



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **Podravka - Lagris a.s.**
sídlem č. p. 39, Dolní Lhota
zastoupena advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M.
sídlem Italská 2581/67, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2018, č. j. 38702/18/5300-22443-701226

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 18. 2. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2014 a následně dne 17. 8. 2015 kontrolu za zdaňovací období listopad 2014, leden a únor 2015.
- 2. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně platební výměr ze dne 25. 7. 2017, č. j. 1571492/17/3305-52524-709444, kterým za zdaňovací období prosinec 2014 vyměřil

žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 2 964 351 Kč, a dodatečné platební výměry ze dne 25. 7. 2017, č. j. 1547263/17/3305-52524-709444, č. j. 1572633/17/3305-52524-709444, a č. j. 1572726/17/3305-52524-709444, kterými doměřil žalobkyni daň v celkové výši 1 302 120 Kč a penále v celkové výši 260 424 Kč. Důvodem doměření daně bylo vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Arzona s.r.o. spočívajících v nákupu máku modrého.

3. Správce daně žalobkyni neuznal předmětný nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do obchodních transakcí, jejichž cílem bylo vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková rozumná opatření, kterými by se účasti na podvodu na DPH vyhnula. Dále žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2014 z důvodu duplicitní deklarace, resp. z důvodu nenaplnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004, Sb., zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
4. Odvoláním napadla žalobkyně pouze závěr správce daně týkající se jejího zapojení do podvodného jednání při transakcích s obchodní korporací Arzona. Žalovaný shledal předložený odvolací spis neúplný a uložil jej správci daně doplnit. Správce daně po doplnění spisového materiálu odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v podané žalobě namítla zánik práva stanovit daň. Mezinárodní dožádání bylo v rámci daňového řízení zjevně neúčelné, proto nedošlo ke stavění běhu lhůty pro vyměření daně.
6. Další námítky žalobkyně směřovala k procesním pochybením správních orgánů. Namítla, že žalovaný nezákonně nevyhověl její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se ke skutečností zjištěným v odvolacím řízení. Pokračoval v odvolacím řízení a vydal napadené rozhodnutí, ačkoli byl ze strany žalobkyně informován o podaném odvolání proti rozhodnutí žalovaného o zastavení řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty. Tím bylo žalobkyni upřeno její právo účastnit se výsledku svědků. Nesprávně bylo rovněž odmítnuto provedení žalobkyní navržených důkazů.
7. Namítla, že správce daně neshromáždil v průběhu daňového řízení dostatek důkazů podporujících závěr o účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně dostala základním standardům nezbytné obezřetnosti v podnikatelských vztazích obvyklým v daném místě a čase. Při přijetí zdanitelného plnění od společnosti Arzona jednala v dobré víře. Žalobkyně nevěděla a ani nemohla vědět, že přijaté plnění je dotčeno daňovým podvodem.
8. Společnost Arzona byla založena v roce 2014 a jako plátce DPH byla zaregistrována 4. 9. 2014. V průběhu roku 2014 se stala jedním z dodavatelů žalobkyně. V době, kdy se uskutečnily předmětné dodávky, nebyla společnost Arzona označena jako nespolehlivý plátce v registru plátců DPH. Společnost byla jedním z mnoha dodavatelů žalobkyně. Obchodní vztahy s touto společností se nijak nevymykaly standardu obvyklému v daném místě a čase. V porovnání s ostatními dodavateli byl objem dodávek od společnosti Arzona průměrný či podprůměrný. Žalobkyně s tímto odběratelem navázala kontakty především z důvodu aktuálního nedostatku máku na trhu. Arzona byla pro žalobkyni v předmětné době kontaktní a své závazky vůči žalobkyni plnila v souladu s objednávkami.
9. Před zahájením obchodování se společností Arzona žalobkyně ověřila její registraci k DPH, existenci zveřejněných bankovních účtů a status spolehlivosti plátce v registru plátců DPH.

Zkontrolovala rovněž stav zápisu v obchodním rejstříku. Po provedení základního prověření bylo z hlediska žalobkyně rozhodující, zda společnost Arzona plní jako nový dodavatel své závazky, tzn., zda dodává objednané zboží řádně, včas, v požadované kvalitě a za sjednanou cenu.

10. Žalovaný uvedl 27 znaků, z nichž dovedl, že v obchodním vztahu mezi žalobkyní a společností Arzona došlo k podvodu na DPH. Žalobkyně závěry správních orgánů odmítá. Žalovanému je nutno naopak vytknout, že při posouzení obchodní transakce nezohlednil okolnosti svědčící o standardnosti transakce.
11. Žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání. Výzvy, jimiž správce daně vyzýval obchodníky s mákem k poskytnutí informací, byly formulovány obecně a bez časového určení, nikoliv ve vztahu k rozhodnému období na přelomu let 2014 a 2015. Lze tedy důvodně předpokládat, že poskytnuté informace se týkají aktuální obchodní praxe těchto společností v roce 2018. Nejsou tak pro prokázání skutkového stavu existujícího v letech 2014 a 2015 použitelné. Rovněž smluvní dokumentace poskytnutá obchodními partnery žalobkyně se netýká období let 2014 a 2015. Pochází převážně z výrazně dřívějšího či pozdějšího období. Neprokazuje tedy nic ve vztahu k obchodním vztahům v předmětných obdobích.
12. Za okolnost vzbuzující pochybnost o standardní obchodní spolupráci považuje žalovaný předně způsob navázání kontaktu žalobkyně se společností Arzona. K navázání spolupráce došlo po pouhém jednom e-mailu, bez doporučení či referencí, jak je dle žalovaného údajně mezi obchodníky s potravinovými komoditami obvyklé. Žalobkyně okolnost namítanou žalovaným nepovažuje za nestandardní. Z vyjádření obchodníků s mákem na výzvu správce daně není možné učinit všeobecně platný závěr o obvyklém navazování spolupráce mezi obchodníky s potravinovými komoditami. Navázání spolupráce s novým dodavatelem bez předchozích referencí nemůže být označeno jako nestandardní chování. Nadto v případě žalobkyně byl zájem o navázání spolupráce se společností Arzona odůvodněn nedostatkem dané komodity v předmětném období a přijatelnou nabídkovou cenou.
13. Za další okolnost vzbuzující pochybnost o standardním způsobu navázání obchodní spolupráce považuje žalovaný nestandardní místo prvního jednání s novým dodavatelem. Ani tuto okolnost nepovažuje žalobkyně za nestandardní. Tvrzení žalovaného, že dlouholetí dodavatelé žalobkyně se při navázání obchodní spolupráce se žalobkyní scházeli v sídlech jedné ze zúčastněných společností, nemá oporu ve spise. Naopak v odpovědích na výzvu správce daně uvedly společnosti RAIS Logistic s.r.o. a QUWAT GROUP s.r.o., že vzájemná setkání probíhala mimo jiné i mimo sídlo, provozovnu či kanceláře, například na čerpací stanici.
14. Dalšími vytýkanými okolnostmi je rezignace žalobkyně na ověření identity dodavatele plnění, nedůvodná důvěra žalobkyně v osobu J. R. a listinu, kterou se zprostředkovatel transakce s mákem za společnost Arzona zaštiťoval při jednání se žalobkyní. Je nutno zohlednit, že žalobkyně nakoupila mák od společnosti Arzona, která byla řádně registrovaným plátcem DPH, nebyla evidována jako nespolehlivý plátc, nenacházela se v insolvenci ani v likvidaci, pro žalobkyni byla kontaktní a zboží dodala v souladu s objednávkami a za cenu, která byla relativně tržně výhodná, nikoliv však podezřele nízká. Nakoupené zboží žalobkyně použila pro svoji ekonomickou činnost. Na kvalitu zboží dodaného společností Arzona neobdržela žalobkyně žádné reklamace od svých odběratelů.

15. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně rezignovala na ověření si kvality dodávaného zboží od nového dodavatele v rozporu se zavedenou praxí, nemá oporu ve spise. Na jednotlivé dodávky jsou žalobkyní vyžadovány vzorky, které jsou zasílány většinou poštou. Tyto vzorky jsou posléze analyzovány v interní či externí laboratoři žalobkyně. Svědek J. R. při výslechu před správcem daně vypověděl, že na začátku obchodů několik vzorků žalobkyni poslal. Žalobkyně, která v oboru potravinářství působí dlouhodobě, považovala na základě svých zkušeností zboží dodané společností Arzona za odpovídající objednavce. Z její strany tak neexistoval žádný důvod k pochybnostem.
16. Podle žalovaného o vědomosti žalobkyně o možném zapojení do podvodu na DPH svědčila i akceptace termínu splatnosti závazků vůči dodavateli k datu dodání zboží, jakož i fakt, že žalobkyně závazky vůči společnosti Arzona hradila maximálně do 7 dnů od samotné dodávky. Toto tvrzení je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný neuvádí žádný zdroj či důkazní prostředek, z něž čerpal údaje o standardní době splatnosti v případě srovnatelných krátkodobých obchodních vztahů.
17. Žalobkyně má na základě výše uvedeného za to, že postupovala v obchodních vztazích se společností Arzona dostatečně obezřetně, jak bylo obvyklé v daném místě a čase, a přijala veškerá opatření, která po ni mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby zajistila eliminaci svého možného zapojení do podvodu ve vztahu k DPH.
18. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně dožádal prostřednictvím mezinárodní výměny informací slovenskou daňovou správu o poskytnutí informací stran obchodní společnosti ENCINGER SK s.r.o. Jeho cílem bylo prověřit, zda žalobkyně plnění porýzená od obchodní společnosti Arzona použila v rámci své ekonomické činnosti. Tím došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně.
20. Žalovaný má za to, že zastavením řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření nepochybil, neboť lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, kterou nelze prodloužit. V případě, že lhůta pro vyjádření marně uplyne a daňový subjekt se ke zjištěným skutečnostem, popř. důkazům nevyjádří, může žalovaný odvolací řízení vydáním rozhodnutí ve věci ukončit.
21. Výzvy obchodníkům s mákem a dodavatelům žalobkyně správce daně provedl v souladu se zákonem. Shromažďoval pouze písemné podklady pro účely daňového řízení. Konkrétně zjišťoval, co je standardním obchodním jednáním při obchodování s mákem.
22. Výsledky navržených svědků žalovaný neprovedl z důvodu nadbytečnosti a neúčelnosti. Ke konkrétním svědkům se žalovaný podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Ve všech případech postupoval v souladu se zákonem.
23. Žalovaný popsal řetězec obchodních společností zapojených do řetězce, jakož i celou řadu skutečností svědčících o existenci daňového podvodu. Jedná se o skutečnosti, které nejsou jakkoliv kladeny k tíži žalobkyně. Žalovaný se dále zabýval objektivními okolnostmi, k nimž zdůrazňuje, že jednotlivé okolnosti posuzovaných obchodů nejsou samy o sobě nikterak nezákonné, nicméně ve svém souhrnu se jedná o okolnosti, které nutně vedou k

závěru o tom, že žalobkyně věděla či minimálně vědět měla a mohla, že se účastní obchodů stížených podvodem na dani z přidané hodnoty.

24. Vzhledem k tomu, že se jednalo o obchodní operace v řádech milionů Kč, lze předpokládat, že by se každý běžný, racionálně ekonomicky smýšlející subjekt choval obezřetně. Prováděl by taková opatření, kterými by zabránil své účasti na podvodu na DPH. Skutečnost, že žalobkyně si obchodní společnost Arzona prověřila z veřejně přístupných rejstříků, nelze označit s ohledem na existenci velkého množství objektivních okolností za přiměřenou a dostačující. Na základě všech těchto skutečností žalobkyni nemohl být přiznán nárok na odpočet daně.
25. Ve sdělení ze dne 4. 11. 2020 žalovaný doplnil, že ačkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, dospěl k závěru, že prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu není vyloučeno, doplnil, že se nejedná o pochybení, které lze kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
26. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

27. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na námitkách uplatněných v projednávané žalobě. Doplnila, že žádost o mezinárodní spolupráci byla u příslušných orgánů mimo rozsah působnosti daňové kontroly a zjištění získaná na jejím základě nebyla způsobilá potvrdit či vyvrátit tvrzení žalobkyně o přijetí předmětných plnění od dodavatele Arzona. Proto nebylo mezinárodní dožádání způsobilé ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně.
28. Má za to, že výzvy správce daně adresované dodavatelům žalobkyně a obchodníkům s mákem je nutno považovat za nezákonné, neboť byly vydány bez opory v zákoně. Oprávnění správce daně podle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu nelze vykládat absolutně, tedy tak, že by správce daně měl být oprávněn požadovat jakékoli údaje, od kteréhokoli daňového subjektu ve vztahu k plnění, které je předmětem daně jiného daňového subjektu. Jestliže obchodníci a poskytovatelé máku neměli jakýkoli vztah k předmětu daňové kontroly, tj. k dodávkám máku od společnosti Arzona žalobkyni, byly výzvy učiněny v rozporu s daňovým řádem. Z důvodu nezákonnosti těchto výzev nemůže být v řízení přihlíženo ke skutečnosti získaným na jejich základě.
29. Žalovaný tedy náhodně neprokázal existenci chybějící daně ani to, že by chybějící daň byla výsledkem podvodného jednání, jak vyžaduje judikatura Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé ani ověřitelné, v jaké výši došlo k neodvedení daně (zda vlastně vůbec), zda byla daň po společnosti Arzona vymáhána, resp. na základě čeho žalovaný usuzuje, že daň nebyla odvedena z důvodu podvodu na DPH. Žalobkyně rovněž setrvala na námitce, že žalovaným uvedené objektivní okolnosti nesvědčí o povědomí žalobkyně o účasti na podvodu DPH.

V. Posouzení věci soudem

30. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
31. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
32. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
33. Soud se nejprve zabýval námitkou zániku práva stanovit daň [bod V. A) rozsudku]. Dále hodnotil namítané procesní vady daňového řízení [bod V. B) rozsudku] a závěrem námitky týkající se existence daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodného jednání [bod V. C) rozsudku].

V. A) Námitka zániku práva stanovit daň

34. Žalobkyně namítla, že v projednávaném případě došlo k zániku práva stanovit daň. Nesouhlasí se žalovaným, že lhůta pro stanovení daně neběžela podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Má za to, že mezinárodní dožádání bylo v rámci daňového řízení zcela zjevně neúčelné.
35. Mezi účastníky řízení není sporné, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 17. 8. 2015. Tímto okamžikem počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu. K prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu v daném případě nedošlo. Nová lhůta pro stanovení daně tak počala běžet dne 18. 8. 2015 a uplynula by dnem 20. 8. 2018.
36. Napadené rozhodnutí bylo vydáno 29. 8. 2018. Soud proto dále hodnotil, zda nenastaly jiné zákonem předvídané okolnosti, které ovlivnily běh lhůty pro stanovení daně. Zejména, zda dožádáním informací prostřednictvím mezinárodní výměny od slovenské daňové správy o informace ohledně transakcí uskutečněných žalobkyní pro obchodní společnosti ENCINGER SK s.r.o. došlo ke stavění běhu lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
37. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu [které je v daňovém řádu obsaženo od 1. 1. 2014; do 31. 12. 2014 pod § 148 odst. 4 písm. e)] platí, že *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 mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci*.
38. Institut mezinárodního dožádání je nutno stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně posuzovat materiálně. Je-li proto mezinárodní dožádání uskutečněno neúčelně, nelze účinky stavění lhůty přiznat. Pokud bude nutno posoudit povahu žádosti o mezinárodní spolupráci v konkrétní věci, ve které bylo mezinárodní dožádání odesláno v průběhu prováděné daňové kontroly, bude záležet na jejím obsahu a míře souvislosti s předmětem daňové kontroly (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2019, č. j. 11 Af 18/2018-131).
39. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně dne 9. 3. 2016 odeslal žádost o výměnu informací v rámci mezinárodní spolupráce slovenskému správci daně. Žádost se týkala odběratele žalobkyně obchodní společnosti ENCINGER SK s.r.o., kterému podle faktur

předložených žalobkyní v daňovém řízení mělo být dodáno do jiného členského státu zboží nakoupené žalobkyní od dodavatele Arzona. Správce daně žádal o prověření, zda zboží nakoupené žalobkyní (mák modrý) bylo dodáno a přepraveno na Slovensko plátcí ENCINGER SK s.r.o., zda a komu bylo zboží prodáno, zda společnost ENCINGER SK s.r.o. pořídila od žalobkyně v rozhodném období i jiné zboží a zda společnost ENCINGER SK s.r.o. v rozhodném období pořídila mák i od jiných odběratelů (žádost ze dne 9. 3. 2016, č. j. 1388956/16/3305-62562-708488, č. l. 60 správního spisu). Z odpovědi na mezinárodní dožádání správce daně zjistil, že není pochyb o fyzické existenci zboží, o jeho dodání v řetězci tuzemským i unijním subjektům a o jeho přepravě.

40. Soud souhlasí se žalovaným, že správce daně prostřednictvím institutu mezinárodního dožádání zjišťoval od slovenského správce daně komplexní skutečnosti týkající se obchodních transakcí žalobkyně, tedy skutečnosti, které byly předmětem daňové kontroly. Konkrétně zjišťoval, zda zboží porízené žalobkyní od dodavatele Arzona bylo dále dodáno do jiného členského státu plátcí ENICNGER SK, jak tvrdila žalobkyně. Výsledek mezinárodního dožádání byl velmi podstatný pro závěr, zda vůbec došlo k plnění, ze kterých žalobkyně uplatňuje nárok na nadměrný odpočet. Soud proto neshledal, že by předmětné mezinárodní dožádání bylo zjevně nadbytečné, jak tvrdila žalobkyně. Není pravdou, že by správce daně podáním žádosti o mezinárodní spolupráci postupoval účelově, pouze s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Pro stavění lhůty navíc podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu není podstatné, zda byl správce daně po dobu mezinárodní spolupráce omezen v dalším postupu v rámci daňové kontroly či nikoliv.
41. Neobstojí ani tvrzení žalobkyně, že se o mezinárodní spolupráci mezi správcem daně a slovenskou daňovou správou dozvěděla až z napadeného rozhodnutí. Ačkoliv mezinárodní spolupráce není explicitně zmíněna ve zprávě o daňové kontrole, ze správního spisu je zřejmé, že žalobkyně prostřednictvím své zástupkyně nahlížela do spisu dne 27. 6. 2016. V tomto okamžiku se nepochybně mohla seznámit s tím, že správce daně požádal o mezinárodní spolupráci.
42. Soud doplňuje, že v projednávaném případě bylo rozhodováno o daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období listopad a prosinec 2014 a leden a únor 2015. Aplikuje se tedy úprava daňového řádu platná od 1. 1. 2014, podle které dochází ke stavění lhůty pro stanovení daně v kvůli žádosti o mezinárodní dožádání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39).
43. Námitka proto není důvodná.

V. B) Namítané procesní vady daňového řízení

44. Žalobkyně namítla řadu procesních pochybení správních orgánů, které podle ní způsobují nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nejprve se soud zabýval námitkou neprodloužení lhůty k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení [bod V. B. I) rozsudku], poté námitkou upření práva zúčastnit se výslechu svědků [bod V. B. II) rozsudku] a konečně námitkou neprovedení důkazů navržených žalobkyní [bod V. B. III) rozsudku].

V. B. I) Neprodloužení lhůty k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení

45. Podle žalobkyně žalovaný v rozporu s judikaturou nevyhověl její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení a řízení o žádosti zastavil. Tímto postupem byla omezena na svém právu vyjádřit se ke všem zjištěným skutečnostem.

46. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků*. Lhůta k vyjádření nesmí být delší 15 dnů (§ 115 odst. 3 daňového řádu). Po uplynutí lhůty odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží (§ 115 odst. 4 daňového řádu).
47. Správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím (§ 36 odst. 1 daňového řádu). Současně platí, že správce daně vyhověl první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší (§ 36 odst. 2 daňového řádu).
48. Možným prodloužením lhůty k vyjádření v odvolacím řízení se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. V něm konstatoval, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu lze prodloužit za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Komplexně se k dané problematice Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, v němž potvrdil závěry výše citovaného rozsudku a uzavřel, že správní orgán pochybí, pokud řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastaví podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo možné považovat za zjevně právně nepřipustné.
49. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně doplnění spisového materiálu. Poté žalovaný vyzval žalobkyni v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a stanovil jí lhůtu k vyjádření v délce 15 dnů podle § 115 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření z důvodu značného rozsahu nových skutečností a důkazů. Žalovaný řízení o žádosti žalobkyně zastavil rozhodnutím ze dne 19. 7. 2018, č. j. 32656/18/5300-2443-701226. Uvedl, že důvodem zastavení řízení je zjevná právní nepřipustnost žádosti o prodloužení lhůty [ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu].
50. V souladu se závěry výše citované judikatury je zřejmé, že žalovaný pochybil, zastavil-li řízení o žádosti žalobkyně v projednávané věci pro nepřipustnost. Soud proto hodnotil, zda předmětné pochybení žalovaného představovalo podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].
51. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 80/2019-126 připustil, že může nastat situace skutkově (a tudíž i spisově) rozsáhlého odvolacího řízení, v jehož případě by ani maximální patnáctidenní lhůta nemohla postačovat k formulaci adekvátní reakce daňového subjektu. Odvolací správní orgán není povinen zasílat daňovému subjektu pro účely seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu také nově doplněný obsah spisu (zejména důkazní prostředky). Lhůta pro vyjádření tak musí být dostatečná také pro to, aby se s ním daňový subjekt mohl cestou nahlédnutí do spisu seznámit a posléze na něj ve stanovené lhůtě reagovat. Daňovému subjektu tak musí být dán dostatečný časový prostor nejen ke kvalifikovanému vyjádření k novým zjištěním a důkazům, ale též k uplatnění svého práva nahlédnout do spisu a důkladně se s ním seznámit.

52. Žalobkyně byla v projednávané věci seznámena se zjištěnými skutečnostmi dne 13. 7. 2018. Patnáctidenní lhůta k vyjádření proto uběhla dne 30. 7. 2018. Před uplynutím této lhůty žalobkyně požádala o její prodloužení do 15. 8. 2018. Rozhodnutím ze dne 19. 7. 2018 bylo řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastaveno. Dne 24. 7. 2018 žalobkyně nahlédla do správního spisu a dne 30. 7. 2018, resp. 13. 8. 2018 se ke zjištěným skutečnostem obsáhle vyjádřila a navrhla výslech několika svědků. Dne 24. 8. 2018 pak uplatnila ještě nový odvolací důvod. Ačkoliv vyjádření žalobkyně obsahující důkazní návrhy byla žalovanému zaslána až po uplynutí žalovaným stanovené lhůty k vyjádření, žalovaný vyčkal konce lhůty, kterou žalobkyně ve své žádosti sama navrhovala (15. 8. 2018) a až poté vydal napadené rozhodnutí. V něm se vyjádřil ke všem navrhovaným důkazům, a adekvátním způsobem reagoval na argumentaci žalobkyně obsaženou ve vyjádřeních z 30. 7. 2018 a 13. 8. 2018, jakož i v doplnění z 24. 8. 2018 (podrobněji viz bod 165 napadeného rozhodnutí).
53. Žalovaný tedy pochybil tím, že se odmítl žádostí zabývat věcně zabývat žádostí o prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu a řízení o ní zastavil. Předmětná vada řízení však neměla podle soudu vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný fakticky vyčkal až do 15. 8. 2018 (jak žalobkyně ve své žádosti navrhovala) a až poté vydal dne 29. 8. 2018 napadené rozhodnutí, v němž všechna vyjádření žalobkyně (dokonce i vyjádření z 24. 8. 2018 podané po konci lhůty navrhované žalobkyní) zohlednil. Žalobkyně v podané žalobě neuvádí žádná nová tvrzení nebo důkazní návrhy, které by nemohla uplatnit dříve např. z důvodu nepřiměřeně krátké lhůty pro vyjádření. Setrvala pouze na obecné námitce porušení svého procesního práva bez sdělení konkrétního obsahu. Za dané situace nemá soud pochyb o tom, že lhůta, která byla žalovaným reálně poskytnuta k vyjádření v odvolacím řízení, byla stanovena přiměřeně k okolnostem konkrétního případu.
54. Námitka tak není důvodná.
55. Z důvodů popsaných výše (viz bod 53) není rozhodný ani fakt, že napadené rozhodnutí bylo vydáno před rozhodnutím Generálního finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení.

V. B. II) Upření práva zúčastnit se výsledku svědků

56. Žalobkyně namítla, že správce daně v rámci doplnění odvolacího spisu písemně kontaktoval celkem 14 obchodních společností s cílem získat jejich vyjádření a dokumenty k běžné obchodní praxi při obchodování s mákem. Tím došlo k zastřeným svědeckým výpovědím a žalobkyně byla zkrácena na svém právu být přítomna provedeným výslechům a klást svědkům otázky.
57. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně doplnit spisový materiál. Konkrétně měl správce daně prověřit podmínky, za jakých žalobkyně běžně navazuje a realizuje obchodní vztahy s jinými dodavateli, a to jak v případě transakcí s mákem, tak i s jinými komoditami (č. l. 5 správního spisu).
58. Správce daně na základě pokynu žalovaného doplnil spisový materiál o odpovědi dodavatelů žalobkyně ADW AGRO, a.s., ALLIUM AGRO s.r.o., RAIS Logistic s.r.o., QUWAT GROUP s.r.o., OHD Agro a.s., AGRO KMÍNEK, spol. s r.o. a AGRO 2000 s.r.o. Správce daně se dodavatelů žalobkyně dotazoval na období navázání obchodní spolupráce se žalobkyní, podrobností týkajících se navázání obchodního kontaktu, způsob sjednávání cen

a jiných platebních a dodacích podmínek a způsob prokazování kvality dodávaných komodit.

59. Dále správce daně doplnil spisový materiál o odpovědi obchodních společností PROBI, spol. s r.o., LUPOFYT s.r.o., ALIKA a.s., AG MAIWALD a.s., VITANA a.s. U nich zjišťoval zejména jejich obvyklý způsob obchodování s mákem modrým, praxi při navazování obchodních kontaktů apod.
60. Správce daně na základě pokynu žalovaného oslovil rovněž Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský. Vyžádal si informace o tom, zda je možné u máku rozpoznat pouze dle barvy a chuti, zda se jedná o mák český či dovozový, a zda toho může být schopen pracovník s dlouholetou zkušeností. Dále se dotázal, jaké údaje, vlastnosti či znaky lze u máku s určitostí rozpoznat pouze podle barvy a chuti a dle jakých parametrů či kritérií lze určit, zda se jedná o mák potravinářský nebo mák technický (podrobně viz body 71 – 91 napadeného rozhodnutí).
61. Všechny výše uvedené výzvy k poskytnutí údajů byly správcem daně vydány s odkazem na § 57 odst. 1 daňového řádu.
62. Na základě informací poskytnutých Ústředním kontrolním a zkušebním ústavem zemědělským měl žalovaný pochybnosti o tom, zda zaměstnanec žalobkyně, pan J. Č., mohl splnění žalobkyní požadovaných vlastností máku (mák modrý setý, původ ČR, sklizeň 2014), jež mu byl dodán dodavatelem Arzona, posoudit najisto pouze na základě barvy a chuti máku, byť měl s touto komoditou dlouholeté zkušenosti. Existuje-li pochybnost o určení původu a roku sklizně pouze na základě barvy a chuti máku, lze mít dle žalovaného pochybnost i o schopnosti posoudit najisto další atributy kvality a jakosti, jež žalobkyně v každé objednávce specifikovala jako surovinu, která *„neobsahuje GMO, není ošetřena ionizujícím zářením, neobsahuje jiné alergenní složky, neobsahuje cizí předměty“* (f) *„neobsahuje živého škůdce“*.
63. Žalovaný porovnáním způsobu obchodování jiných obchodních korporací s dodavateli či odběrateli máku a způsobu, jakým zahájila obchodování žalobkyně s dodavatelem Arzona, shrnul, že žalobkyně při navázání spolupráce s dodavatelem Arzona postupovala odlišně od běžné praxe jiných společností pohybujících se v daném oboru. Žalobkyně nevyžadovala ve vztahu k novému dodavateli žádné reference stran samotného dodavatele ani stran předmětu plnění. Žalobkyně ve vztahu k dodávkám máku od společnosti Arzona rovněž na rozdíl od jiných korporací obchodujících s mákem nevyžadovala vzorky, ev. certifikáty kvality dodávaného zboží.
64. Z odpovědí dlouhodobých dodavatelů žalobkyně je podle žalovaného zřejmé, že dodávky potravinářských komodit žalobkyni jsou bez ohledu na délku trvání spolupráce upraveny vždy s dostatečným předstihem prostřednictvím kupní smlouvy. Z odpovědí dodavatelů žalobkyně, kteří v příloze svých odpovědí poskytli správci daně kopie kupních smluv uzavřených se žalobkyní, je zřejmé, že bez ohledu na délku jejich spolupráce se žalobkyní, byl ze strany žalobkyně vždy vyžadován v kupní smlouvě (za zcela konkrétně vymezených podmínek) odběr dvou kontrolních vzorků z každé dodávky a jejich uchování po dobu šesti měsíců.
65. Žalovaný proto uzavřel, že porovnáním způsobu obchodování žalobkyně se svými dlouhodobými dodavateli a způsobu, jakým obchodovala žalobkyně s dodavatelem Arzona, lze konstatovat, že žalobkyně při obchodování s dodavatelem Arzona postupovala odlišně od

své zavedené obchodní praxe. Ve vztahu k novému dodavateli, který byl navíc nově vzniklou společností, žalobkyně nesjedнала při předávce předmětné komodity (máku) odběr kontrolních vzorů za účasti jí pověřené osoby a osoby zastupující dodavatele Arzona, nesjedнала označení odebraných vzorků, nesjedнала uchování odebraných kontrolních vzorků apod. Ve vztahu k dodavateli Arzona žalobkyně podstupovala riziko spojené s tím, že dodané zboží nebude splňovat jakostní požadavky vyžadované žalobkyní v objednávce na danou komoditu. Z informací poskytnutých dlouhodobými obchodními partnery žalobkyně ve věci dodávek máku je rovněž zřejmé, že žalobkyně se v případě transakcí s korporací Arzona chovala v rozporu se zavedenou praxí i co se týče délky dodacích lhůt (docházelo k překotnému uzavírání objednávek a k okamžitým dodávkám), akceptace splatnosti závazku vůči dodavateli Arzona i v případě ochoty uhradit závazek obratem. Žalovaný shrnul, že nový neověřený obchodní partner měl ze strany žalobkyně nastaveny výhodnější obchodní podmínky než dodavatelé, jež s žalobkyní obchodují dlouhodobě, často více jak deset let (v podrobnostech viz body 92 – 97 napadeného rozhodnutí).

66. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn sám aktivně vyhledávat důkazní prostředky. Toto oprávnění naplňuje zejména prostřednictvím vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu. V rámci vyhledávací činnosti dochází k interakci mezi správcem daně a soukromoprávními subjekty [§ 78 odst. 3 písm. a) daňového řádu], které, jsou-li vyzývány k poskytnutí součinnosti ohledně prověřování tvrzení a povinností určitého daňového subjektu, jsou povinny správci daně poskytnout potřebnou součinnost.
67. Podle § 57 odst. 1 písm. b) a d) daňového řádu *povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně, a osoby, které získávají údaje nezbytné pro správu daní.*
68. Správce daně v projednávaném případě shromažďoval důkazy a informace o běžné (standardní) obchodní praxi žalobkyně a jiných subjektů v odvětví obchodování s mákem modrým a podobnými komoditami. Zjištěnou obchodní praxi poté porovnal s konkrétním jednáním žalobkyně při obchodování s dodavatelem Arzona.
69. Ustálená obchodní praxe (pravidla) je taková praxe, která je dodržována účastníky obchodních vztahů a může mít různý dosah (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 3. 2011, sp. zn. 32 Cdo 4932/2009). Existence skutečností, které mohou eventuálně založit obchodní zvyklost, je otázkou skutkovou, nikoliv právní. Obchodní zvyklosti v určitém odvětví je tedy nutné prokazovat. Neprokazují se pouze tehdy, je-li jejich existence v daném odvětví nesporná, eventuálně lze-li existenci určité zvyklosti považovat za notorietu, případně je-li správnímu orgánu známa z jeho vlastní rozhodovací činnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, nebo ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).
70. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu *lze jako důkazní prostředky užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*
71. Na důkazy získané od přímých dodavatelů žalobkyně, jakož i od odvětvových obchodních společností obchodujících s mákem modrým či od Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského, je podle soudu nutné hledět jako na listinné důkazy ve smyslu § 96 daňového řádu. Správce daně výzvami vydanými podle § 57 odst. 1 daňového řádu

nezjišťoval skutečnosti, které by byl nutné zjišťovat pouze svědeckými výpověďmi, jak tvrdí žalobkyně. Není pochyb o tom, že správce daně svými výzvami zůstával od oslovených subjektů toliko údaje, které se týkaly jich samotných, byly jim k dispozici, resp. byly jim známy z jejich obchodní činnosti (např. dotazy na obsah uzavíraných smluv, okolnosti navazování obchodní spolupráce apod.). Lze souhlasit se žalovaným, že oslovení dodavatelé odvolatele „neposkytli správci daně nic, co by [žalobkyni] nemělo být již známo“. Uváděli totiž pouze údaje stran délky spolupráce se žalobkyní, obecné údaje o způsobu a místě jednání s ním, případně údaje o způsobu ověřování kvality dodávané komodity (viz bod 171 napadeného rozhodnutí). Nejednalo se o sdělení důležitých okolností při správě daní týkajících se jiných osob, pro něž je podle § 96 odst. 1 daňového řádu vyžadována svědecká výpověď, ale o sdělení informací z obchodní praxe dotazovaných subjektů. Pro takové zjišťování byl postup správce daně podle § 57 odst. 1 daňového řádu efektivní a hospodárný. Požadavek na zjišťování praxe v odvětví pouze cestou svědeckých výpovědí by byl nejen nevhodný, ale mohl by způsobovat rovněž neúměrné průtahy v řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu).

72. Soud je přesvědčen, že žalobkyně měla možnost vyvrátit zjištěné skutečnosti stran běžné obchodní praxe při nakupování máku modrého a jiných podobných komodit jinými důkazy a předejít správci daně, v čem se běžná praxe odlišovala od praxe zjištěné šetřením správce daně. S doplněním dokazování se žalobkyně v odvolacím řízení seznámila, mohla se k němu vyjádřit, zaujmout stanovisko a případně získané informace zpochybnit jinými důkazními prostředky. Podle soudu využitím výše popsaných listinných důkazů (odpovědi oslovených subjektů na výzvy správce daně) nedošlo ke zkrácení procesních práv žalobkyně. Nejednalo se ani o skutečnosti, které by musely být zjišťovány znaleckým posudkem.
73. K námitce porušení § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu soud ve stručnosti konstatuje, že podle uvedeného ustanovení orgány veřejné moci a osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně, povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně. Z uvedeného vyplývá, že tuto povinnost mají osoby fyzické i právnické poskytující plnění, které je předmětem daně. Jsou to proto „*de facto všechny daňové subjekty, neboť již tím, že realizují svoji podnikatelskou činnost, nakupují a prodávají zboží, služby či jiná plnění, poskytují vždy plnění (není-li jeho předmět osvobozen od daně), které je předmětem daně.*“ (Kaniova, L. in BAXA, J. a kolektiv. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011). Lze jen doplnit, že povinnost poskytnout správci daně mají na základě vyžádání i orgány veřejné moci a osoby, které získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní [§ 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu]. Informační povinnost proto dopadá takřka na všechny daňové subjekty (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 5. 2019, č. j. 31 Af 49/2017-37). Neuplatní se jen tehdy, stanoví-li zvláštní zákon orgánům veřejné moci či jiným osobám ve vztahu k určitým informacím povinnost mlčenlivosti (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 7. 2016, č. j. 8 Af 19/2016-38). Tak tomu v projednávaném případě nebylo. Správní orgány tak byly oprávněny uložit třetím osobám povinnost poskytnout požadované listiny či sdělit informace. Ostatně dotázané subjekty se proti povinnosti poskytnout správci daně údaje dle § 57 odst. 1 daňového řádu nijak nebránily.
74. Námitka tedy není důvodná.

V. B. III) Neprovedení důkazů navržených žalobkyní

75. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný nezákonně neprovedl výslech navržených svědků J. Č., L. Z. a oslovených obchodníků s mákem.

76. Při posuzování, zda žalovaný odmítl provedení žalobkyní navrhovaných důkazů v souladu se zákonem, je podstatné zohlednit, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlala žalobkyně prokázat. Správce daně přistoupí k provedení důkazu, může-li tento důkaz sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008 č. j. 8 Afs 81/2007-42).
77. Neakceptování důkazního návrhu lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz např. náleze ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
78. Žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhla výslech svědka J. Č., zaměstnance žalobkyně. K návrhu uvedla, že by se pan Č. měl vyjádřit především ke sdělení Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského a k ověřování kvality nakoupeného máku od dodavatele Arzona (str. 4 vyjádření ze dne 30. 7. 2018). Soud se ztotožňuje se žalovaným, že výslech navrhnutého svědka byl nadbytečný (podrobně viz bod 179 rozhodnutí). Vzorky z dodávek od společnosti Arzona odebírány nebyly (žalobkyně je nevyžadovala), proto nemohla být relevantní konfrontace zkušeností J. Č. se stanoviskem Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského. Soud souhlasí i se závěrem o účelovosti navrhovaného výslechu ve vztahu k objasnění platebních podmínek. Žalobkyně mohla po celou dobu daňového řízení navrhnout svědecké výpovědi, resp. vysvětlit, proč v případě dodavatele Arzona přistoupila na splatnost závazku v den dodání, přestože standardně sjednávala lhůtu delší. Pokud takový návrh učinila žalobkyně až v samém závěru daňového řízení, aniž by jí cokoli bránilo navrhnout případné důkazy dříve, lze takový návrh považovat za účelový, motivovaný snahou prodloužit daňové řízení.
79. Pana L. Z., jednatele společnosti, u které si žalobkyně pronajímala skladovací prostory, navrhla žalobkyně vyslechnout z důvodu ozřejmění kontroly kvality sporných dodávek (str. 4 a 5 vyjádření ze dne 30. 7. 2018). Ani v tomto případě soud neshledal postup žalovaného, který odmítl výslech svědka provést, za nezákonný (viz bod 180 rozhodnutí). Jak vyplynulo z výpovědi pana J. Č. ze dne 9. 9. 2015, pan Z. přebíral zboží a podepisoval dodací listy. Jeho výpověď ohledně ověřování kvality by tak byla podle soudu nadbytečná, neboť v řízení bylo postaveno najisto, že senzorická kontrola kvality, kterou podle vyjádření žalobkyně prováděl pan J. Č., je neprůkazná a irelevantní ve vztahu k požadavkům žalobkyně na vlastnosti dodávané komodity.
80. Další skupinu navrhovaných důkazů měly tvořit svědecké výpovědi oslovených dodavatelů. V nynějším sporu daňové orgány dále zjistily, že obchody, které žalobkyně prováděla s dodavatelem Arzona, neprobíhaly standardním způsobem tak, jak žalobkyně a jiné společnosti v odvětví běžně obchodují, resp. zabezpečují kvalitu dodávek. Toto zjištění pak sloužilo správním orgánům pro závěr, že žalobkyně měla či mohla vědět, že se při obchodování s mákem modrým účastnila podvodného řetězce na DPH. Žalobkyně se

návrhem výsledků svědků pokusila zvrátit závěr správce daně, že spolupráce se společností Arzona vykazovala nestandardní rysy. Uvedla, že navrženým svědkům chce klást zejména otázky, zda údaje a dokumenty, jež poskytli správci daně, se týkají přelomu roku 2014 a 2015, zda jsou schopni senzoricky určit zemi či oblast původu máku, jak řeší jeho nedostatek, jestliže je po něm aktuálně poptávka, zda by přistoupili na krátkou dobu splatnosti faktur, proč nemají v obchodním rejstříku uvedeno, že obchodují s mákem a zda mohou svá tvrzení doložit (str. 5 vyjádření ze dne 30. 7. 2018).

81. Není pochyb o tom, že informace získané od obchodníků s mákem byly důležité, neboť z nich jasně vyplynulo, jaká byla standardní obchodní praxe v odvětví. Žalobkyně zjištění správce daně ohledně ustálené praxe v odvětví nijak nezpochybnila. Neuvedla rovněž žádné konkrétní skutečnosti, který by nasvědčovaly tomu, že správcem daně zjištěné skutečnosti neodpovídají realitě. Pokud však zůstala pasivní a ve svých návrzích na provedení svědeckých výpovědí oslovených dodavatelů nijak nekonkretizovala, v jakých ohledech zjištění správce daně neobstojí, v čem se její běžná praxe liší od praxe zjištěné správcem daně apod., byly její návrhy oprávněně vyhodnoceny jako nadbytečné. Otázka případné schopnosti určit na základě senzorických vlastností zemi původu máku je podle soudu irelevantní, neboť jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně vzorky z dodávek společnosti Arzona nepožadovala. Odpovědi v tomto směru by proto nemohly zvrátit zjištěný skutkový stav.
82. Námitka není důvodná.
V. C) Námitka nesprávného posouzení existence daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o něm
83. Žalobkyně závěrem namítla, že u předmětných obchodních transakcí nebyly naplněny znaky podvodu na dani z přidané hodnoty, resp. že o existenci daňového podvodu nevěděla. Domnívala se, že přijala veškerá možná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována.
84. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu v souladu se zákonem či nikoliv.
85. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41).
86. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov.

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).

87. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).
88. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).
89. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ni mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

V. C. I) Existence podvodu na dani z přidané hodnoty

90. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dodavatelsko-odběratelský řetězec mezi žalobkyní a společností Arzona. V předmětné transakci zjistil existenci chybějící daně u společnosti Arzona. Žalobkyně si nárokovala z titulu přijatých plnění od společnosti Arzona odpočet daně. Společnost Arzona prostřednictvím daňových dokladů deklarovala uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch žalobkyně, ale daň z těchto plnění nepřiznala a daňová přiznání k DPH nepodala.
91. O existenci podvodu na DPH podle žalovaného svědčily tyto skutečnosti:
- 1) Společnost Arzona byla v době navázání obchodní spolupráce se žalobkyní společností s minimální podnikatelskou historií (do obchodního rejstříku byla zapsána 23. 8. 2014, tedy 2,5 měsíce před navázáním spolupráce).
 - 2) U společnosti Arzona došlo záhy po jejím vzniku, ke dni 11. 9. 2014, ke změně statutárního zástupce i sídla. Původně byla statutárním zástupcem M. J., jež dle obchodního rejstříku byla a stále i je na různých pozicích v desítkách firem.

- 3) Společníkem společnosti Arzona byla od jejího vzniku do 2. 10. 2014 společnost Firmus a.s., která se dle svých webových stránek zabývá zakládáním ready made společností.
- 4) Předmětem činnosti korporace Arzona byl ke dni jejího vzniku pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Od 2. 10. 2014 i výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.
- 5) Společnost Arzona nezakládala do sbírky listin obchodního rejstříku povinné dokumenty a ke dni 28. 12. 2016 byla zrušena s likvidací.
- 6) Společnost Arzona měla od 2. 10. 2014 v obchodním rejstříku zapsáno sídlo, které je dle zjištění jejího místně příslušného správce daně sídlem virtuálním.
- 7) Společnost Arzona byla vždy pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní.
- 8) U společnosti Arzona není možné ověřit údaje v přiznání k DPH, neboť přiznání k dani nebyla nikdy podána.
- 9) Statutární zástupce společnosti Arzona je nekontaktní a účelově se vyhýbá podání výpovědi před správcem daně.
- 10) Žalobkyně nikdy nejednala se statutárním zástupcem společnosti Arzona, ale pouze s osobou, jež o sobě tvrdila, že společnost Arzona zastupuje, resp. že pro ni zprostředkovává prodej.
- 11) Zprostředkovatel transakcí mezi společnostmi Arzona a žalobkyní byl ze strany společnosti Arzona úkolován osobou, jež nebyla statutárním zástupcem společnosti Arzona ani jejím společníkem.
- 12) Osoba, jež se prezentovala zprostředkovatelskou smlouvou a zprostředkovala transakce s mákem mezi společnostmi Arzona a žalobkyní, neměla s obchodováním s danou komoditou žádné zkušenosti. Neměla rovněž o dodávané komoditě žádné informace (vyjma toho, že se jednalo o mák), ani si je nezjišťovala.
- 13) Zprostředkovatelská smlouva, kterou se zprostředkovatel zařitoval, je nekonkrétní, obecná, rozporuplná i atypická. Předně dle smlouvy je zájemce (Arzona) zastoupen osobou, jejíž pozice ve vztahu ke společnosti Arzona není ve smlouvě uvedena. Ke jménu osoby zastupující společnost Arzona není uvedena ani jiná identifikace, např. datum narození či bydliště. Zcela absentuje bankovní spojení smluvních stran. Předmětem zprostředkování dle smlouvy je „zboží *jakékoliv* zboží *blíže specifikované v komunikaci mezi zprostředkovatelem a zájemcem*“. Ve smlouvě absentuje sjednání konkrétní výše odměny pro zprostředkovatele, přitom je v čl. II smlouvy deklarována povinnost společnosti Arzona uhradit zprostředkovateli odměnu v souladu s touto smlouvou. Ve smlouvě absentuje vymezení konkrétního předmětu zprostředkování, ale přitom je ujednáno, že odměna, jež bude sjednána ke každé jednotlivé kupní smlouvě zvlášť, se bude odvíjet od „*metrické tuny odebraného zboží ze strany kupujícího*“ (čl. V. bod 1.). Dle smlouvy jdou výhody za zprostředkovatelem a sankce (vyjma jediné) za společnostmi Arzona.
- 14) Mezi uzavřením zprostředkovatelské smlouvy a podpisem první objednávky je nestandardně krátká doba. Zprostředkovatelská smlouva byla uzavřena dne 1. 11. 2014 a již dne 11. 11. 2014 byla podepsána první objednávka mezi žalobkyní a společností Arzona, zastoupenou zprostředkovatelem.

- 15) Mezi podpisem každé objednávky a samotnou jednotlivou dodávkou je nestandardně krátká doba. Z porovnání objednávek a příjemek na sklad je zřejmé, že zpočátku jsou mezi datem objednání a samotnou dodávkou časové odstupy 7 až 15 dnů – viz první 4 dodávky, u 5. dodávky jsou to 3 dny, u 7. až 10. dodávky 1 až 2 dny, u 6. dodávky byla objednávka uzavřena v den dodání plnění. Výše uvedené je dle žalovaného nestandardní, neboť z listin obdržených od dlouhodobých dodavatelů žalobkyně je zřejmé, že s dlouholetými obchodními partnery uzavírá žalobkyně každou jednotlivou kupní smlouvu s předstihem týdnů (i měsíců), a to i tehdy, jestliže jednotlivých dodávek je několik v měsíci.
- 16) Doba mezi daty, kdy bylo zboží žalobkyní objednáno a kdy bylo společností Arzona žalobkyni dodáno, se v průběhu čtyř měsíců trvajícího obchodního vztahu postupně zkracuje.
- 17) Žalobkyně si společnost Arzona kromě veřejně přístupných rejstříků nijak neověřila, přitom Arzona byla nově vzniklou společností a dle obchodního rejstříku byl předmět její činnosti obecný, resp. neodpovídající úmyslu společnosti Arzona obchodovat s předmětnou komoditou. Předmětem činnosti společnosti Arzona byl pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, výroba obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.
- 18) Žádná ze zúčastněných stran nemá konkrétní informace o dopravě deklarovaného zboží, resp. o konkrétním dopravci. Žalobkyně i zprostředkovatel dodávek zboží od společnosti Arzona shodně tvrdí, že dopravu zajišťoval dodavatel, tedy společnost Arzona, ale tuto skutečnost nelze nijak ověřit, neboť statutární zástupce deklarovaného dodavatele je nekontaktní, dodací listy údaje o dopravci neobsahují, zprostředkovatel, jež byl dle zprostředkovatelské smlouvy odpovědný za dodání zboží, pouze obecně odkazuje na společnost Arzona s tím, že on dopravu nezajišťoval a neví, kde jsou listiny deklarující dodávku k žalobkyni. Žalobkyně sice disponuje dodacími listy, ale jak již bylo uvedeno, nejsou na nich uvedeny žádné údaje o tom, kdo zboží konkrétně předal žalobkyni, resp. na jím pronajatý sklad.
- 19) Splatnost závazku je v objednávkách stanovena nestandardně krátce, a to ke dni dodávky předmětu plnění.
- 20) Dle daňových dokladů je doba splatnosti deklarovaného závazku žalobkyni vůči dodavateli minimální. Splatnost na daňových dokladech je stanovena ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, jež se shoduje se dnem vystavení daňového dokladu.
- 21) Žalobkyně své závazky vůči korporaci Arzona hradila obratem. Z výpisu účtů vedených u ČSOB nebo u UniCredit, jež žalobkyně předložila, je zřejmé, že dodávky od společnosti Arzona byly hrazeny záhy po obdržení plnění – v jednom případě tentýž den (8. dodávka), ve třech případech do druhého dne (1., 2. a 4. dodávka), ve dvou případech do dvou dnů (6. a 10. dodávka), ve dvou případech do tří dnů (3. a 7. dodávka), v jednom případě do čtyř dnů (5. dodávka) a v jednom případě do sedmi dnů (9. dodávka).
- 22) Z účtu společnosti Arzona jsou všechny peněžní prostředky, které byly na účet připsány, obratem vybírány v hotovosti, a to nejčastěji v částkách kolem jednoho milionu Kč, zbytek je opakovaně vybírán z bankomatu v ČR i v zahraničí, nebo

použit na bezhotovostní úhrady v kasinech, v obchodech s elektronikou či telefony, luxusním oblečením či platby v zahraniční.

- 23) Z účtu společnosti Arzona, na který žalobkyně hradila za zpochybněné transakce, nejsou nikdy placeny závazky vůči možným dodavatelům např. za nákup komodity, jež byla následně dodána žalobkyni, popř. jiným odběratelům.
- 24) Dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti Arzona má kromě nezastížitelného statutárního zástupce i osoba, jež nikdy nebyla jednatelem ani společníkem ve společnosti Arzona.
- 25) Spolupráce žalobkyně se společností Arzona byla ukončena v únoru roku 2015, tj. krátce poté, co byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola.

- 92. Soud souhlasí se žalovaným (viz bod 101 napadeného rozhodnutí), že v projednávaném případě bylo zjištěno, že v obchodním řetězci došlo k narušení neutrality daně a že obchodní transakce vykazují řadu nestandardních vlastností. Za klíčové považuje soud skutečnosti zjištěné o dodavateli společnosti Arzona (virtuální obchodní sídlo, nezakládání listin do obchodního rejstříku, nekontaktnost společnosti i statutárního zástupce, nepodávání daňových přiznání, neplacení daní aj.). Lze tak předpokládat, že společnost Arzona sloužila pouze k vylákání daně. Tomu nasvědčují jak okolnosti jejího vzniku, jednání vůči žalobkyni, skutečnosti zjištěné stran jejího bankovního účtu a rovněž brzký zánik společnosti. Podstatná a varující jsou rovněž zjištění ohledně zprostředkovatelské smlouvy a způsob dopravy zboží.
- 93. Žalobkyně namítla, že i minimální podnikatelská historie společnosti Arzona stačila správci daně pro zaregistrování společnosti jako plátce DPH. Žalobkyně před zahájením obchodování se společností Arzona ověřila její registraci k DPH, existenci zveřejněných bankovních účtů a status spolehlivosti plátce v registru plátců DPH. Za skutečnost svědčící o existenci podvodu na DPH nelze podle žalobkyně označit změnu statutárního zástupce krátce po vzniku společnosti, neboť žalobkyně vstoupila do kontaktu se společností Arzona až po zániku funkce paní M. J. Rovněž nelze požadovat po žalobkyni prověřování obchodních partnerů až do úrovně předmětu podnikání jejich společníků. Zakládání obchodních společností podnikatelským způsobem (tzv. ready made společnosti) není zákonem zakázáno a nejde ani o nijak výjimečný způsob vzniku obchodní společnosti. Za skutečnosti svědčící o existenci podvodu na DPH nelze považovat ani zapsaný předmět podnikání společnosti Arzona v obchodním rejstříku, nezakládání listin do obchodního rejstříku a virtuální sídlo společnosti.
- 94. Soud k uvedeným námitkám předně uvádí, že žalobkyně směřuje jednotlivé kroky posouzení, zda lze žalobkyni odepřít nárok na odpočet DPH (viz bod 89 rozsudku). První krok, který je nutné posoudit, je samotná existence podvodu na DPH. Pro existenci podvodu není relevantní, zda žalobkyně ověřuje obchodní partnery až do úrovně předmětu podnikání jejich společníků. Nepřiléhavá je též argumentace, že žalobkyně vstoupila do kontaktu se společností Arzona až po zániku funkce paní M. J. nebo že informace o údajné nekontaktnosti či nepodávání daňových přiznání společností Arzona nebyla žalobkyni na přelomu let 2014 a 2015 objektivně dostupná.
- 95. Žalovaný neklade žalobkyni k tíži skutečnost, že statutární orgán společnosti Arzona je pro správce daně nekontaktní. Tato skutečnost je pouze střípkem mozaiky popsané žalovaným, která ve svém souhrnu prokazuje existenci daňového podvodu. Touto optikou je nutno

nahlížet i na ostatní skutečnosti dokládající podle žalovaného existenci podvodu, jako jsou způsob jednání mezi žalobkyní a společností Arzona, obsah zprostředkovatelské smlouvy, nestandardní doba mezi uzavřením zprostředkovatelské smlouvy a první objednávkou, výběry hotovosti a bezhotovostní úhrady společností Arzona v kasinech či nestandardní dispoziční právo k účtu společnosti Arzona a další. Žalovaný těmito skutečnostmi neprokazuje vědomost žalobkyně na daňovém podvodu, ale to, že se v daném případě jednalo o podvod na DPH. Pro závěry o existenci podvodu není podstatné, zda žalobkyně o tomto jednání společnosti Arzona věděla či nikoliv.

96. Rozsudky, na které odkázala žalobkyně, jsou pro zjištění, zda došlo k podvodu na DPH nepřiléhavé. V rozsudcích ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04 a ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 se SDEU vyjadřoval zejména k následnému kroku testu, tj. zda daňový subjekt o podvodném jednání věděl či vědět mohl a měl. Tak tomu bylo i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ve kterém se soud zabýval zejména tím, zda správní orgány a krajský soud posoudily vědomost daňového subjektu o jeho zapojení od podvodného jednání.
97. Ačkoliv jednotlivé skutečnosti zmíněné žalovaným zpravidla nejsou zákonem zakázány, ve svém souhrnu podle soudu jednoznačně prokazují existenci podvodu na DPH. Lze tak uzavřít, že správní orgány zcela jasně identifikovaly chybějící daň a celou řadu skutečností svědčících o existenci daňového podvodu. Dostály tak požadavkům kladených na ně judikaturou Nejvyššího správního soudu i SDEU. Žalobkyně v žalobě uvedla několik skutečností svědčících o standardnosti provedené transakce. Poměřeno s více než dvaceti skutečnostmi, které žalovaný identifikoval, však nelze tvrdit, že by smluvní vztah žalobkyně s dodavatelem Arzona byl standardní. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že správní orgány prokázaly, že v daném případě došlo k existenci daňového podvodu.

V. C. II) Vědomost žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty

98. Dále soud hodnotil, zda správní orgány na základě objektivních skutkových okolností posoudily, zda žalobkyně věděla, anebo mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od společnosti Arzona účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
99. Za objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně mohla nebo měla o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem vědět, označil žalovaný následující skutečnosti (viz body 104 – 111 napadeného rozhodnutí):
- 1) Jako první okolnost vzbuzující pochybnost o standardní obchodní spolupráci označil žalovaný způsob navázání kontaktu žalobkyně se společností Arzona. K navázání spolupráce došlo po pouhém jednom emailu, a to bez doporučení či referencí na společnost Arzona, jak je mezi obchodníky s potravinovými komoditami obvyklé.
 - 2) Další objektivní okolností je nestandardní místo k prvnímu jednání s novým dodavatelem, resp. osobou, jež dodávku máku od společnosti Arzona nabízela, ale rovněž fakt, že setkání budoucích obchodních partnerů bylo i s ohledem na další okolnosti jedno jediné, navíc pouze se zprostředkovatelem. Toto jednání proběhlo v obchodním centru, přitom dlouholetí dodavatelé žalobkyně ve svých odpovědích uvádějí, že k setkání při navázání obchodní spolupráce se žalobkyní docházelo v sídlech jedné ze zúčastněných firem. Ze smluv uzavřených se žalobkyní je zřejmé, že smlouvy byly uzavřeny v sídle žalobkyně.

- 3) Další okolností je rezignace žalobkyně na ověření si identity dodavatele plnění. Společnost Arzona byla bez podnikatelské historie, bez referencí i doporučení. Se statutárním zástupcem se žalobkyně nikdy nesetkala, jednala pouze s osobou, jež se jako zprostředkovatel prezentovala. S ní jednala pouze jednou a to v obchodním centru.
- 4) Nestandardní je rovněž plná důvěra žalobkyně v J. R., který se prezentoval jako zprostředkovatel transakcí od společnosti Arzona. Dle J. R. i J. Č., zaměstnance žalobkyně, se zúčastněné osoby neznaly. Emaily, které byly adresovány žalobkyni, resp. panu Č., přitom byly odesílány z adresy, jež obsahovala název domény „taskacz“. Pod emailovou komunikací byly ke jménu J. R. připojeny identifikační údaje korporace Taska group a.s. Osobní jednání proběhlo pouze jedno. Veškerá další komunikace již probíhala elektronicky; to ale nebylo v daňovém řízení doloženo. J. R., který za společnost Arzona transakce zprostředkoval, předložil pouze pět emailů mezi ním a J. Č. Nadto email ze dne 21. 11. 2015, který J. Č. obdržel (před první dodávkou máku), byl adresován z adresy X@arzona.cz, a přitom žádná osoba se jménem B., jak je zjištěné z veřejné přístupného obchodního rejstříku, nebyla ani jednatelem společnosti Arzona ani společníkem v této společnosti. J. Č. do protokolu před správcem daně výslovně uvedl, že osobu takového jména nezná a žádný kontakt s ní neproběhl.
- 5) Za nestandardní shledal žalovaný i bezmeznou důvěru žalobkyně v listinu, kterou se zprostředkovatel transakce s mákem za společnost Arzona zařizoval při jednání se žalobkyní. Již na první pohled je zřejmé, že zprostředkovatelská smlouva je velmi obecná. Neobsahuje jakékoliv ujednání o tom, že J. R. byl pověřen zobchodovat právě mák. Navíc kvalitu máku žalobkyně přesně specifikuje ve svých objednávkách. Na zprostředkovatelské smlouvě je dále uvedeno, že zájemce, tedy společnost Arzona, je zastoupen T. V. Jeho postavení vůči zájemci smlouva neobsahuje, stejně jako neobsahuje jiné konkrétní údaje k osobě T. V. Nebylo tak zřejmé, že se jedná o jednatele společnosti Arzona. Na zprostředkovatelské smlouvě je otisk razítka společnosti Arzona a nečitelný podpis. Žalobkyně, resp. J. Č., jenž transakce za žalobkyni sjednával, tvrdil, že si podpis T. V. ověřoval v obchodním rejstříku. Přitom obchodní rejstřík neobsahuje žádnou listinu, na které by byl podpis T. V. uveden, neboť v obchodním rejstříku není uložena ani žádná listina, ve které by T. V., osoba, která je s účinností od 11. 9. 2014 deklarována jako statutární zástupce dodavatele Arzona, podpisem potvrdil fakt s ustavením do této pozice. Skutečnost, že jediné jednání J. Č. a zprostředkovatele transakce J. R. v obchodním centru se mělo uskutečnit dle J. Č. v říjnu 2014 a zprostředkovatelská smlouva mezi zprostředkovatelem a společností Arzona je ze dne 1. 11. 2014, dále dokresluje nestandardnost transakcí se společností Arzona a nestandardní chování žalobkyně vůči ní.
- 6) Další okolností je nedůvodná pasivita žalobkyně při navazování obchodního vztahu se společností Arzona prostřednictvím zprostředkovatele. Kromě již výše uvedeného je ze správního spisu (zejm. z odpovědí žalobkyně na výzvy správce daně k předložení listin k transakcím se společností Arzona) seznatelné, že žalobkyně nepožadovala předání kopie zprostředkovatelské smlouvy. Správci daně tvrdila, že již předložila veškeré listiny, jež má ve vztahu k transakcím s Arzona k dispozici; zprostředkovatelská smlouva mezi nimi nebyla. S ohledem na skutečnost, že dle

uvedené zprostředkovatelské smlouvy byl J. R. oprávněn sjednávat za společnost Arzona dodávky blíže neurčeného zboží, není rozumně vysvětlitelné, z čeho mohla pramenit důvěra žalobkyně v dodavatele Arzona. Šlo přitom o dodavatele zemědělské komodity, na jejíž kvalitu žalobkyně běžně kladla specifické nároky (původ z ČR, sklizena v roce 2014, zdravotně nezávadná, odpovídající kvalitě dle zákonných norem, neošetřená ionizujícím zářením, bez GMO, bez alergenních složek, cizích předmětů a živých škůdců).

- 7) Další okolností je pasivita žalobkyně při dodávkách máku, potažmo způsob samotného přebírání zboží od společnosti Arzona. V rozporu se zavedenou praxí žalobkyně zcela rezignovala na ověření kvality dodávaného zboží od nového dodavatele. Žalobkyní předložené objednávky na dodávky máku od společnosti Arzona obsahují stejné ujednání jako jiné kupní smlouvy od dodavatelů žalobkyně, že *„[v] případě sporu o oprávněnost reklamace kvality se smluvní strany bezvýhradně podrobí výsledku laboratorního rozboru zkušební laboratoře Státního veterinárního ústavu v Brně nebo nezávislé akreditované zkušební laboratoře v ČR.“* Přitom není zřejmé, co by v případě sporu o kvalitu dodávky od společnosti Arzona bylo předmětem laboratorního rozboru, neboť na rozdíl od dodávek od jiných dodavatelů žalobkyně od společnosti Arzona žádné vzorky nejenže neměla, ale ani je k dodávkám, jež realizovala společnost Arzona, nepožadovala. Přitom se jednalo o novou, neproověřenou společnost a žalobkyně, jak je zřejmé z listin poskytnutých dodavateli žalobkyně, standardně vždy požadovala odběr dvou kontrolních vzorků (za účasti osoby jí pověřené), i po mnohaleté spolupráci s dodavateli. Z toho žalovaný usoudil, že se žalobkyně v případě dodávek máku od společnosti Arzona chovala nelogicky, navíc v rozporu se zavedenou praxí.
- 8) Skutečností svědčící dle žalovaného o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět o svém možném zapojení do podvodu ve vztahu k DPH je i akceptace termínu splatnosti závazku vůči dodavateli k datu dodání zboží. Z odpovědí dlouholetých dodavatelů žalobkyně je zřejmé, že s ostatními dodavateli sjednává žalobkyně splatnost v rozsahu 14 až 42 dnů. Žalobkyně závazky vůči společnosti Arzona hradila vždy maximálně do 7 dnů od samotné dodávky.

100. Soud souhlasí se žalovaným, že přestože všechny výše uvedené okolnosti samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla a měla (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Obchodní spolupráce žalobkyně se společností Arzona byla v mnoha ohledech nestandardní a vymykala se běžné obchodní praxi žalobkyně v odvětví. Odklon od této praxe (zejm. co se týče snížených požadavků na kontrolu máku, nepožadování vzorků, odlišná data splatnosti) nebyl žalobkyní přesvědčivě vysvětlen. Soud je přesvědčen, že u náležitě obezřetné obchodní společnosti, která provozuje ekonomickou činnost obvyklým způsobem, měly vést všechny zmíněné okolnosti k pojetí podezření ohledně opravdového smyslu řetězce realizovaných transakcí. Za daných podmínek byl na místě vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera ze strany daňového subjektu, k čemuž v případě žalobkyně nedošlo (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017-60).
101. Žalobkyně měla předně zbystřit již v situaci, kdy ji oslovil prostředník společnosti, která byla založena před několika týdny, měla virtuální sídlo, byla bez jakékoli podnikatelské

historie a v podnikatelském prostředí nedisponovala žádnými referencemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 Afs 145/2019-62, zejm. bod 58). Žalobkyně nedisponovala žádnými zárukami, ani žádné nepožadovala, že se jednalo o seriózního obchodního partnera, který bude plnit závazky nejen vůči žalobkyni, ale taktéž vůči daňovým orgánům. Žalobkyně se nezajímala o to, kdo jí fakticky poskytuje plnění, ačkoliv se jednalo i z pohledu žalobkyně o významné dodávky máku modrého (v celkové hodnotě 11 270 270 Kč). Uváděla-li žalobkyně, že situace na trhu s danou komoditou vyžaduje častou rychlou reakci a že jednání musí být založeno na vzájemné důvěře, nepovažuje soud takové zjištění za přesvědčivé. Navíc odporuje standardní obchodní praxi žalobkyně.

102. Ze zjištěných okolností vyplývá, že žalobkyně počala spolupráci s dodavatelem, o kterém neměla žádné relevantní informace, nikterak se neubezpečila, zda dodavatel vůbec vlastní požadovanou komoditu a je ji schopen dodat. Nezajímala se o kvalitu plnění a v rozporu se zavedenou praxí zcela rezignovala na ověření kvality dodávaného zboží od nového dodavatele. Tvrzení, že zájem o navázání spolupráce s dodavatel Arzona byl odůvodněn nedostatkem dané komodity na trhu, žalobkyně nijak neprokázala.
103. Správní orgány postupovaly zcela správně, pokud obchodní spolupráci žalobkyně se společností Arzona hodnotily ve vztahu ke standardnímu jednání žalobkyně i jiných společností působících na trhu s danou komoditou. Informace získané od dodavatelů žalobkyně ve svém souhrnu vytvářejí věrohodný obraz o standardním obchodním jednání v oboru podnikání žalobkyně. Je samozřejmé, že každá obchodní transakce či navazování kontaktu mezi společnostmi se v dílčích otázkách může lišit. S ohledem na celkový kontext a zjištěné skutečnosti má však soud ve shodě se žalovaným za to, že obchodní spolupráce žalobkyně se společností Arzona vykazuje řadu natolik podstatných odchylek od běžného způsobu obchodování, které nejsou nijak rozumně vysvětlitelné a svědčí o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, resp. přinejmenším vědět mohla. Není přitom podstatné, že se správcem daně dotázané obchodní společnosti vyjadřovaly k obchodní praxi bez konkrétního časového určení. Jejich odpovědi poskytují jasný a ucelený obraz standardní obchodní praxe při obchodování s mákem, přičemž z ničeho nevyplývá, že by se obchodní praxe na přelomu let 2014 a 2015 měla od zjištěné praxe jakkoli měnit.
104. K argumentaci žalobkyně, že správce daně společnost Arzona registroval jako plátce DPH, soud uvádí, že registrace k DPH nesvědčí nic o tom, zda je společnost schopna dodat poptávané plnění v požadovaném rozsahu a kvalitě. Neskládá ani záruku o tom, že se jedná o společnost seriózní, která si plní své povinnosti vůči správci daně. Správce daně je povinen před zápisem společnosti do registru plátců DPH ověřit, zda splnila zákonem stanovené podmínky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-50), nikoliv to, zda se jedná o společnost důvěryhodnou. Registraci k DPH nelze odeprít z důvodu možného podezření na budoucí neplnění daňových povinností vůči správci daně. Plátcem DPH se totiž osoba povinná k dani stává ze zákona překročením zákonem stanoveného obrátu. Registrace je toliko formálním osvědčením zákonem předpokládaných podmínek. Jinými slovy, skutečnost, že správce daně zaregistroval společnost Arzona jako plátce DPH, nevypovídá nic o historii společnosti, její důvěryhodnosti a kredibilitě.
105. Nepřílehlavá je rovněž argumentace žalobkyně, že dodávky zboží proběhly v souladu s objednávkami, za dohodnutých podmínek a že žalobkyně neobdržela žádnou reklamaci na kvalitu zboží. Faktická uskutečnění obchodních transakcí svědčí pouze o existenci předmětného zboží, avšak nevypovídá nic o obezřetnosti žalobkyně k neproověřenému

obchodnímu partnerovi. Objektivní skutečnosti předestřené žalovaným se vztahují do období navázání spolupráce žalobkyně a dodavatele Arzona, nastavení smluvních podmínek a způsobu dodání, resp. kontroly kvality máku. Žalovaný žalobkyni nijak nevytýkal okolnosti týkající se plnění smluvních závazků.

106. Podstatné jsou podle soudu nestandardní okolnosti týkající se ověřování kvality dodaného máku. Z odpovědí dlouhodobých dodavatelů žalobkyně (viz body 80 až 88 napadeného rozhodnutí) je zřejmé, že dodávky potravinářských komodit žalobkyni jsou bez ohledu na délku trvání spolupráce upraveny vždy s dostatečným předstihem prostřednictvím kupní smlouvy. Z odpovědí dodavatelů žalobkyně, kteří v příloze svých odpovědí poskytli správci daně kopie kupních smluv uzavřených se žalobkyní, je zřejmé, že bez ohledu na délku spolupráce, žalobkyně vždy vyžadovala a vyžaduje v kupní smlouvě za zcela konkrétně vymezených podmínek odběr dvou kontrolních vzorků z každé dodávky a jejich uchování po dobu šesti měsíců. V případě dodavatele Arzona však žalobkyně na kontrolu kvality dodaného zboží zcela rezignovala a kontrolní vzorky zcela neodůvodněně nepožadovala.
107. Ačkoliv svědek J. R. (zprostředkovatel obchodu) uvedl, že na začátku obchodování se žalobkyní několik vzorků máku předal či poslal (protokol ze dne 9. 9. 2015, č. j. 1573755/15/3305-62562-708488), žalobkyně ani netvrdila, že by vzorky získala či je dokonce analyzovala. Pouze v doplnění vyjádření sdělila, že vzorky byly žalobkyni předány a následně provedeny jejich laboratorní zkoušky. K tomu však nepředložila žádné důkazy, např. zmíněné laboratorní rozborů; její tvrzení tak lze chápat jako účelová. J. Č., zaměstnanec žalobkyně, uvedl, že dodané zboží (nikoliv vzorky) posuzoval na základě svých dvanáctiletých zkušeností (protokol ze dne 9. 9. 2015, č. j. 1573770/15/3305-62562-708488). K senzorickému a chuťovému rozpoznávání původu máku se vyjádřil Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský, který mj. uvedl, že „*není reálné spolehlivě rozpoznat podle barvy a chuti, jestli se jedná o mák český či dovozový, a to ani pro pracovníka s dlouholetou zkušeností. Vlastnosti semene (velikost, barva) silně závisí na průběhu podmínek vegetace daného roku. Sice jsou známy informace o tom, že například semeno maďarských morfinových odrůd bývá tmavší, ale to není spolehlivý odlišovací znak. Odlišení je navíc zcela nereálné, pokud je mák pomlet nebo smíchán s jiným. Podle barvy a chuti lze s určitostí rozpoznat právě jen barvu a chuť.*“ (odpověď evidovaná pod č. j. 917495/18 ÚKZÚZ). Podle soudu i s odkazem na výše zmíněné vyjádření Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského nebylo možné, aby zaměstnanec žalobkyně požadovanou kvalitu máku kontroloval pouze podle barvy a chuti veškeré žalobkyní požadované vlastnosti dodávaného máku (zdravotní nezávadnost, kvalita odpovídající zákonným normám, absence GMO, alergenních složek, cizích předmětů, živých škůdců a neošetřena ionizujícím zářením).
108. Tím, že žalobkyně nesjedнала při předávce předmětné komodity odběr kontrolních vzorků za účasti jí pověřené osoby a osoby zastupující dodavatele Arzona, označení odebraných vzorků a uchování odebraných kontrolních vzorků, postupovala odlišně od jí zavedené praxe. Vše nasvědčuje tomu, že kvalita máku dodávaného od společnosti Arzona vlastně nebyla pro žalobkyni důležitá, ale že smysl celé obchodní spolupráce byl jiný. V průběhu celého daňového řízení nebylo žalobkyní nijak rozumně vysvětleno, proč ve vztahu k novému dodavateli, žalobkyně podstupovala neodůvodněné riziko spojené s tím, že zboží dodané společností Arzona nebude splňovat jakostní požadavky požadované žalobkyní v objednávce. O rozporu s běžnou obchodní praxí při obchodování s dodavatelem Arzona svědčí rovněž překotné uzavírání objednávek a okamžitých dodávek, nebo akceptace nestandardních (pro žalobkyni nevýhodných) lhůt splatnosti. Žalovaný na základě všech

zjištěných objektivních okolností oprávněně konstatoval, že nový neověřený obchodní partner Arzona měl ze strany žalobkyně nastaveny výhodnější obchodní podmínky než dodavatelé, kteří se žalobkyní obchodovali dlouhodobě, často více jak deset let. Tento benevolentní přístup žalobkyně ke společnosti Arzona přitom nebyl nijak logicky vysvětlen.

109. Soud tak uzavírá, že žalovaný snesl dostatek objektivních okolností, které vedou k jednoznačnému závěru, že žalobkyně vědět mohla a měla, že se přijetím plnění od dodavatele Arzona účastní obchodu zatíženého podvodem na DPH. Správnými orgány zjištěné okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

V. C. III) Přijetí rozumných opatření žalobkyní

110. Závěrem soud hodnotil, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na podvodu zabránila.
111. Žalobkyně k tomu uvedla, že u dodavatele Arzona ověřila jeho registraci k DPH, existenci zveřejněných bankovních účtů a status spolehlivosti plátce v registru plátců DPH. Ověřila si rovněž stav příslušného zápisu v obchodním rejstříku. Vzhledem k tomu, že cena nebyla neobvyklá, neidentifikovala zvýšenou míru rizikovosti daného obchodního vztahu, která by odůvodňovala zvýšenou obezřetnost a přijetí dalších opatření.
112. Soud je ve shodě se žalovaným přesvědčen, že žalobkyně nejednala při navazování obchodní spolupráce s dodavatelem Arzona s péčí řádného hospodáře a nepřijala veškerá rozumná opatření, která on ní bylo lze požadovat. Ačkoliv tvrdí, že spolupráce s dodavatelem Arzona byla navázána z důvodu nedostatku máku modrého, byl to právě dodavatel Arzona, který jako nově vzniklá společnost, bez podnikatelské historie a bez referencí v oboru oslovil emailem žalobkyni a nabídl jí danou komoditu za výhodnou cenu. Žalobkyně komunikovala pouze se zprostředkovatelem, nikoliv přímo s dodavatelem nebo s některým s jeho jednatelem. Zprostředkovatel se žalobkyní komunikoval z adresy, jež obsahovala název domény „taskacz“. Identifikační údaje společnosti Taska group a.s. byly obsaženy rovněž pod emailovou komunikací odeslanou J. R. Přesto žalobkyně nepojala o novém dodavateli, případně o zprostředkovateli žádné pochybnosti a blíže si tyto subjekty neprověřovala. Předložená zprostředkovatelská smlouva byla zcela obecná a neobsahovala jakékoliv ujednání o tom, že by zprostředkovatel J. R. byl pověřen zobchodovat právě mák, navíc v kvalitě poptávané žalobkyní.
113. Žalobkyně netrvala na sepsání kupní smlouvy, ačkoliv je to v obchodním styku standardní (u ostatních dodavatelů tak žalobkyně činí). Celková cena nakoupené komodity od společnosti Arzona přitom přesahovala 10 mil. Kč. Žalobkyně si neověřovala kvalitu dodávané komodity, přestože je to v daném odvětví běžné. Tímto jednáním si počínala lehkovážně a vystavovala se riziku reklamace zboží. Jelikož nepožadovala žádné vzorky, obtížně by následně prokazovala vadnost dodaného zboží. V tomto ohledu není rozhodné, zda k nějakým reklamacím došlo, ale výhradně fakt, že smluvní vztah s dodavatelem Arzona detaily vzájemné spolupráce blíže neupravoval, resp. upravoval je pro žalobkyni nedostatečně.
114. Standardně by přitom bylo očekávatelné, že žalobkyně při navázání obchodní spolupráce s novým, neprověřeným dodavatelem bude požadovat minimálně stejné smluvní podmínky, jako s dosavadními obchodními partnery. Vzhledem k výše uvedenému soud konstatuje, že

žalobkyně nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k eliminaci možného zapojení v podvodném řetězci. Závěr žalovaného, že si žalobkyně nepočínala v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně a opatrně, tak ob stojí.

V. C. IV) Shrnutí

115. Soud k předmětné námitce shrnuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně prokázal existenci daňového podvodu, to, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, či přinejmenším vědět mohla, a že nepřijala dostatečná opatření, kterými by svoji účast na podvodu vyloučila.

Soud nesouhlasí se žalobkyní, že žalovaný neunesl důkazní břemeno o účasti žalobkyně na podvodu, či že by jej neoprávněně přenášel na žalobkyni. Správní orgány postupovaly v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a prokázaly skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu i o vědomosti žalobkyně o účasti na tomto podvodu (viz např. rozsudek ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39). Žalobkyně důvody odklonu svého jednání od běžné obchodní praxe v případě dodavatele Arzona nijak racionálně nevysvětlila. Soud proto závěry žalovaného o existenci daňového podvodu i o účasti žalobkyně na něm akceptoval. Nedošlo však k tomu, že by žalobkyni bylo v daňovém řízení vytýkáno neunesení důkazního břemena.

116. Námitka tedy není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

117. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Návrhy důkazů přiložené k replice (daňový doklad, objednávku, výpis z bankovního účtu) soud neprováděl pro nadbytečnost.
118. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno, 22. prosince 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu