ve všech zdaňovacích obdobích totožný. Dle

žalovaného pak nelze s úspěchem namítat, že pokud správce daně neodhalil žádná pochybení žalobce v jednom zdaňovacím období, nemohl žádná pochybení zjistit ani v jiných zdaňovacích obdobích. Jestliže k takovému zjištění v daném případě došlo, nelze jej dle žalovaného považovat za porušení legitimního očekávání či volného hodnocení důkazů, které namítá žalobce s poukazem na § 8 daňového řádu. Žalovaný pak připomíná, že odvolací řízení nebylo ve vztahu k rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2012 vedeno, pročez ani neměl příležitost přezkoumat závěry správce daně. Citace bodu 72 rozhodnutí, na němž žalovaný demonstruje absurditu, nesmyslnost a nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného, je nepřesná a neúplná. Žalobce text vytrhává z kontextu a přikládá mu jiný význam. Žalovaný dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že žalobcem deklarovaná uskutečněná zdanitelná plnění do jiných členských států Evropské unie nevykazovala žádné znaky porušení daňových předpisů, a to zejména ve vztahu k náležitostem vydaných dokladů a povinně vedených evidencí ve vazbě na údaje uváděné žalobcem v jeho daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období. V bodě 75 rozhodnutí o odvolání pak žalovaný stručně shrnul, že žalobci nebyl uznán nárok na odpočet DPH pouze v souvislosti se zdanitelnými plněními přijatými od obchodní společnosti S. D. M. a. s. Výše uvedené závěry zjevně nejsou ve vzájemném rozporu, ani nijak nesvědčí o žalobcem tvrzené nepřezkoumatelnosti či zmatečnosti rozhodnutí, platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů. Z textu rozhodnutí o odvolání je naopak zcela nepochybně patrné, z jakých důvodů byla žalobci předmětná daň stanovena.

15. K námitce c) - f) žalovaný uvedl, že dle jeho názoru v rozhodnutí o odvolání vyčerpávajícím způsobem popsal, v jakých skutečnostech v daném případě spočíval daňový podvod a v jakých řetězcích vzájemně obchodujících obchodních společností byl tento podvod realizován (strany 9 až 11 rozhodnutí, body 25 až 34), jakož i to, jaké skutečnosti svědčily o vědomé účasti žalobce na tomto podvodu (strany 11 až 16 rozhodnutí, zejména body 54 až 61). Žalovaný proto ohledně svého stanoviska k těmto žalobním námitkám odkázal na příslušné pasáže rozhodnutí, přičemž připomíná, že ze spisového materiálu a zejména z podkladů získaných od orgánů činných v trestním řízení je patrné, že žalobce se na popsáném daňovém podvodu podílel zcela vědomě, přičemž v tomto ohledu s dalšími účastníky předmětného podvodu aktivně koordinoval svou činnost. Žalovaný pak odmítá, že by žalobcem uváděné důkazy (zejména svědecké výpovědi) hodnotil účelově nebo je snad ignoroval. Pokud pak žalobce uvádí, že správce daně a žalovaný při hodnocení nákupních a prodejních cen nesrovnávali kovy stejné kvality či ryzosti, je žalovaný nucen konstatovat, že žalobce v tomto ohledu krom obecných tvrzení neuvedl žádné relevantní skutečnosti a nepředložil žádné podklady, které by byly způsobily předmětný závěr jakkoli zpochybnit.
16. K námitce g) žalobce žalovaný připomněl relevantní úpravu daňové kontroly v daňovém řádu, kdy dle § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu již nelze v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat další doplnění kontrolního zjištění, pokud předchází vyjádření daňového subjektu k tomuto kontrolnímu zjištění nevedlo k jeho změně. Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění dne 23. 9. 2015, a to v rámci ústního jednání zaznamenaného do protokolu č. j. 1600540/15/3101-61561-800127, načež dostal v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu příležitost se k tomuto kontrolnímu zjištění vyjádřit. Žalobce této možnosti využil a správci daně předložil obsáhlé vyjádření v písemné podobě, které správce daně zapracoval se svým stanoviskem do zprávy o daňové kontrole. Přestože vyjádření žalobce k výsledkům kontrolních zjištění a stanovisko správce daně k tomuto

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

vyjádření do značné míry zvětšilo počet stran zprávy o daňové kontrole, ke změně výsledku kontrolního zjištění na základě tohoto vyjádření nedošlo. Správce daně proto přistoupil v souladu s § 88 odst. 4 a násl. daňového řádu k pokusu o projednání zprávy o daňové kontrole, zaslání této zprávy žalobci s předstihem mu zákon neukládal. Žalobcem popsany postup správce daně proto nepředstavoval nezákonný zásah do jeho práv. Pokud by se projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbal, mohlo proběhnout zcela standardním způsobem, nikoli postupem předvídaným v § 88 odst. 5 daňového řádu.

17. Osoba zúčastněná na řízení se k žalobě nevyjádřila.

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

ad a) námitka prekluze

19. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou prekluze, tj. námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně, ve vztahu k rozhodnutím správce daně týkajícím se zdaňovacích období měsíců květen, červen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2012 a leden, únor a březen 2013 a dospěl k závěru, že tato námitka je důvodná.

20. Podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Podle odst. 3 téhož ustanovení byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

21. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že daňová kontrola byla pro předmětná zdaňovací období zahájena (s výjimkou měsíce února 2013, kdy byla kontrola zahájena dne 22. 4. 2013) dne 22. 5. 2013. Správce daně odeslal žádost o mezinárodní spolupráci dne 14. 5. 2014 (Slovensko), 14. 7. 2014 (Polsko, Belgie, Itálie) a 13. 5. 2014 (Německo). Všechny platební výměry byly vydány dne 3. 6. 2016.

22. Správce daně a žalovaný se domnívali, že lhůta pro stanovení daně neuplynula, neboť běh lhůty byl stavěn v důsledku odeslání výše uvedených žádostí o mezinárodní spolupráci ve smyslu ustanovení § 148 odst. 4 písm. e) resp. f) daňového řádu. Tato úvaha však není správná.

23. Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2014 do ustanovení § 148 odst. 4 vloženo písm. e) [nyní písm. f)], podle něhož *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení spolupráce při správě daní v dané věci*. Do 31. 12. 2013 se lhůta pro stanovení daně odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci nestavěla.

24. Otázkou výkladu ustanovení § 148 daňového řádu ve vztahu k jeho novele zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., které nabylo účinnosti dne 1. 1. 2014 se ve svém rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, Sb. NSS 3677/2018, zabýval Nejvyšší správní soud, v němž jednoznačně vyložil, že: „[...]na běh (hmotněprávní) prekluzivní lhůty

započaté před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu nelze novou právní úpravu, která by šla k tíži daňového subjektu, aplikovat (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Na běh a délku prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu se proto použijí dosavadní právní předpisy, tj. § 148 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci v období po 1. 1. 2014 (bez ohledu na to, zda v rámci probíhající daňové kontroly či v rámci vyhledávací činnosti, anebo v souvislosti s jinými postupy správce daně) nelze v dané věci považovat za právně relevantní skutečnost pro stavení, a v konečném důsledku prodloužení prekluzivní lhůty. Opačný výklad by měl za následek narušení legitimního očekávání na straně daňových subjektů, které v době vzniku daňové povinnosti mohly předvídat, kdy a na základě jakých skutečností právo státu vyměřit daň zanikne, resp. kdy uplyne prekluzivní lhůta ke stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, i to, zda a kdy budou ukončeny procesní úkony správce daně, které směřovaly k vyměření této daně (tj. včetně úkonů v rámci probíhající daňové kontroly, mezinárodního dožádání, vyhledávací činnosti, či jiných postupů správce daně, anebo v rámci řízení jím vedených). Pokud by zákonodárce zamýšlel jiné řešení, které by mohlo případně negativně ovlivnit hmotněprávní postavení daňového subjektu, mohl tak výslovně učinit v přechodných ustanoveních a tento postup řádně odůvodnit. K daňovým povinnostem, resp. základním principům daňového práva (a veřejného práva obecně), je nutno poukázat zejména na princip zákonnosti, princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace. Pokud tedy zákonodárce výslovně neuvedl požadavek na aplikaci § 148 odst. 4 písm. f) i ve vztahu k prekluzivní lhůtě započaté za účinnosti dosavadní právní úpravy, nelze výklad jdoucí k tíži daňového subjektu dovodit rozhodovací činností soudu.“

25. Jelikož daňová kontrola byla v nyní projednávané věci zahájena před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu, odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci nemá za následek stavení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu.
26. Daňová kontrola byla v případě zdaňovacích období květen, červen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2012 a leden a březen 2013 zahájena dne 22. 5. 2013, od tohoto dne tak započala běžet lhůta pro stanovení daně (v případě zdaňovacího období únor 2013 dne 22. 4. 2013). Tříletá lhůta pro stanovení daně tak uplynula v případě zdaňovacích období květen, červen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2012 a leden a březen 2013 dne 23. 5. 2016, v případě zdaňovacího období únor 2013 dne 23. 4. 2016. Platební výměry vydané dne 3. 6. 2016, č. j. 1171102/16/3101-51523-803716, 1171195/16/3101-51523-803716, 1171256/16/3101-51523-803716, 1171292/16/3101-51523-803716, 1171320/16/3101-51523-803716, 1171344/16/3101-51523-803716, 1171370/16/3101-51523-803716, 1171400/16/3101-51523-803716, 1171423/16/3101-51523-803716, 1171690/16/3101-51523-803716 tak byly správcem daně vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně. S ohledem na tento závěr se krajský soud již nezabýval žalobcem namítanou účelovostí žádostí o mezinárodní spolupráci, která by na závěru o prekluzi nemohla ničeho změnit.
27. Krajský soud proto zrušil žalobou napadené rozhodnutí podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. v rozsahu týkajícím se těchto platebních výměrů, stejně jako tyto platební výměry. Krajský soud má za to, že v daném případě lze samostatně přezkoumat zákonnost rozhodnutí ve vztahu ke zbývajícím platebním výměrům, neboť se týkají jednotlivých zdaňovacích období, k nimž musely být správcem daně učiněny samostatné skutkové a právní závěry.
28. Pro úplnost krajský soud konstatuje, že v případě zdaňovacích období duben až říjen 2013 byla daňová kontrola zahájena v rozpětí od 16. 7. 2013 (zdaňovací období měsíce dubna 2013) do 18. 12. 2013 (zdaňovací období měsíce října 2013). Platební výměry vydané 3. 6.

2016 tak byly vydány ve lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu.

29. Následně tedy krajský soud přistoupil k posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného v rozsahu zbývajících platebních výměrů ze dne 3. 6. 2016, č. j. 1171694/16/3101-51523-803716, č. j. 1171711/16/3101-51523-803716, č. j. 1171720/16/3101-51523-803716, č. j. 1171726/16/3101-51523-803716, č. j. 1171728/16/3101-51523-803716, č. j. 1171729/16/3101-51523-803716 a č. j. 1171731/16/3101-51523-803716, týkajících se zdaňovacích období duben až říjen 2013.
30. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že tato zbývající zdaňovací období se týkají zdanitelných plnění přijatých žalobcem od společnosti S. D. M. a. s., která přijala předmětná zdanitelná plnění výhradně od společnosti T. L. s. r. o., s výjimkou 4 daňových dokladů ve zdaňovacím období duben 2013, kdy dodavatelem společnosti S. D. M. a. s. byla společnost K. c. s. r. o. Proto se krajský soud následně zabýval toliko okolnostmi týkajícími se těchto subjektů.
31. Schéma řetězce dodavatelsko-odběratelských vztahů ve zbylých zdaňovacích obdobích:
V., s. r. o. (SR) → T. L. s. r. o. (K. c. s. r. o.) → S. D. M. a. s. → žalobce → J. (TO)
32. Zboží obchodované ve zbylých zdaňovacích obdobích: Zn blok (K. c. s. r. o.), Ni katody, El. Mot. a Cu drát (T. L. s. r. o.).

ad b) rozdílné posouzení skutkově shodných případů

33. Krajský soud shledal tuto námitku nedůvodnou. Krajský soud považuje za mylnou výchozí premisu žalobce, že se v případě zdaňovacího období listopad 2012, v jehož případě byl veden postup k odstranění pochybností, jednalo o skutkově shodné případy se zdaňovacími obdobími, jež byla předmětem daňové kontroly. Pouhá skutečnost, že se v obou obdobích vyskytovaly stejné společnosti v dodavatelsko-odběratelských vztazích (žalobce a S. D. M. a. s.), nezakládá skutkovou shodu (skutková shoda není ani v případě jednotlivých zdaňovacích období, jež jsou předmětem přezkumu). Tuto nelze dovodit ani z toho, co tvrdí žalobce, a sice že bylo vycházeno ze stejných podkladů, když z logiky věci je zřejmé (jedná se o rozdílná zdaňovací období), že muselo být vycházeno minimálně z částečně odlišných podkladů. Nadto nelze odhlédnout od skutečnosti, že v případě zdaňovacího období listopad 2012 byl veden toliko postup k odstranění pochybností a pro zbývající zdaňovací období byla zahájena daňová kontrola, a že zdaňovací období listopad 2012 není předmětem soudního přezkumu. Pokud tedy žalobce vytýká žalovanému, že nebyla zahájena daňová kontrola i pro zdaňovací období listopad 2012 nebo že se ve spise nebo v rozhodnutí nenachází odůvodnění toho, že se účast žalobce na daňovém podvodu ve zdaňovacím období listopad 2012 nepodařilo prokázat, když v období říjen a prosinec 2012 ano, tyto tvrzené skutečnosti nejsou s to způsobit nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, které se týká jiných zdaňovacích období. Žalovaný, resp. správce daně, nebyl povinen ve svém nyní přezkoumávaném rozhodnutí vysvětlovat, proč dospěl k jinému závěru u zdaňovacího období listopad 2012, které předmětem rozhodnutí nebylo. Žalovaný (správce daně) byl v souladu s § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu povinen řádně odůvodnit závěry týkající se zdaňovacích období, u nichž byla vedena daňová kontrola, a jichž se přezkoumávané rozhodnutí týká, což učinil.
34. Krajský soud se ztotožňuje s obsahem vyjádření žalovaného ve vztahu k žalobcově poukazu na odst. 72 rozhodnutí, a sice že žalobce tuto část rozhodnutí cituje neúplně, což

prispívá ke zkreslení uvedeného konstatování, neboť se týká závěrů ohledně dodávek žalobce do jiného členského státu EU a zejména nedostatků či porušení vydaných daňových dokladů, a sice že tyto doklady nevykazovaly žádné znaky porušení daňových předpisů. Tento závěr vedle závěrů týkajících se pochybení zjištěných v předcházejících článcích obchodního řetězce ob stojí.

35. ad c) neprokázání chybějící daně

36. Jak již bylo správními soudy opakovaně konstatováno, pojem podvod na dani z přidané hodnoty je správními soudy užíván ve smyslu judikatury SDEU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *O. Ltd a F. E. Ltd (v likvidaci) a B. H. S. Ltd* (dále jen „věc O.“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *A. K. a R. R. S.* (dále jen „věc K.“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *M. kft a P. D.* (dále jen „věc M.“)].
37. Opakovaně se zde konstatuje, že „[o]bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009- 156).
38. Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, 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. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je *výjimkou* ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc M., bod 49).
39. Krajský soud souhlasí s názorem žalobce, že je pro odpovědnost daňového subjektu za účast na daňovém podvodu nezbytné, aby byla správcem daně zjištěna daňová ztráta. Krajský soud se však na rozdíl od žalobce domnívá, že správce daně tomuto požadavku v daném případě dostál, neboť ve zprávě o daňové kontrole (str. 20 – 32 zprávy o daňové kontrole), v níž správce daně v tabulkách přehledně popsal jednotlivá zdaňovací období, uvedl konkrétně jednotlivé daňové doklady včetně druhu zboží, jeho množství, základu daně a daně samotné, uvedl subjekty, jež byly u jednotlivých plnění dodavateli společnosti S. D. M. a. s., a u těchto dodavatelů následně uvedl závěry o nehrazení daňové povinnosti a skutečnosti, na jejichž základě dospěl k závěru, že byl spáchán daňový podvod, včetně podkladů, na základě kterých tento závěr učinil. Skutečnosti týkající se dodávek pro společnost S. D. M. a. s. zjistil správce daně z postoupené odpovědi Finančního úřadu pro

hlavní město Prahu na své dožádání ze dne 31. 10. 2013, č. j. 3524602/13/3001-05406-710968, doručené správci daně dne 24. 2. 2014, č. j. pod č. j. 36149714/3101-05401-802311, které si opatřil v souladu s ustanovením § 17 daňového řádu a jež osvědčil jako listinný důkaz.

40. Ohledně společnosti T. L. s. r. o., která byla výhradním dodavatelem společnosti S. D. M. a. s. ve zkoumaných zdaňovacích obdobích duben až říjen 2013, učinil závěry dle skutečností vyličených na str. 34 zprávy o daňové kontrole, kde uvedl, že společnost T. L. s. r. o., daňová přiznání k dani z přidané hodnoty podávala, ale vlastní daň nehradila. Dále uvedl, že tato společnost sídlí na adrese, která je zároveň adresa sídla společnosti S. D. M. a. s., nachází se v bytovém domě, což je pouze administrativní adresa bez dostatečného zázemí pro přijetí zdanitelného plnění. Tato zjištění správce daně učinil z odpovědi na dožádání ze dne 8. 4. 2015 zaevidovanou pod č. j. 1500814723/3101-05401-802311 a tuto odpověď osvědčil jako listinný důkaz. Na str. 37 zprávy o daňové kontrole správce daně uvádí další skutečnosti týkající se této společnosti, které zjistil z úředních záznamů Policie ČR, jež osvědčil jako nepřímý listinný důkaz podpůrně prokazující, že v případě P. K., jediného jednatele společnosti T. L. s. r. o. a od 27. 5. 2013 jediného společníka společnosti, se jedná o osobu s možnými existenčními problémy, bez příslušného vzdělání či praxe v oboru, bydlí na ubytovně, živí se jako brigádník a stavební dělník na stavbách, on ani společnost nemají žádný movitý a nemovitý majetek, osobní vozidlo, nevyužívá žádnou kancelář a je velmi nepravděpodobné, že by byl schopen realizovat nákupy zboží z J. a prodeje zboží ve velkých množstevních a hodnotových objemech (řádech několika set milionů Kč), by byl schopen provádět kontroly množství a jakosti zboží a že by byl schopen sám udržovat společnost v chodu.
41. V případě společnosti K. c. s. r. o. tak správce daně učinil na str. 35 zprávy o daňové kontrole, kde dospěl ke stejnému závěru jako u společnosti T. L. s. r. o., tj. že společnost podávala daňová přiznání, ale vlastní daňovou povinnost neuhradila, což zjistil z odpovědi na dožádání ze dne 5. 8. 2015, zaevidované pod č. j. 1501474742/3101-05401-802311, kterou osvědčil jako listinný důkaz. Dále správce daně z této odpovědi zjistil, že společnost se stala kontaktní až po změně jednatele od 29. 7. 2014. Bylo zjištěno, že Zn bloky pořídila společnost od svého dodavatele M. s. r. o., kde byl jednatelem P. S. P. S. se od 6. 6. 2013 stal jednatelem společnosti K. c. s. r. o. a zároveň byl jednatelem společnosti A. s. r. o. (od této společnosti S. D. M. a. s. odebíraly plnění v jiných, prekludovaných zdaňovacích obdobích). Společnost K. c. s. r. o. měla pronajaté sklady od společnosti S. D. M. a. s. a zboží Zn bloky (dodávané zboží ve zdaňovacím období duben 2013) vyskladnili pro tohoto odběratele v jeho skladu nebo jel přímo k příjemci, kterého jí určil odběratel S. D. M. a. s.
42. Společnost T. L. s. r. o. ani K. c. s. r. o. nejsou výrobci či úpravci šetřeného zboží, figurovaly na pozici dodavatelů vždy v omezeném poměrně krátkém časovém úseku, docházelo k častým změnám statutárních zástupců, společníků, sídel společností, obě společnosti byly založeny společnostmi poskytujícími společnostem tzv. virtuální sídla, obě společnosti měly sídlo na stejné adrese, na níž měla sídlo i společnost S. D. M. a. s. Správce daně dostatečně zdokumentoval i personální propojení jednotlivých společností (str. 32-33 zprávy o daňové kontrole).
43. Krajský soud má za to, že správce daně dostatečně posoudil objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty a shromáždil dostatek indicií a důkazů k učinění závěru o tom, že společnost T. L. s. r. o. a

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

K. c. s. r. o. jsou obchodními společnostmi na začátku tuzemské části řetězce zatíženého daňovým podvodem, plnící úlohu obchodníka tzv. „missing trader“. Společnost S. D. M. a. s. správce daně označil za tzv. „buffera“, tj. obchodníka, který jakožto další článek řetězce plní daňové povinnosti vůči správci daně a formálně legalizuje obchodní případy odběrateli – žalobci.

44. Jak uvedeno výše, zjištění týkající se chybějící daně zjistil správce daně z odpovědí na svá dožádání, která mu byla zaslána dožádaným subjektem, Finančním úřadem pro hl. město Prahu, – dne 24. 2. 2014, 8. 4. 2015 a 5. 8. 2015 a která jsou součástí správního spisu. Krajský soud považuje takový závěr o chybějící dani za prokázaný, byť konkrétní údaje jsou obsahem listin, na něž je ve zprávě o daňové kontrole pouze odkázáno, avšak ve zprávě o daňové kontrole jsou tyto listiny dostatečně označeny číslem jednacím a datem. Krajský soud shledává námitku neprokázání chybějící daně nedůvodnou.

ad d) vady dokazování

45. Krajský soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že dne 12. 12. 2013 došlo u společnosti S. D. M. a. s. namísto místního šetření ke svědecké výpovědi. Z protokolu je zřejmé, že v rámci místního šetření byl předseda představenstva pan D. D. dotazován ohledně obchodu se žalobcem a byl vyzván k předložení veškeré dostupné dokumentace. Předseda představenstva uvedl, že požadavky doloží dožádanému správci daně 15. 1. 2014. Dne 15. 1. 2014 a dne 22. 1. 2014 se p. D. dostavil k dožádanému správci daně s požadovanou dokumentací. Obsahem těchto protokolů je toliko stručný komentář p. D. týkající se předkládané dokumentace. Výslech p. D. jako svědka byl správcem daně proveden dne 8. 2. 2016 (protokol č. 207822/16/3101-61561-802311), o čemž byl žalobce řádně vyrozuměn písemností ze dne 18. 1. 2016, č. j. 52010/16/3101-61561-800127. Dle protokolu žalobce využil svého práva účastnit se výslechu svědka, nevyužil však svého práva klást mu otázky, ačkoli mu to bylo umožněno. Obsahem protokolu je pouze jeho vyjádření, dle něhož shledal zodpovězení otázek svědkem za vyčerpávající. Tato žalobní námitka je tak nedůvodná. K subjektivní stránce jednání, tj. vědomosti žalobce o daňovém podvodu, viz dále.
46. Námitkou žalobce, že nebyl vyslechnut svědek K., kterého navrhoval, se krajský soud s ohledem na skutečnost, že tato osoba měla být jednatelem společností A. s. r. o. a společnosti L. s. r. o., které jako dodavatelé byli účastni obchodních transakcí za zdaňovací období, pro něž byla soudem shledána prekluze lhůty pro doměření daně, nezabýval.
47. Žalobce dále tvrdil, že odmítá závěry žalovaného ohledně svědků V. a O., označuje je za hrubě zkreslené. Krajský soud konstatuje, že takto formulovaná žalobní námitka je nekonkrétní. Žalobce neuvádí, v čem má hrubé zkreslení výpovědí svědků ze strany správce daně spočívat. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.) soud přezkoumává správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Jak opakovaně uvedl Nejvyšší správní soud (z nových rozhodnutí např. v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Azs 58/2019-24) *„řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je založeno na dispoziční zásadě, která na jedné straně žalobcům ukládá povinnost v zákonem předvídané lhůtě vymezit žalobní body, na straně druhé správním soudům v zásadě (s výjimkou zákonem předpokládaných situací) zapovídá podrobit napadené rozhodnutí přezkumu podle námitek v žalobě neuplatněných (domýšlet za žalobce námítky, či obecně uplatněné námítky dotvářet).“* Přezkoumal-li by soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních

bodů, překročil by rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., čímž by zatížil své rozhodnutí vadou s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Za této situace se krajský soud nemůže takovou obecnou námitkou zabývat, neboť s ohledem na dispoziční zásadu, kterou je správní soudnictví ovládáno, nemůže krajský soud tento žalobní bod za žalobce dotvářet.

ad e) nepřezkoumatelnost závěru o cenách

48. Ohledně žalobní námitky nepřezkoumatelnosti závěru o cenách, kdy žalobce napadá úvahy o cenách s odkazem na burzu a závěry o výhodnosti či nevýhodnosti cen krajský soud konstatuje, že nemá rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
49. Obecně lze uvést, že soud se při posuzování přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného zabývá tím, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi okolnostmi, které uplatnil žalobce ve svém odvolání, a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody ho vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Je však nezbytné uvést, že zároveň podle ustálené judikatury platí, že povinnost vypořádat odvolací námitky neznamena, že je správní orgán povinen reagovat na každou dílčí argumentaci obsaženou v odvolání, pokud postihne zásadní právní problémy a je z odůvodnění patrné, jak a proč rozhodl a na základě kterých právních předpisů.
50. Rozsah reakce žalovaného, potažmo soudu, na konkrétní námitky je totiž co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, odstavec 6 odůvodnění, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011–72 atd. - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013–50, bod 17). Shodně rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudcích sp. zn. 7 As 126/2013 nebo sp. zn. 7 As 83/2015.
51. Krajský soud s ohledem na výše uvedené v posuzovaném případě dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný se s argumentací žalobce vypořádal v dostatečném rozsahu, aby bylo žalobci z rozhodnutí zřejmé, jaký je názor žalovaného na ceny obchodovaného zboží a proč nepřisvědčil názoru žalobce.

52. Žalovaný se k cenám zboží vyjádřil na str. 13 a 14, odst. 47, 48 svého rozhodnutí, kde uvedl, že žalobce získával předmětné zboží od svých dodavatelů se zápornou marží, z čehož dovodil nepřiměřenost nákupní ceny pro žalobce a nelogičnost průběhu obchodů v rozhodnutí pospaných řetězcích. Uvedl, že si některé subjekty v řetězci nepřipočítávaly žádnou marži, že správce daně zjistil, že pořizovací cena za předmětné zboží byla pro žalobce neobvykle výhodná. Dále uvedl, že průměrnou měsíční pořizovací ceny jednotlivých druhů zboží prvoinstanční správce daně spočítal na základě údajů, které mu poskytl sám žalobce v předložených daňových dokladech. Tyto údaje porovnal s obvyklými cenami za toto zboží, které uvádí londýnská burza kovů L. M. E. (dále jen „L.“) pro období příslušná vždy datům uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na jednotlivých daňových dokladech. Cena za zboží u výrobce, tedy na začátku obchodního řetězce, je totiž obvykle nastavena jako součet jednotkové ceny za zboží dle L. a marže výrobce v dalších člancích řetězce musí cena zákonitě růst směrem nahoru o marže těchto článků. Žalobce ignoroval skutečnost, že ceny výrobků (katod a drátů z barevných kovů) musí být vyšší než cena samotného kovu, kterou zveřejňuje L. Informace zveřejňované L. jsou východiskem pro tvorbu cen, kterými se řídí výrobci kovů a jejich přímí odběratelé. Nejen že tedy žalobce nakupoval zboží za ceny s nulovou marží, navíc se jednalo o ceny nižší než výrobní (ceny samotného kovu).
53. Krajský soud považuje tuto úvahu za přezkoumatelnou, zcela logickou a přiléhavou. Skutečnost, že cena zboží byla tvořena v souladu s cenami zboží na burze kovů L. vyplývá zejména z protokolu o ústním jednání (č. 116900/15/3101-61561-802311) konaném dne 8. 1. 2015 v prostorách žalobce, které se uskutečnilo k převzetí důkazních prostředků uvedených ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 12. 2014. Sám jednatel žalobce p. H. určil osoby (daňového poradce a účetní) k podání vysvětlení a předložení důkazů dle výzvy. Tyto osoby k dotazu č. 5 výzvy k prokázání skutečností: *> Uveďte a doložte, jaká jste přijali opatření v zájmu minimalizace podnikatelského rizika při obchodování se zbožím dle přílohy č. 1. Zejména podrobně popište, jakým způsobem jste sjednávali ceny zboží s Vašimi dodavateli a odběrateli a jakým způsobem jste nabízené a dohodnuté ceny porovnali s cenami obvyklými.* *< uvedly, že: „Nakupovali jsme za ceny obvyklé v místě a čase. Cena se vždy odvíjí nabídkou a poptávkou. Ceny korespondují vůči cenám určeným komoditní burzou v Londýně, M.P. Přístup k údajům na této burze má pouze přihlášený registrovaný uživatel. Vyhodnocování výhodnosti nákupů a prodejů se zabývala řada pracovníků firmy H. a konečná schválení jednotlivých obchodních případů udílel výše uvedený jednatel P. H. [...]“* Totéž uvedl ve své odpovědi ze dne 15. 1. 2015 jednatel žalobce, p. H., když uvedl, že *„...v rámci obchodování jsme reagovali na poptávku a nabídku, ale cena zboží se výrazně nelišila od cen běžně dostupných z burzy M. P. v Londýně, od které se tvořily ceny.“* Obdobný závěr vyplývá z výsledku svědka Ing. O., zaměstnance společnosti V., s. r. o. (protokol o výsledku ze dne 17. 2. 2016, odpověď na otázku č. 8 a 18), který uvedl, že nákupní a prodejní cena se odvíjela od cena na L. a byla určující pro všechny komodity, a z výsledku svědka R. V., od 10. 4. 2012 předsedy představenstva korporace V., s. r. o. (protokol o výsledku ze dne 26. 2. 2016, odpověď na otázku č. 9). U obou těchto výsledků byl přítomen zástupce žalobce, který využil svého práva klást svědkům otázky.
54. Dále se žalovaný odvolací námitkou žalobce týkající se závěru o cenách zboží zabýval na str. 20-22 rozhodnutí, v němž se vyjádřil k užívaným termínům správcem daně, jako je „nezvykle krátká doba“, přičemž odkázal na tabulky ve zprávě o daňové kontrole a údaje uvedené na str. 77-95 zprávy o daňové kontrole. Vysvětlil, jak byla průměrná měsíční cena vypočítána dle jednotlivých druhů zboží, i to, jak byly tyto hodnoty porovnány

s průměrnou měsíční jednotkovou cenou dle komoditní burzy L. Rovněž uvedl, že převod měny byl proveden za použití příslušných měsíčních průměrných kurzů ČNB pro USD a EUR, což bylo zaznamenáno v úředním záznamu ze dne 23. 9. 2015, s nímž měl žalobce možnost se seznámit v průběhu nahlížení do spisu dne 4. 11. 2015, kdy si učinil jeho kopii. Ohledně pojmu „přiměřenosti cen“ a „výhodnosti podmínek“ obchodu odkázal na zprávu o daňové kontrole, její III. část, str. 99, s odkazem na souhrnné stanovisko na str. 130 až 150 zprávy o kontrole, neboť problematiku porovnání cen s cenami LME žalobce namítal již po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění dle protokolu ze dne 23. 9. 2015. Žalovaný uvedl, že dle jeho názoru se s těmito námitkami správce daně řádně vypořádal ve zprávě o kontrole. Žalovaný se dále ve svém rozhodnutí vyjádřil i k žalobcem vytýkaným pojmům užitým správcem daně „obvykle výhodné“ a „obvykle nevýhodné“.

55. Takové vypořádání odvolacích námitek žalovaným považuje krajský soud za dostatečné a v souladu s judikaturou správních soudů. V této souvislosti krajský soud připomíná, že daňové řízení je ovládáno tzv. zásadou jednotnosti daňového řízení, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008 – 198, který se sice týkal propuštění ze služebního poměru podle zákona č. 186/1992 Sb., ale je možno jej v řešené otázce vztáhnout i na projednávanou věc. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení odehrávající se před správním orgánem prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojímají dohromady, ve svém komplexu. Stejně tak potom jsou jako jeden celek vnímána všechna rozhodnutí povstálá v jednotlivých fázích řízení (rozhodnutí prvního stupně, rozhodnutí odvolací).“* K témuž závěru Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47, nebo v rozsudku dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007- 98. Odůvodnění rozhodnutí správce daně I. stupně a žalovaného tvoří jeden celek a je tak přípustné vypořádání odvolacích námitek odkazem na odůvodnění rozhodnutí správce daně I. stupně (tímto je v souladu s ustanovením § 147 odst. 4 daňového řádu zpráva o daňové kontrole) v případě, že se namítanými skutečnostmi již sám zabýval a žalovaný se s jeho závěry ztotožňuje.

ad f) neprokázání vědomosti žalobce o daňovém podvodu

56. Jak bylo již uvedeno výše, pro odepření práva na odpočet musí být správcem daně prokázány objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (subjektivní stránka jednání).
57. Správce daně svůj závěr o naplnění subjektivní stránky jednání žalobce opřel o nedostatečné kontrolní mechanismy žalobce, k čemuž se vyjádřil již na str. 19 a 20 zprávy o daňové kontrole, poté znovu na str. 75 a násl. zprávy, a které shrnul v souhrnném stanovisku pod bodem 10. 3 s odkazem na bod 10.2 zprávy o daňové kontrole týkající se vědomí žalobce o tom, že cena pořízeného zboží byla podezřele nízká a že toto zboží žalobce pořídil za velmi výhodných podmínek, že cena nedosahuje ani ceny barevného kovu dle L. v Londýně a už vůbec neobsahovala další související náklady na dopravu, manipulaci, skladování, proclení a náklady technologické, přičemž vyšel z tvrzení samotného žalobce a jeho zaměstnanců, kteří k otázce kontrolních mechanismů uvedli, že cena zboží odpovídala („korespondovala“) cenám určeným L. Důkazy, z nichž správce daně vyšel pro tyto své úvahy, jsou ve zprávě o daňové kontrole označeny, a to evidence vedená žalobcem, příslušné přijaté a vystavené daňové doklady, dodací listy, mezinárodní

nákladní listy C, vážní listky, všechny jsou obsahem správního spisu. Dále správce daně své úvahy o cenách vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole v příslušných tabulkách, v nichž jednak uvedl, jaké zboží, v jakém množství, kdy a za kolik, žalobce nakoupil, a následně prodal, jednak porovnání fakturovaných cen s cenami burzovními. Tabulky na str. 7-19 představují přehled podkladů k DPH, faktury za jednotlivá zdaňovací období, na základě kterých žalobce uplatnil nárok na DPH u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele S D M a. s. V tabulce je vždy uveden základ daně, druh zboží a jeho množství, dále je uvedena průměrná pořizovací jednotková cena zboží dle předložených dokladů a rovněž průměrný měsíční jednotková cena dle údajů komoditní burzy L. hodnocení správce daně týkající se výhodnosti či nevýhodnosti podmínek, za nichž byl nákup uskutečněn. Tabulky na str. 20-32 představují přehled dodávek v jednotlivých zdaňovacích obdobích pro společnost S D M, a. s. Tabulky na str. 76-91 představující přehled daňových dokladů včetně data uskutečněného zdanitelného plnění, množství a druhu zboží, vystavené žalobcem pro jeho odběratele, jméno odběratele a uvedení, zda se jedná o odběratele tuzemského či z jiného členského státu. Rovněž u těchto tabulek je vždy uvedena průměrná pořizovací jednotková cena zboží dle předložených dokladů a rovněž průměrná měsíční jednotková cena dle údajů komoditní burzy L. a hodnocení správce daně týkající se výhodnosti či nevýhodnosti podmínek, za nichž byl prodej uskutečněn. Na str. 130-149 zprávy jsou tabulky shrnující porovnání cen za jednotlivá zdaňovací období po jednotlivých daňových dokladech. Za této situace má krajský soud za to, že závěry správce daně a žalovaného, které dovodil ze žalobcem předložených či v rámci dožádání získaných dokladů, jsou přezkoumatelné a správné.

58. Nejvyšší správní soud v souladu s judikaturou Soudního dvora EU opakovaně konstatoval, že není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně, aby přijaly veškerá opatření, která mohou být po nich s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistili svou neúčast na daňovém podvodu. Po daňových subjektech je tak požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích. Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38 nebo ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343, uvedl, že je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických, přičemž za takové okolnosti označil mj. i neobvykle nízkou cenu.
59. Za situace, kdy žalobce opakovaně pořizoval od společnosti S. D. M. a. s. předmětné zboží za ceny pro něj „neobvykle výhodné“ a pro společnost S. D. M. a. s. „neobvykle nevýhodné“, neboť se jednalo o ceny výrazně nižší než ceny, za něž byla v daném čase obchodována samotná komodita na burze L., a následně s odstupem pár dní bez jakékoli změny jej prodával za ceny pro něj nevýhodné (jako příklad lze uvést hned z prvního zdaňovacího období, které zůstalo předmětem soudního přezkumu, duben 2013 nákup Ni katody za cenu 11.633,64 EUR/t, její prodej za cenu 10.877,53 EUR/t, to vše pod průměrnou cenou dle LME: 12.002,16 EUR/t), v obrovském objemu (v dubnu 2013 Ni katody v objemu 118.393 kg), a při zohlednění podmínek standardního běhu událostí při obchodování s předmětnou komoditou tak, jak vyličil správce daně na str. 130 bod 10.2 zprávy o daňové kontrole, je logický jeho závěr, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodu. To vše navíc za situace, že to byl sám žalobce, kdo k dotazu správce daně označil pravidelné sledování a srovnávání nákupních a prodejních cen s cenami komodity na L. za kontrolní mechanismus, jímž měla být ověřována bezproblémovost obchodního partnera i

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

obchodní transakce samotné, a musel tak mít k dispozici ceny komodit dle L. v každém zdaňovacím období. Pokud na jednu stranu žalobce říká, že ceny kontroloval a tyto „korespondovaly“ s cenami komodity na L., avšak zároveň zboží nakupoval pod cenami burzy při vědomí všech výše uvedených vlivů na její výši (souhrnně odst. 47, 48 rozhodnutí, odst. 52 rozsudku), tento mechanismus nebyl dostatečný, neboť evidentně selhal. Závěr správce daně a žalovaného o odmítnutí nároku žalobce na odpočet DPH je tak správný.

60. Je pravdou, že žalovaný se již otázkou účasti žalobce na daňovém podvodu blíže nezabýval, když pouze stručně shrnul zjištění správce daně. V této souvislosti je však nutné poukázat na znění odvolacích námitek žalobce, který ve svém odvolání ze dne 8. 7. 2016 vedle námitek uplynutí doby pro vyměření daně a neumožnění seznámení se se zprávou o daňové kontrole před jejím projednáním toliko namítal skutečnosti týkající se závěrů správce daně o cenách, což ostatně vyplývá i ze žalobní námítka soudem označené písm. e), v níž žalobce namítal nevypořádání odvolacích námitek č. 6-11. Námítka č. 1-5 žádné tvrzení ohledně subjektivní stránky jednání žalobce neobsahuje. Za této situace je s ohledem na zásadu jednotnosti daňového řízení, jak byla soudem popsána výše, pochopitelné, že žalovaný ve svém rozhodnutí v tomto směru pouze stručně shrnul obsáhlé závěry správce daně. Ostatně ani žalobní námítka f) není nijak podrobná.
61. Žalobce odmítá tvrzení bez důkazu o své znalosti nastrčených firem uvedené v odst. 53 rozhodnutí žalovaného. Krajský soud konstatuje, že žalovaný v tomto případě vyšel z důkazů, které označil v odst. 52 rozhodnutí a uvedl, jaká z nich byla učiněna zjištění. Není tedy pravdou, že by důkazní prostředky nebyly v rozhodnutí blíže uvedeny, jak namítá žalobce. Týž závěr lze vztáhnout i k odst. 58 rozhodnutí, na něž rovněž poukazuje žalobce jako tvrzení bez důkazů. Obsah odst. 58 je obdobný jako odst. 53, navíc s odkazem na svědecké výpovědi popsané v odst. 37 a násl. Tyto námítka nejsou důvodné, neboť žalovaný ve svém rozhodnutí konkrétní důkazy uvádí a tyto důkazy jsou obsahem správního spisu.
62. Co se týče závěru žalovaného v odst. 59 o fiktivním pořízení zboží od společnosti S. D. M. a. s., který žalobce rovněž odmítá, jde nikoli o konstatování neexistence obchodu, ale o konstatování, že šlo ve skutečnosti o pořízení zboží od společnosti V. s. r. o., s níž žalobce v minulosti standardně obchodoval. Jde pouze o úvahu žalovaného při popisu mechanismu dodavatelsko-odběratelského řetězce, která není s to ničeho změnit na závěrech o naplnění subjektivní stránky jednání žalobce. V odst. 80, který žalobce v žalobě cituje, žalovaný neuvádí, ani nedovozuje, že se žalobce podílel na daňových podvodech. V odst. 80 rozhodnutí žalovaný toliko shrnuje, které faktury a proč žalobci vyloučil a na základě jakých skutečností správce daně přistoupil k podrobnějšímu ověřování obchodních řetězců. Jedná se o objektivní okolnosti podvodu nikoli subjektivní stránku jednání. Krajský soud závěry, na něž žalobce po citaci odst. 80 poukazuje, v tomto odstavci nespátňuje. Jak uvedeno výše, krajský soud má za to, že správce daně i žalovaný svá rozhodnutí mají opřena o důkazy, které jsou součástí správního spisu. Ani tyto žalobní námítka tak krajský soud neshledal důvodnými.
63. Nelze ani souhlasit s tvrzením žalobce, které vyjádřil v následných doplněních, že cena nebyla rozhodující okolností pro posouzení účasti žalobcem na tvrzeném podvodu, neboť rozbor cen zboží v jednotlivých zdaňovacích obdobích je nosnou částí zprávy o daňové kontrole (ostatně námítka proti závěrům o cenách tvoří podstatnou část odvolání žalobce) a i žalovaný označuje cenu za jedno ze základních kritérií.

ad g) nemožnost seznámit se s obsahem zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním

64. K této žalobní námitce krajský soud konstatuje, že žalobce podal právě z tohoto důvodu dne 25. 10. 2016 samostatnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 65 A 93/2016. Tato věc byla meritorně rozhodnuta rozsudkem dne 14. 5. 2018, č. j. 65 A 93/2016-82, tak, že žaloba byla zamítnuta, neboť postup žalovaného nebyl shledán nezákonným. Žalobce podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, č. j. 9 Afs 249/2018-45 jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud se tak touto námitkou v tomto řízení již opakovaně nezabýval a ze stejného důvodu neprovedl k důkazu kopii lékařské zprávy jednatele žalobce P. H., kterou dokládal ke svému tvrzení, že v době projednání zprávy o daňové kontrole byl v pracovní neschopnosti.
65. K žalobnímu bodu zmatečnosti vedení spisu, který žalobce vymezil až ve vyjádření ze dne 13. 11. 2018 krajský soud konstatuje, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné pouze ve lhůtě pro podání žaloby, tedy do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením jeho písemného vyhotovení (ustanovení § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.), k čemuž v případě žalobce došlo dne 16. 1. 2017. Podle ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. V tomto případě lhůta pro podání žaloby uplynula dne 16. 3. 2017, proto soud k námitkám uplatněným po této lhůtě nepřihlíží.
66. Na okraj krajský soud dodává, že byt' nebyl ze strany žalovaného zvolen nejšťastnější způsob předložení správního spisu soudu, neboť se lišil počet krabic dle průvodní zprávy žalovaného ze dne 23. 5. 2017 (6 krabic, 7 šanonů a 3 svazky) od fakticky dodaného počtu (14 krabic), šanony nebyly v krabicích řazeny chronologicky ani podle jiného klíče, byl správní spis doprovázen soupisem spisu. V tomto soupise byly uvedeny listiny s pořadovými čísly, názvem písemnosti a datem vložení, listiny byly v jednotlivých šanonech podle čísel seřazeny, a krajský soud tak mohl jednotlivé listiny ve správním spise podle tohoto seznamu dohledat, ačkoli soupis spisu neobsahoval uvedení, v jakých krabicích se jednotlivé listiny/šanony nacházejí.
67. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu proti rozhodnutí žalovaného co do části týkající se zbývajících rozhodnutí správce daně (rozhodnutí ze dne 3. 6. 2016 týkající se zdaňovacích období duben 2013 – říjen 2013) jako nedůvodnou zamítl.
68. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl výrokem III. podle § 142 odst. 2 o. s. ř., který je užit přiměřeně v souladu s § 64 s. ř. s. tak, že náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků řízení, neboť žalobce měl úspěch ve věci toliko nepatrný, když uspěl pouze v 3/17 předmětu věci.
69. O náhradě nákladů řízení osoby na řízení zúčastněné rozhodl soud výrokem IV. podle § 60 odst. 5 s. ř. s., když této osobě neuložil v řízení žádnou povinnost a neshledal ani žádné důvody hodné zvláštního zřetele, které by přiznání náhrady nákladů řízení této osobě odůvodňovaly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 2. července 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.