



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **TWARDZIK CZ, s.r.o.**, IČO 26238501
sídlem Panská 25, 686 04 Kunovice
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13589/19/5300-22444-711307,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 27. 3. 2018 na základě výsledků provedené daňové kontroly u žalobce na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) následující dodatečné platební výměry na DPH:
- č. j. 585058/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce dubna roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 247 120 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 49 424 Kč;
 - č. j. 586001/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce května roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 608 662 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 121 732 Kč;
 - č. j. 586163/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce června roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 822 076 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 164 415 Kč;
 - č. j. 586287/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce července roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 610 351 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 122 070 Kč;
 - č. j. 586415/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce srpna roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 227 204 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 45 440 Kč;
 - č. j. 586535/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce září roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 476 117 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 95 223 Kč;
 - č. j. 586663/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce října roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 814 090 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 162 818 Kč;
 - č. j. 586863/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 428 974 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 285 794 Kč;
 - č. j. 586968/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce prosince roku 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 493 860 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 98 772 Kč;
 - č. j. 587071/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce ledna roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 259 669 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 251 933 Kč;
 - č. j. 587220/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce března roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 241 179 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 48 235 Kč;
 - č. j. 587552/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce duben roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 244 289 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 48 857 Kč;
 - č. j. 587674/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce května roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 261 362 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 52 272 Kč;

- č. j. 587795/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce červen roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 463 511 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 92 702 Kč;
- č. j. 587957/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce července roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 868 120 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 173 624 Kč;
- č. j. 588089/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce srpna roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 386 135 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 277 227 Kč;
- č. j. 588259/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce září roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 603 404 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 320 680 Kč;
- č. j. 588384/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce října roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 938 310 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 387 662 Kč;
- č. j. 588508/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2014, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 538 568 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 307 713 Kč;
- č. j. 589276/18/3309-51522-701957 za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014, kterým byla žalobci vyměřena daň ve výši 1 143 262 Kč;

(výše specifikované dodatečné platební výměry a platební výměr dále společně jen jako „platební výměry“). Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet DPH uplatněný z přijatých plnění dle daňových dokladů vystavených obchodními společnostmi Development Capital a.s. (dále jen „Development“), Conflans Energy, s.r.o. (dále jen „Conflans“), Next Wrap communication s.r.o. (dále jen „Next Wrap“) a moondusk s.r.o. (od 17. 8. 2016 RIOTARY s.r.o.; dále jen „moondusk“), neboť dospěl k závěru, že obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH, do kterého byl žalobce vědomě zapojen.

2. Proti platebním výměrům brojil žalobce odvoláními, na základě kterých žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13589/19/5300-22444-711307 (dále jen „napadené rozhodnutí“), dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) změnil dodatečné platební výměry za zdaňovací období měsíců června, července, listopadu a prosince 2013 a měsíce ledna 2014 a ve zbytku dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítl a platební výměry potvrdil. Zřejmé nesprávnosti napadeného rozhodnutí byly opraveny opravným rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 4. 2019, č. j. 13589/19/5300-22444-711307.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném právním posouzení otázky rozložení a unesení důkazního břemene. Rozporuje existenci podvodu na DPH – žalovaný neprokázal daňovou ztrátu, ani příčinnou souvislost mezi údajně nezaplacenými daňovými povinnostmi a nárokem žalobce na odpočet, resp. spácháním podvodu na DPH a povědomím žalobce o tomto údajném podvodu. Zjištění daňových

orgánů jsou nedostatečná jak pro závěr o spáchání podvodu na DPH v řetězcích, tak pro závěr o účasti žalobce na něm. Některá zjištění byla za objektivní okolnost označena nově až v napadeném rozhodnutí, došlo tak ke změně právního posouzení k tíži žalobce, se kterou nebyl seznámen dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Virtuální sídlo nelze považovat za indikátor podvodného jednání. Kromě dodavatele Conflans správce daně neuskutečnil místní šetření, a nemohl tedy dovodit, že prověřovaná společnost na zapsané adrese nesídlí. Správce daně nevzal v úvahu, že dodavatelé kancelářské prostory ke své činnosti nezbytně nepotřebovali, navíc měli zřízeny provozovny. Nebylo na žalobci, aby nahrazoval činnost státu a pátral po tom, zda jeho dodavatelé dodržují veřejnoprávní povinnosti. Osoba statutára společnosti Development neměla být označena jako nedůvěryhodná, z jeho svědeckého výsledku vyplynulo, že společnost fakticky řídil. Žalobce nebyl povinen pátrat po tom, jakou činností se jeho dodavatelé zabývají, nepodstupoval žádné obchodní riziko, neboť za zboží zaplatil až po jeho převzetí a kontrole. Nedohledání sebe-prezentační stopy správcem daně *ex post* po realizaci předmětných obchodů neprokazuje, že žádná v daném období neexistovala. Nezveřejňování účetních závěrek nemůže být způsobilé vyvolat relevantní podezření na podvod na DPH. Žalovaný opomenul, že úhrada za zboží formou započtení vzájemných pohledávek je standardním způsobem plnění závazku. Žalovaný ignoroval, že v řízení nebylo prokázáno, že žalobce měl k dispozici CMR listy, přesto uzavřel, že žalobce musel mít povědomí o tom, že zboží nakoupené od moon dusk bylo prvotně pořízeno v Nizozemí; nadto žalovaný svůj závěr zobecňuje. V okamžiku sjednání předmětných obchodů neměl žalobce k dispozici žádnou indicii, z níž by mohl podvod rozpoznat. Žalovaný hovoří o meziskladových dodávkách, i když společnosti Development ani Next Wrap neskladovala zboží v témže skladu jako žalobce. Napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné, když žalovaný na jednu stranu pochybuje o reálném výkonu ekonomické činnosti dodavatele, na druhou stranu hovoří o tom, že zboží bylo pouze přefakturováno. Není zřejmé, jaký vliv má mít způsob založení společnosti dodavatele (tzv. *ready made*) na možnost dozvědět se o spáchání podvodu na DPH. Platba žalobce na nezveřejněný bankovní účet Next Wrap byla ojedinělým dílčím pochybením, které nelze považovat za okolnost, která v něm měla vzbudit podezření o účasti na daňovém podvodu. Mezi údajnými objektivními skutečnostmi a údajným podvodem na DPH absentuje příčinná souvislost. Dílčí nesrovnalosti zjištěné správcem daně jsou vysvětlitelné i jinak než účastí na daňovém podvodu. Ani v souhrnu nemohly být žalobcem v okamžiku realizace předmětných obchodů vyhodnoceny jako jednoznačné známky spáchání podvodu na DPH.

4. Dle žalobce žalovaný pochybil, když nezjišťoval standardní fungování trhu s mraženým masem a neučinil srovnání obchodů žalobce s obchody jiných obchodníků s masem, neunesl tak důkazní břemeno. Daňové orgány disponovaly rozsáhlými a vesměs před žalobcem utajovanými zjištěními o jednotlivých člancích dodavatelského řetězce. Jejich postup je tak vůči žalobci neobjektivní a nesprávný, zasažený předsudkem zpětného hodnocení. Napadené rozhodnutí je nelogicky a účelově odůvodněno, neboť uvedená zjištění by bylo logické klást k tíži žalobce v situaci, kdy by měl správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění deklarovanými dodavateli. Jsou-li zmiňována pouze ve snaze prokázat vědomost žalobce o daňovém podvodu, působí takové hodnocení nelogicky a uměle.

5. Žalobce dále uvádí, že vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí prohloubilo posouzení otázky nákupních cen zboží. Daňovými orgány bylo ignorováno, že jimi zjištěné a srovnávané ceny mohly být dodatečně ovlivněny zpětnými bonusy. Nelze zjistit, zda správce daně srovnával srovnatelné zboží. Správce daně nezjišťoval obvyklou cenu srovnatelného zboží na srovnatelném trhu. Správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně nepřiměřeně nízkých nákupních cen. Žalobce naopak prokázal, že zboží nakupoval za ceny na trhu obvyklé, resp. že byl v tomto ohledu v dobré víře; prokázal, že i velké solidní subjekty obchodující na trhu v předmětném období s totožnou komoditou nakupovaly za obdobné ceny.
6. Jestliže žalovaný relevantní objektivní skutečnosti nezjistil, je dle žalobce nadbytečné zkoumat, zda přijal veškerá rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu. Žalobce byl oprávněn důvěřovat legalitě předmětných obchodů, navíc dostal obecným požadavkům na dostatečnou obezřetnost. Daňové orgány neprokázaly, že by žalobce při uzavírání obchodů nebyl v dobré víře. Žalobce uskutečnil osobní setkání se statutáry dodavatelů a jednal výlučně s nimi. Zboží kontroloval žalobce i skladovatel, který se nacházel pod stálým veterinárním dohledem; žalobce věděl, že další kontroly jsou realizovány ze strany krajské veterinární správy, což mu poskytovalo vyšší míru ujištění o tom, že obchody jsou v pořádku. Vzhledem k tomu, že žalobce bezpečně znal původ pořizovaného zboží a že obchody probíhaly pod dohledem veterinární správy, nebyl povinen kontrolovat, zda si jeho dodavatelé plní veřejnoprávní povinnosti. Je nutné se ptát, zda nebyly veškeré požadavky na obezřetnost v neúnosné míře přeneseny pouze na žalobce, resp. zda stát vytvořil žalobci podmínky pro to, aby byl schopen podvod rozpoznat. Klást žalobci, který nakupoval od tuzemských dodavatelů, k tíži, že neměl zmapován chod zboží od výrobce až po jeho vlastní převzetí, je absurdní a svědčí o nepochopení základních principů realizace obchodu s kuřecím masem. Daňové orgány relevantně nezpochybnily opatření přijatá žalobcem a neuvedly, jaká další opatření měl žalobce v konkrétním případě přijmout, aby zamezil své účasti na podvodu na DPH. Žalovaný ignoroval žalobcem předložený detailní přehled podílu nákupů zboží od předmětných dodavatelů v porovnání s veškerými nákupy za jednotlivá řešená zdaňovací období, přestože tyto přehledy byly s to vyvrátit neobjektivní závěr ohledně zvýšených požadavků na obezřetnost.
7. Žalobce má za to, že daňové orgány měly aplikovat institut ručení dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Zvoleným postupem bylo žalobci nezákonně předepsáno penále a úrok z prodlení v nesprávné výši.
8. Dle žalobce správce daně postupoval v rozporu s § 88 odst. 3 a 4 daňového řádu. Žalobce se nedopustil opakovaně obstrukčního jednání, aby mohl správce daně přistoupit k zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky bez jejího projednání. V odvolacím řízení zneužil práva daného § 113 odst. 2 daňového řádu. Doplnění řízení může správce daně provést toliko pro vyhodnocení uplatněných odvolacích námitek za účelem úplného či částečného vyhovění odvolacím námitkám. Správce daně nic takového v úmyslu neměl, nýbrž se pokoušel doplnit řízení o úkony, které měly být správně provedeny ještě v rámci daňové kontroly. Nelze aprobovat postup, kdy správce daně realizuje v odvolacím řízení vlastní hodnocení doplněných důkazů, čímž je narušena objektivita rozhodování odvolacího orgánu, resp. dvojinstančnost daňového řízení. Ze soupisu písemností vyhledávací části spisu, která byla žalobci předložena k nahlédnutí, nebylo patrné, k jakému datu byly písemnosti do spisu založeny ani kolik mají příloh, čímž bylo žalobci

znemožněno posoudit, zda byl spis veden řádně. Vyhledávací část spisu byla překvapivě rozsáhlá. Žalobce z opatrnosti namítá nedůvodnost ponechání veškerých písemností ve vyhledávací části spisu. Žalobci bylo znemožněno seznámit se s průběhem mezinárodních dožádání, což brání přezkumu jejich účelnosti, a tedy i vlivu na běh lhůty pro stanovení daně, z opatrnosti tak namítá v této souvislosti uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobci nebyla dána možnost uplatnit plně svou obranu, platební výměry byly vydány za účelem prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Došlo tedy k prekluzi práva na stanovení daně, správce daně pro vydání platebních výměrů nedisponoval žádnými důkazními prostředky, učinil tak z důvodu, že hrozilo uplynutí lhůty pro stanovení daně.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a správní spis a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že jasně vymezil a oddělil prokazování existence daňového podvodu a prokazování obezřetnosti a dobré víry žalobce, resp. oddělil nestandardní okolnosti transakcí a objektivní okolnosti, na základě kterých měl žalobce pojmout podezření o podvodu na DPH. Žalovaným byly jasně popsány a vyhodnoceny objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH, minimálně měl mít pochybnosti o reálné ekonomické činnosti svých dodavatelů nebo o jejich solidnosti. Odlišnost v systematickém a grafickém rozčlenění těchto skutečností správcem daně a žalovaným nepředstavuje změnu právního posouzení k tíži žalobce a neodůvodňuje postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobci nebyly kladeny k tíži skutečnosti, jež nastaly po době realizace obchodních transakcí. Požadavek žalobce, aby žalovaný specifikoval, jaká konkrétní opatření mohl žalobce učinit, je neopodstatněný, výběr a prověření obchodních partnerů je na rozhodnutí každého podnikatelského subjektu. Závěry žalovaného o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH obstojí i v souvislosti s judikaturou namítanou žalobcem, i ve vztahu k argumentaci žalobce doktrínou jediného rozumného vysvětlení, neboť skutková zjištění o vědomé účasti na podvodných obchodních transakcích při absenci přijetí rozumných opatření má v dané věci jedině rozumné vysvětlení, že tu jde o vědomou účast žalobce na obchodních transakcích spojených s podvodem na DPH.
10. Žalovaný dále uvádí, že nebyl povinen v daném řízení aplikovat § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, o čemž svědčí i judikatura Nejvyššího správního soudu. Námitky žalobce týkající se postupu správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu jsou nedůvodné, žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, jeho nedůvodné setrvávání na prodloužení termínu k doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nebylo možné považovat za jednání naplňující znaky součinnosti. Byl to žalobce, který se svým chováním sám zbavil práva na projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce nepřipustně směšuje vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění s odvoláním a jejich místa v daňovém řízení. Podstatné je, že žalobcova vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nezměnila závěry správce daně. Zopakováním návrhu žalobce na výsledcích svědků v odvolání nemohlo dojít k obživení daňové kontroly. Ze správního spisu neplynou žádné indicie svědčící o pouhé spekulaci žalobce. Postup správce daně byl v souladu s § 113 odst. 2 daňového řádu, ke zneužití práva správcem daně nedošlo. Nelze konstatovat přímý vliv správce daně na rozhodnutí žalovaného, námitka narušení objektivnosti odvolacího řízení je lichá. I v případě, že by nebyly zohledněny lhůty pro mezinárodní dožádání pro dopad prodloužení prekluzivní lhůty, u nichž žalobce namítá, že mu nejsou známy výsledky dožádání, prekluzivní lhůta by ještě neuplynula, námitka žalobce je tudíž nepřipadná. Z ničeho nelze

usuzovat, že vydání platebních výměrů by bylo krokem formálním, učiněným za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.

IV. Replika a další podání žalobce

11. V replice a dalším podání doplňujícím žalobní argumentaci žalobce setrvává na námitkách vznesených proti napadenému rozhodnutí. Dodává, že stran nedostatečných skutkových zjištění pro závěry o daňové ztrátě a údajných nestandardnostech ze spisového materiálu vyplývá pouze dotaz položený Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, ačkoliv v období realizace předmětných obchodů byla u společnosti Development dána místní příslušnost Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. V případě společnosti Next Wrap důvod neodvedení daně nebyl zjišťován, stejně tak ani dodatečná úhrada. Bylo povinností daňových orgánů zabývat se důvodem neodvedení daňové povinnosti dodavatelem žalobce, stejně jako potencialitou její dodatečné úhrady, nikoliv spokojit se se závěrem o nekontaktnosti dodavatelů. Žalovaný dostatečně nezohlednil skutečnost, že posuzoval 79 zdanitelných plnění přijatých od 4 různých dodavatelů, ačkoliv by měl každé plnění z hlediska nároku na odpočet posuzovat samostatně. Žalovaný rovněž účelově opomenul, že žalobce nebyl jediným odběratelem posuzovaných dodavatelů. Předmětné obchody sice byly ve značném finančním objemu, avšak v kontextu obchodování žalobce se nejednalo o obchody nejvýznamnější. Žalovaný nepochopil nebo se snaží účelově překroutit smysl doktríny jediného rozumného vysvětlení. Není podstatné, jak se celá situace jeví správci daně, ale jak se objektivně mohla jevit žalobci v okamžiku sjednávání a realizace předmětných obchodů. Správce daně si nemůže vystačit s pouhým popíráním za situace, kdy daňový subjekt předloží kvalifikovanou obranu – značné množství prokázaných přijatých preventivních opatření. Daňové orgány jsou povinny vyhodnotit veškeré relevantní skutečnosti a provést analýzu přijatých opatření ze strany daňového subjektu, to správce daně neučinil, a nemohl tak dostát požadavku na prokázání „zlé víry“ žalobce, resp. požadavku na vyvrácení žalobcem prokázaných přijatých preventivních opatření.
12. Dle žalobce ani v neveřejné části spisu nejsou dohledatelné relevantní důkazy pro tvrzení o daňové ztrátě, potažmo podvodu na DPH. Ve spisu se nachází písemnost *Součinnost třetích osob ze dne 3. 8. 2015*, ve které Státní veterinární správa sděluje, že Conflans sice nesplnila svou povinnost registrace, avšak ze strany veterinární správy byly realizovány kontroly naskladněného zboží, a že Conflans prováděla hlášení příjmu zboží z jiných členských států na Státní veterinární správu. Předmětná zjištění nebyla správcem daně ani žalovaným nijak vyhodnocena. Veterinární správa tedy o obchodech věděla a jiné povinnosti (vyjma registrace) si Conflans vůči veterinární správě plnila. Výše uvedené svědčí o zatajování důkazních prostředků ve prospěch žalobce, resp. o neobjektivním hodnocení důkazů a zjišťování skutkového stavu ze strany správce daně a žalovaného.

V. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

14. Soud neprováděl žalobcem navržené důkazy (příklady emailové komunikace mezi jednatelekou žalobce a správcem daně, vybrané protokoly o zkoušce vyhotovené Státním veterinárním ústavem Praha), neboť nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Co se týče příkladů emailové komunikace, zdejší soud ani daňové orgány nezpochybují žalobcovo tvrzení o tom, že v průběhu daňové kontroly se správcem daně spolupracoval, a to mnohdy i neformální cestou prostřednictvím e-mailové nebo telefonické komunikace. K žalobcem předloženým protokolům o zkoušce vyhotoveným Státním veterinárním ústavem Praha pak soud uvádí, že ze samotného žalobního tvrzení vyplývá, že ke kontrole zboží docházelo při jeho příjmu na sklad, přičemž právě z těchto kontrol pochází předložené protokoly. Takové protokoly však byly evidentně vyhotoveny po uzavření obchodů žalobce s danými dodavateli, a nemohou tedy vypovědět ničeho o žalobcově obezřetnosti vůči dodavatelům v době před uzavření obchodů.

V.A K procesním námitkám

15. Zdejší soud se v první řadě zaměřil na žalobcem uplatněné procesní námitky, jejichž důvodnost by bez ohledu na věcné posouzení věci žalovaným mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
16. Námitka žalobce o nezákonném ukončení daňové kontroly ze strany správce daně je nedůvodná. Dne 6. 2. 2018 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění, přičemž mu byla stanovena osmidenní lhůta k vyjádření se. K jeho žádosti mu byla lhůta prodloužena do 22. 2. 2018, následná žádost o prodloužení lhůty byla správcem daně zamítnuta. Tři dny před koncem již jednou prodloužené lhůty, tj. dne 19. 2. 2018, informoval žalobce správce daně o změně svého zástupce, v souvislosti s níž opět požádal o prodloužení stanovení lhůty. Rozhodnutí, kterým žádosti nebylo vyhověno, bylo žalobci doručeno dne 27. 2. 2018 spolu s výzvou k projednání zprávy o daňové kontrole, k němuž byl správcem daně navržen termín 12. 3. 2018 a 15. 3. 2018.
17. Dle § 36 odst. 3 věty druhé daňového řádu platí, že „[i]e-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty“. S ohledem na citované ustanovení lze konstatovat, že žalobcova lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění byla prodloužena do dne 1. 3. 2018. V této lhůtě, konkrétně dne 28. 2. 2018 podal žalobce ke správci daně obecné vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Po uplynutí této lhůty, konkrétně dne 12. 3. 2018, své obecné vyjádření dále doplnil. Dne 22. 3. 2018 pak správce daně zaslal žalobci do datové schránky zprávu o daňové kontrole, a to s odkazem na ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu s odůvodněním, že se žalobce projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá.
18. Zdejší soud oproti žalobci nemá za to, že by nevyhověním jeho žádosti o prodloužení lhůty ze dne 19. 2. 2018 byl žalobce správcem daně nezákonně zkrácen na svých právech. Změna zástupce byla žalobcem učiněna 22 dní poté, co byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a mohl na něj i prostřednictvím svého dosavadního zástupce adekvátně a kvalifikovaně reagovat. Přestože je změna zástupce i v této fázi řízení bezesporu jeho právem, nemůže automaticky odůvodňovat prodloužení již jednou prodloužené lhůty. V opačném případě by daňové subjekty mohly jednoduše docílit protahování daňového řízení.

19. Nutno podotknout, že žalobce nemohl být nijak zkrácen na svých právech i proto, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole vypořádal námitky vznesené žalobcem jak v rámci jeho obecného vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 28. 2. 2018, tak i v rámci jeho doplnění ze dne 12. 3. 2018 (tj. podaného po uplynutí lhůty stanovené správcem daně).
20. Skutečnost, že správce daně přistoupil k zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky bez jejího projednání dle § 88 odst. 5 daňového řádu, soud rovněž neshledal nezákonnou. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu platí, že vyhýbá-li se kontrolovaný daňový subjekt projednání zprávy o daňové kontrole, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pak pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Výše popsané jednání žalobce přitom zdejší soud považuje za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, resp. za snahu o jeho účelové oddalování. Správcem daně byly termíny pro projednání navrženy na dny 12. 3. 2018 a 15. 3. 2018, tedy dny následující po uplynutí lhůty žalobce pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Ani na základě skutečnosti, že se žalobce ještě dne 12. 3. 2018 podrobněji vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění, nemohl legitimně očekávat, že dojde ke stanovení nového termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobci nic nebránilo dostavit se 15. 3. 2018 k již stanovenému termínu projednání, nicméně ani z tohoto termínu se žádným způsobem neomluvil. Doplnění jeho vyjádření rozhodně nelze za omluvu považovat. Žalobce ostatně ani nenavrl žádný náhradní termín pro projednání zprávy o daňové kontrole. Za této situace byl správcem daně zvolený postup zcela v souladu s § 88 daňového řádu. S ohledem na výše uvedené je proto nedůvodná také námitka žalobce o tom, že by mu před vydáním platebních výměrů nebyla dána možnost uplatnit plně jeho obranu a s ní související námitka účelovosti vydání platebních výměrů z hlediska prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 daňového řádu.
21. Co se týče žalobcem namítaného zneužití § 113 odst. 2 daňového řádu správcem daně v důsledku doplňování řízení bez pověření žalovaným ve smyslu § 115 daňového řádu, má zdejší soud za to, že provedení svědeckých výpovědí, nadto žalobcem v odvolání navrhaných, až po vydání platebních výměrů, není pochybením správce daně, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jednání správce daně bylo vedeno snahou napravit procesní nedostatek, na který žalobce v odvolání poukázal (žalobce namítal, že nebyly provedeny jím navrhané důkazy). Zdejší soud má ve shodě se žalobcem za to, že patrně nelze hovořit o tom, že by tento postup byl veden snahou získat podklad pro případné autoremedurní rozhodnutí, na což primárně míří oprávnění obsažené v § 113 odst. 2 daňového řádu, dle kterého „[n]emůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony“. Ačkoliv však správce daně tímto úkonem vybočil z rámce citovaného ustanovení, žalobce tímto postupem nemohl být nijak zkrácen na svých právech. Žalobci byla ve vztahu k tomuto výsledku zachována všechna procesní práva (která ani nevyužil, neboť se výsledku nezúčastnil). Není zřejmé, jak by mohl být žalobce v důsledku uvedeného postupu zkrácen na svých právech, když výsledek mohl provést také žalovaný, nebo jím pověřit správce daně a jeho průběh i výsledek by byl naprosto stejný.
22. Nelze přisvědčit žalobci ani v tom, že by správce daně provedl a zhodnotil takto provedené důkazy *de facto* namísto žalovaného. Taková úvaha žalobce je ryze spekulativní. Ztotožní-

li se žalovaný se zjištěními správce daně a jeho právní kvalifikací, není důvod, aby závěry správce daně pozměňoval a vytvářel novou, správcem daně dosud neuvedenou, argumentaci. Podobně v případě, že by žalovaný přisvědčil hodnocení důkazů ze strany žalobce, nebylo by možné hovořit o nekritickém převzetí tohoto hodnocení. Shoduje-li se hodnocení provedené dvěma různými subjekty, jde o situaci běžnou a samotná shoda hodnocení nevypovídá nic o tom, že by snad jedna osoba od druhé hodnocení přejímala nekriticky. Převzetí hodnocení prvostupňového orgánu po jeho prověření a vlastním vyhodnocení nepředstavuje nezákonnost. V projednávané věci je podstatné, že řízení bylo řádně doplněno o chybějící zjištění, tato zjištění byla relevantně žalovaným vyhodnocena (bez ohledu na to, zda bylo toto hodnocení v souladu se závěry správce daně), aby na základně provedeného vyhodnocení mohlo být přistoupeno k rozhodnutí ve věci.

23. Zkrácení na právech žalobce v důsledku postupu správce daně podle § 113 odst. 2 nelze spatřovat ani v tvrzeném prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť správce daně zjevně nebyl veden snahou dosáhnout takového výsledku. Kdyby správce daně k provedení důkazů nepřistoupil, došlo by pouze k tomu, že by tento úkon provedl sám žalovaný dle § 115 odst. 1 daňového řádu a účinky vydání platebních výměrů na běh prekluzivní lhůty by zůstaly zachovány. Vazba mezi uvedeným pochybením a během prekluzivní lhůty je tedy pouze zdánlivá. O účelovosti jednání správce daně, který neprovedl navrhované důkazy před vydáním platebních výměrů, ale až poté v rámci odvolacího řízení, by bylo možné uvažovat v případě, kdy by správce daně v prvostupňovém řízení zcela zjevně nedisponoval dostatečnými důkazními prostředky. K takové situaci však v projednávané věci nedošlo. Důkazní materiál, kterým správce daně před vydáním platebních výměrů disponoval, mohl vzhledem k množství a povaze skutkových zjištění považovat za takovou sadu důkazů, která je dostatečná pro vydání předmětných platebních výměrů. Otázka, zda skutečně dostatečná byla či nikoli, je právě předmětem přezkumu v této věci a soud se jí bude věcně zabývat níže. Již na tomto místě však soud konstatuje, že závěr správce daně o tom, že v době vydání platebních výměrů disponoval dostatečnou sadou důkazů odůvodňujících platební výměry, resp. zprávu o daňové kontrole, nebyl zcela nepodložený. Otázka správnosti provedeného hodnocení důkazů, resp. dostatečnosti zjištěného skutkového stavu, je otázkou odlišnou.
24. Soud nepřisvědčil námitce („z opatrnosti“) uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z důvodů neprokázání skutečné potřeby provedení mezinárodních dožádání. V první řadě s výjimkou zdaňovacího období prosinec 2014 by i při nezohlednění lhůt pro mezinárodní dožádání, po které se lhůta pro stanovení daně staví dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, by došlo k vydání platebních výměrů stále před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 29. 4. 2015. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu začala od tohoto okamžiku běžet znovu 3 letá lhůta pro stanovení daně a skončila by 30. 4. 2018. Platební výměry byly žalobci oznámeny dne 27. 3. 2018. Jelikož byly platební výměry oznámeny v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, lhůta se dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o 1 rok, do 30. 4. 2019. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 30. 3. 2019, tedy v této lhůtě. Pro zdaňovací období prosinec 2014 byla daňová kontrola zahájena dne 19. 2. 2015 a poslední den tříleté lhůty by tak připadnul na 20. 2. 2018. Jelikož k vydání platebního výměru došlo až poté, musel soud ověřit, zda provedená mezinárodní dožádání nebyla účelovými úkony a zda skutečně prodloužila běh prekluzivní lhůty tak, jak tvrdil správce daně. Soud ověřil, že celkem šest mezinárodních dožádání (týkajících se Mozy

Group, R. T., SALIM SK, s.r.o., Ice Distribution s.r.o., Mgr. J. C. a CNS BB, s.r.o.) mělo v projednávané věci své opodstatnění, vztahovalo se k předmětnému zdaňovacímu období a nebylo učiněno toliko formálně. Tato mezinárodní dožádání byla vyřizována celkem 336 dnů a lhůta pro stanovení daně tak byla prodloužena do 22. 1. 2020. Platební výměr byl oznámen 27. 3. 2018 a napadené rozhodnutí bylo vydáno 30. 3. 2019. Nedošlo tedy k překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

25. Žalobce spatřuje nezákonné vedení vyhledávací části spisu mimo jiné v tom, že soupis písemností jemu předložený správcem daně neobsahoval data založení písemností do spisu ani počet příloh. Je však třeba žalobce upozornit na to, že takové požadavky zákon na soupis písemností vyhledávací části spisu neklade. Revizí správního spisu zdejší soud neshledal v soupisu písemností vyhledávacích částí spisu správce daně ani žalovaného rozpor s požadavky stanovenými v § 64 odst. 5, resp. § 65 daňového řádu. Obsahují-li vyhledávací části soupis všech písemností v nich obsažených, je naplněna dikce § 64 odst. 5 věty první daňového řádu, jež nevyžaduje u soupisu uvádění dat založení ani počtu příloh jednotlivých písemností. Požadavek uvedení data v souvislosti se soupisem písemností klade daňový řád toliko v případě, kdy dochází k přerazování písemnosti z části vyhledávací do jiné části spisu (k tomu srov. § 65 odst. 3 daňového řádu).
26. Z námitky o „překvapivém rozsahu“ vyhledávací části nelze vyvodit žádné závěry stran zákonnosti postupu správce daně. Značný rozsah vyhledávací části je z logiky věci dán již samotným počtem dožádání, která správce daně učinil, nelze proto bez dalšího hovořit o jeho překvapivosti. Co se pak týče žalobcovy samostatné námitky zpochybňující účelnost mezinárodních dožádání uvedených ve vyhledávací části spisu, ani té zdejší soud nepřisvědčuje. V prvé řadě je třeba uvést, že některá mezinárodní dožádání byla správcem daně učiněna právě na základě důkazních návrhů žalobce, který navrhoval vyslechnout jako svědky jednatele svých dodavatelů, kteří však byli pro tuzemské správce daně nekontaktní. Anonymizované verze písemností souvisejících s předvoláními těchto svědků, jakož i jiné odpovědi na mezinárodní výměnu informací, z nichž správce daně vycházel ve zprávě o daňové kontrole, byly v souladu s § 65 odst. 3 daňového řádu přerazeny z vyhledávací části spisu do části veřejné.
27. Po seznámení se s obsahem vyhledávací části soud zjistil, že tato obsahuje buď 1) informace, které nebyly správcem daně použity jako důkaz, přičemž se ani nejedná o informace, které by jako důkaz ve svůj prospěch mohl využít žalobce, nebo 2) informace, které byly správcem daně použity jako důkaz, avšak z důvodu citlivosti v nich obsažených údajů je dán důvod pro jejich ponechání v neveřejné části spisu (např. konkrétní informace vypovídající o neuhrazení daňové povinnosti tvrzené dodavatelem Development). Správci daně nelze vyčítat počet učiněných dožádání, neboť právě v rámci své vyhledávací činnosti, za účelem zjistit skutkový stav věci bez důvodných pochybností, vymezil co nejširší okruh zdrojů, které by mohly napomoci co nejpřesnějšímu zdokumentování skutečné činnosti žalobce a s ním spojených osob. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že u učiněných dožádání mohly daňové orgány rozumně předpokládat, že přinesou relevantní informace. Skutečnost, že mnohá z nich relevantní informace pro řízení nepřinesla, potažmo že přinesla informace, na základě kterých byly následně provedeny důkazy, které byly vedeny ve veřejné části spisu, je věcí druhou, která však nemůže zpětně vyvolat hodnocení dožádání jako účelového, a tedy ani nezohlednění doby trvání dožádání při počítání prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že listiny uvedené pod bodem 1) zařazené ve vyhledávací části spisu nemohly obohatit skutkový

stav rozhodný pro posouzení nároku žalobce na odpočet DPH, nebyl žalobce zkrácen na svých právech jejich nepřerazením do veřejné části spisu. Listiny uvedené pod bodem 2) pak pro citlivost údajů byly z důvodu zákonem předpokládaného ponechány v neveřejné části spisu.

28. Po posouzení procesních námitek žalobce přistoupil soud k posouzení žalobní námitky o nesprávném postupu správce daně, který odepřel žalobci odpočet daně z důvodu účasti na podvodu, místo aby aplikoval speciální institut ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 zákona o DPH.
29. Námitka žalobce je nedůvodná, neboť míří k jiné fázi daňového řízení, než která se týká právě projednávané věci. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se uplatňuje v nalézacím řízení [srov. § 134 odst. 3 písm. a) bod 1 a 2 daňového řádu], zatímco § 109 zákona o DPH upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní [srov. § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Základní podmínkou pro použití zásady *lex specialis derogat legi generali* je, aby *lex specialis* i *lex generalis* upravovaly tutéž materii (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Ads 25/2003 - 44). Ustanovení § 109 zákona o DPH upravujícího ručení však z povahy věci nemůže představovat speciální úpravu k úpravě neuznání nároku na odpočet daně.
30. Ustanovení § 109 odst. 1 uvádí, že „*plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody*“ (podtržení doplněno zdejší soudem).
31. Z výše uvedeného je zřejmé, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Na příslušnost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto dvou fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, který v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí, že „[n]utno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k ne hospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171“.

32. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by daňové orgány u žalobce vedly řízení týkající se placení daní. V dané věci bylo vedeno řízení nalézací, v rámci něhož daňové orgány dospěly k závěru, že došlo k podvodnému jednání subjektů v řetězcích, nebyla odvedena DPH a žalobce ignoroval nestandardní okolnosti kontrolovaných obchodních transakcí, nepřijal adekvátní opatření a nepostupoval s náležitou obezřetností tak, aby eliminoval svoje zapojení do podvodného řetězce, přičemž tedy věděl (nebo alespoň vědět měl a mohl), že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH. Na základě těchto zjištění pak správce daně neuznal nárokové odpočty DPH a vydal předmětné platební výměry, jimiž stanovil žalobci DPH za předmětná zdaňovací období, jakož i povinnost uhradit související penále. Jinými slovy, daňové orgány v souzené věci činily kroky za účelem zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti žalobce. Daňové orgány tedy postupovaly v rámci nalézací fáze řízení (a nikoliv v rámci řízení o placení daní). V uvedeném řízení pak dospěly k závěru, že žalobce byl vědomě zapojen do podvodu na DPH.
33. Ustálená judikatura Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu konstantně uvádí, že dospějí-li daňové orgány v nalézací části řízení k takovému závěru, jsou oprávněny daňovému subjektu jím nárokový odpočet daně odepřít (srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*; ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na: www.curia.europa.eu; a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 – 49; ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS; ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS, či ze dne 25. 6. 2016, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na: www.nssoud.cz). Správce daně tak zcela v souladu s touto judikaturou aplikoval právní institut (odepření nároku na odpočet daně) spadající svojí povahou právě do fáze nalézací.
34. Na základě výše uvedeného zdejší soud uzavírá, že daňové orgány nepochybily, pokud v dané věci (ve které bylo vedeno nalézací řízení, a nikoliv řízení o placení daní) neaplikovaly na základě pravidla *lex specialis derogat legi generali* § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Správnost jejich závěru o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu pak bude předmětem přezkumu soudu v následujícím textu.

V.B K rozložení důkazního břemene a zjišťování rozhodných skutečností

35. Žalobce dále namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávného posouzení otázky rozložení a unesení důkazního břemene. Tuto námitku považuje soud za nedůvodnou.
36. K tomu, aby mohlo dojít ke vzniku a následnému uplatnění nároku na odpočet DPH, je v první řadě nutno vždy ověřit, zda vůbec byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik takového nároku vyplývající z § 72 a 73 zákona o DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015 – 50, a ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 – 57). Žalobce nerozporuje závěry správce daně a žalovaného, že v případě žalobce bylo prokázáno naplnění obou těchto podmínek. Žalovaný konstatoval, že žalobce prokázal faktickou existenci jím deklarovaných plnění i jejich užití v rámci jeho ekonomické činnosti pro účely definované v § 72 odst. 1 zákona o DPH, a tím naplnění výše uvedené hmotněprávní podmínky. Předložením daňových dokladů

splňujících náležitosti dle § 28 a násl. zákona o DPH žalobcem byla podle žalovaného naplněna rovněž formální podmínka pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 73 zákona o DPH.

37. Přiznání nároku na odpočet daně lze osobě povinné k dani i přes naplnění výše uvedených hmotněprávních a formálních podmínek odmítnout, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu [srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*; či jemu předcházející rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*; či ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*]. Judikatura Soudního dvora Evropské unie pojmem „podvod na DPH“ 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 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
38. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je pak 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, čj. 9 Afs 94/2009 - 156). Správce daně má povinnost specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Důkazní břemeno o tom, že konkrétní obchod je zatížen podvodem na DPH, tedy leží na správci daně.
39. Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu (tzv. vědomostní test). I k tomuto posouzení dochází na základě objektivních skutkových okolností případu. 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 (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*). Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.

40. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11). Soudní dvůr Evropské unie v citovaném rozsudku uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“. Lze přitom poukázat na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47: „Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevyžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).“
41. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednájí v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem těmto plátcům i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).
42. Vědomostní test tedy sestává ze dvou kroků: 1) zjištění objektivních okolností nasvědčujících vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání; 2) zkoumání, zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
43. Co se týče existence daňového podvodu, jakožto první podmínky pro to, aby mohl být odepřen nárok žalobce na odpočet DPH, v posuzované věci žalovaný dostatečně konkrétně na stranách 17 – 29 napadeného rozhodnutí popsal posloupnost řetězení společností a jejich úkonů vztahujících se k získání zdanitelného plnění, popsal jednotlivé články daného dodavatelsko-odběratelského řetězce a jejich činnost směřující k porušení daňové neutrality. Z jednotlivých skutkových okolností specifikovaných žalovaným je jasně seznatelné, v čem jím tvrzený podvod na DPH spočíval. Identifikoval dlužnou daň v řetězci společností, jednotlivé články řetězců a jejich role včetně role žalobce.

44. Následně se žalovaný zabýval existencí objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o tom, že je účasten podvodného jednání na DPH, přičemž dospěl k závěru, že zjištěné skutečnosti byly natolik zřejmé, že prokázaly, že si žalobce své účasti na podvodném jednání musel být vědom.
45. Vzhledem k tomu, že žalovaný považoval za unesené své důkazní břemeno stran prokázání objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o daňovém podvodu, vyzval jej k prokázání přijetí rozumných opatření, resp. kontrolních mechanismů, k zamezení jeho účasti na podvodném jednání. Po provedeném dokazování však dospěl k závěru, že žalobce přijetí takových opatření neprokázal, resp. že 1) nečinil žádné kroky vedoucí k ověření svých obchodních partnerů, nebo 2) tyto činil, avšak v nedostatečné, čistě formální, rovině (typicky ověřením údajů v databázi nespolehlivých plátců a dlužníků). Z toho důvodu, tedy pro neunesení důkazního břemene stran přijetí rozumných opatření žalobcem, přistoupil k aplikaci institutu neuznání nároku na odpočet daně žalobci i přesto, že hmotněprávní i formální podmínky dané § 72 a § 73 zákona o DPH byly splněny.
46. Z výše uvedeného postupu dle zdejšího soudu jednoznačně vyplývá, že daňové orgány postupovaly v projednávané věci zcela v souladu s dikcí zákona a ustálenou judikaturou týkající se postupu směřujícího k neuznání odpočtu na DPH pro vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Daňové orgány prokazovaly právě ty skutečnosti, které prokazovat měly a daly žalobci prostor k unesení jeho důkazního břemene právě k těm skutečnostem, u kterých to po něm lze požadovat. Zda provedeným dokazováním byly rozhodné skutečnosti v jednotlivých krocích vědomostního testu skutečně prokázány, posoudí soud níže. Nelze však obecně vyhodnotit koncepci dokazování zvolenou daňovými orgány za nesprávnou.
47. Výše provedeným posouzením dospěl soud k závěru, že daňové orgány zvolily k odhalování účasti žalobce na daňovém podvodu právě ty kroky, které jsou právním řádem a judikaturou pro tento postup stanovené. Provedená zjištění a hodnocení daňových orgánů je s nimi v obecné rovině v souladu. Správcem daně zjištěné a následně i žalovaným hodnocené podezřelé skutečnosti u jednotlivých dodavatelů nenásvědčují tomu, že by obchody neproběhly, ani daňové orgány takové závěry z těchto zjištění nevyvozovaly. Daňové orgány je vyhodnotily jako okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobce na podvodném řetězci, resp. jako skutečnosti pochybné do té míry, že měly v žalobci vzbudit obezřetnost a potřebu přijetí opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu. Zda zjištění daňových orgánů skutečně vzbuzovala pochybnost o solidnosti daných obchodních partnerů, která měla v žalobci vyvolat větší obezřetnost, posoudí soud níže.

V.C K námitce neseznámení žalobce se změnou posouzení věci

48. Soud nepřisvědčil ani žalobcově tvrzení o změně právního posouzení věci žalovaným v odvolacím řízení, se kterým žalobce, podle něj v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, nebyl seznámen.
49. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]rovádí-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. Obdobně postupuje

odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“.

50. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017 - 58, „[p]o zohlednění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu lze na tomto místě uzavřít, že odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně“. Stejně jako ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku, ani ve věci žalobce žalovaný nepostupoval v rozporu s tímto ustanovením, byť žalobce nepoučil o svém právním názoru před vydáním napadeného rozhodnutí. Posuzované ustanovení totiž na nynější případ vůbec nedopadá. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nedospěl k „odlišnému právnímu názoru“ o naplnění podmínek daňového podvodu ve smyslu § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu.
51. Žalovaný následoval úvahy provedené správcem daně o prokázání podvodu na DPH. Při svém rozhodování vycházel z téhož zjištěného skutkového stavu jako správce daně, přičemž k závěru o objektivních okolnostech nasvědčujících existenci podvodného řetězce dospěl na základě již správcem daně zjištěných nestandardností (tj. i žalobcem namítané nesplnění zákonných povinností dodavatelů, povědomost o člancích obchodního řetězce, typ obchodů, platby žalobce na nezveřejněný bankovní účet). Žalovaný uvedením těchto skutečností v rámci specifikace objektivních okolností nasvědčujících daňovému podvodu toliko dokreslil pochybnosti předmětných transakcí. Tento dílčí závěr však žalovaný neučinil odlišně od správce daně, toliko předchozí rozhodnutí precizoval a odůvodnění dále rozvinul. Důvody o existenci podvodu na DPH tak zůstávají podle správce daně i podle žalovaného v zásadě stejné.
52. V této souvislosti zdejší soud dodává, že na prvostupňové a druhostupňové rozhodnutí správního orgánu je při soudním přezkumu pohlíženo jako na jeden celek (rozhoduje-li o opravném prostředku správní orgán věcně, tedy jsou-li obě rozhodnutí o věci samé - srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 5 As 63/2011-92). Uvádí-li druhostupňové rozhodnutí v rámci svého odůvodnění odlišné úvahy než rozhodnutí prvostupňové, avšak dospívá ke stejnému závěru, jsou tyto úvahy považovány za doplnění úvah obsažených v prvostupňovém rozhodnutí. A dospěl-li i přesto žalovaný k závěru, že se žalobce svým jednáním dopustil vědomé účasti na daňovém podvodu, nelze v jeho rozhodnutí spatřovat změnu právního posouzení oproti právnímu posouzení provedenému správcem daně.

V.D Posouzení účasti žalobce na daňových podvodech

53. Před posouzením jednotlivých řetězců musí soud v obecné rovině uvést, že žádná jednotlivá skutečnost sama o sobě zpravidla nemůže prokázat vědomost žalobce o podvodu na DPH. Soud proto daňovými orgány zjištěné a uváděné skutečnosti hodnotí vždy komplexně ve vztahu ke každému jednotlivému řetězci. Soud může učinit závěr pouze o tom, zda zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu prokazují, že žalobce věděl (nebo při nejmenším vědět musel a měl) o tvrzených podvodných řetězcích. Soud nemůže posuzovat zcela izolovaně jednotlivá zjištění. Byť se v judikatuře soudů objevuje hodnocení některých na první pohled srovnatelných skutečností, tato hodnocení nelze vytrhávat z kontextu. Obdobná skutečnost, která nesvědčila v konkrétní věci o možnosti daňového subjektu vědět o účasti na daňovém podvodu, může v jiné věci podporovat další indicie nasvědčující takové vědomosti. Každý případ je zkrátka jedinečný a judikatura

hodnotící jednotlivé skutkové okolnosti je prakticky irelevantní. Hodnocení vyslovené soudy v jiných věcech ostatně nelze z povahy věci považovat za „judikaturu“, tj. právní názor na interpretaci právního pravidla, neboť jde ve skutečnosti o hodnocení konkrétního skutkového stavu. Jakkoliv soudy běžně činí zobecňující teze, nelze s nimi nakládat jako s všeobecně platnými pravidly. Odkazy účastníků řízení na „judikaturu“ k hodnocení jednotlivých skutečností lze tedy odmítnout jako nepřipadné už proto, že pro hodnocení konkrétní věci z povahy věci žádná judikatura (tj. soudy uplatňovaný právní názor) neexistuje.

54. Soud proto nebude ve vztahu k jednotlivým skutkovým okolnostem, které podle žalovaného podporují závěr o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu, poukazovat na hodnocení soudů v jiných věcech. Nemá ani žádný význam polemizovat s některými tezemi vyjádřenými v rozhodovací činnosti soudů či reagovat na to, co z toho kterého rozsudku účastníci řízení dovozují. Ostatně bylo by jistě možné nalézt soudní rozhodnutí, která přinášejí zdánlivě protichůdná hodnocení téže skutečnosti, a to proto, že tyto skutečnosti nebyly posuzovány izolovaně, nýbrž v rámci komplexu dalších skutkových okolností. Poukazují-li účastníci řízení na takovou „judikaturu“, musí soud konstatovat, že hodnocení skutkového stavu v jiné věci není pro nyní projednávanou věc podstatné. Podstatné je komplexní hodnocení konkrétních skutkových zjištění učiněných v této věci, která je, jako ostatně každá jiná věc, zcela jedinečná. Zdejší soud je s rozhodovací činností soudů v jiných věcech (včetně těch, na které poukazují účastníci řízení) pochopitelně obeznámen, nicméně odkazování na ni při hodnocení konkrétního skutkového stavu považuje za zcela nadbytečné.
55. Stejně jako nelze zobecňovat hodnocení konkrétních skutečností, nelze ani obecně hodnotit možnosti daňových subjektů zjistit určité podezřelé skutečnosti či provádět určitá šetření za účelem vyhnutí se účasti na daňovém podvodu. Soud se proto nebude v obecné rovině zabývat například tím, zda je „přiměřené“ po daňových subjektech požadovat, aby prověřovaly existenci skutečného zázemí obchodních partnerů v místě jejich sídla, aby mapovaly chod zboží od výrobce po jeho vlastní převzetí, aby prověřovaly dostatečnost personálního a materiálního zabezpečení či splnění jejich registrační povinnosti. Pro účely posouzení projednávané věci nelze řešit, zda jsou vyjmenované požadavky obecně přiměřené, ale zda v konkrétních okolnostech daného obchodního vztahu bylo spravedlivé takové prověření po žalobci požadovat.
56. Také proto, že každý obchodní případ je specifický a vyhodnocení vědomosti účasti na daňovém podvodu je individuální, nelze za pochybení považovat to, že žalovaný nesrovnával obchody žalobce s obchody jiných obchodníků s masem. Ač jsou některé skutečnosti označovány za nestandardní, nutně to neznamená, že se jedná o nestandardnost toliko na daném úzce vymezeném segmentu trhu. Jde-li o nestandardnost obecně platné napříč jednotlivými oblastmi podnikání, tj. skutečnosti, které by měl považovat každý podnikatel za nestandardní, není na místě zjišťovat, zda se podobně nestandardně chovají i jiní podnikatelé, respektive, zda takové nestandardnosti bez přijetí náležitých opatření ignorují i jiní podnikatelé. Žalovaným zjištěné nestandardnosti přitom spadají právě do okruhu indicií, které by měly obecně vést každého podnikatele k vyšší ostražitosti a prověření svého obchodního partnera. Žalovaný žalobci nevytýkal, že by jednal nestandardně oproti jiným obchodníkům s masem, pouze podle něj adekvátně nereagoval na skutečnosti týkající se jeho dodavatelů a posuzovaných transakcí, které jsou obecně nestandardní, tj. do určité míry podezřelé.

57. Před tím, než soud přistoupí k hodnocení jednotlivých řetězců, vyjádří se k některým námitkám, které směřují obecně proti postupu správce daně a žalovaného při posuzování skutkového stavu.
58. Žalobce považuje objektivní okolnosti uváděné správcem daně a jejich spojení v neprospěch žalobce za uměle *ex post* vytvořené daňovými orgány z jejich úhlu pohledu, navíc zasažené předsudkem zpětného hodnocení. Jejich postup tak byl dle žalobce vůči němu neobjektivní a nesprávný. Posouzení uvedené žalobní námitky soudem je závislé na posouzení věci samé. Soud nepovažuje za rozhodující, jaké byly pohnutky správce daně, potažmo žalovaného při posuzování skutkového stavu dané věci. Podstatné pro rozhodnutí soudu je, zda jsou skutková zjištění, právní posouzení a závěry z nich učiněné daňovými orgány zákonné. A právě tomuto přezkumu se bude soud věnovat v textu níže.
59. Dále je nutno podotknout, že žalobci nebylo kladeno k tíži, že nevyužil v rámci prověřování svých obchodních partnerů institut kontrolního hlášení, který byl jako nástroj boje proti daňovým podvodům zaveden od 1. 1. 2016, tedy v době po kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Žalobcem tvrzená skutečnost nebyla důvodem odepření jeho nároku na odpočet DPH ze strany daňových orgánů. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je podstatné, zda byla prokázána vědomá účast žalobce na daňovém podvodu či nikoliv.
60. Postrádá-li žalobce mezi indiciemi uvedenými daňovými orgány a podvodem na DPH příčinnou souvislost, soud k jeho námitce uvádí, že mezi indiciemi podporující závěr o vědomé účasti na daňovém podvodu a samotným daňovým podvodem nemusí existovat žádná příčinná souvislost. Ony indicie zjednodušeně řečeno nemají vypovídat o daňovém podvodu jako takovém, nýbrž o tom, nakolik je možné, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu nevěděl ani vědět nemohl. Co se týče povinnosti daňových orgánů prokázat příčinnou souvislost, ta je dána ve vztahu k souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany žalobce (resp. kteréhokoliv subjektu podílejícího se na obchodování v rámci řetězce). Zkoumání příčinné souvislosti a rozsahu zapojení žalobce do podvodného jednání tak není součástí posuzování toho, zda se daňový podvod stal, nýbrž toho, zda je možné jej klást k tíži žalobce. Touto otázkou se proto soud bude zabývat až v rámci posouzení námitky proti hodnocení indicií o formě účasti žalobce na daňovém podvodu a jeho vědomosti o této skutečnosti.
61. Při hodnocení jednotlivých řetězců soud provede vždy výčet skutečností, které podle správce daně a žalovaného prokazují existenci daňového podvodu, vědomost žalobce o své účasti na něm či neučinění dostatečných opatření z jeho strany. Z povahy věci soud výčet uvedených skutečností zrekapituluje částečně zjednodušeně (jak učinil také žalovaný v napadeném rozhodnutí), neboť řadu skutečností správce daně či žalovaný zmiňují na různých místech napadeného rozhodnutí (resp. zprávy o daňové kontrole) – někdy v rámci hodnocení konkrétního řetězce, někdy v rámci společného hodnocení všech řetězců a jindy v rámci odkazu na další zjištěné rozhodné skutečnosti. Pro úplnost soud proto odkazuje na napadené rozhodnutí a platební výměry (resp. zprávu o daňové kontrole, která tvoří jejich odůvodnění). Zároveň je nutno dodat, že napadené rozhodnutí i platební výměry (resp. zpráva o daňové kontrole) tvoří jeden celek. Jestliže žalovaný klade v napadeném rozhodnutí důraz částečně na jiná skutková zjištění než správce daně, neznamená to, že by správcem daně zdůrazňované skutečnosti naopak hodnotil jako irrelevantní. Soud v rámci komplexního posouzení věci proto bude hodnotit všechny

zjištěné skutečnosti, bez ohledu na to, jakým způsobem strukturovali svá hodnocení správce daně a žalovaný.

V.D.1 Řetězec č. 1 - dodavatel Development Capital a.s.

62. V případě řetězce č. 1 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě dodavatele žalobce, společnosti Development, figurujícího v popsaném řetězci jako tzv. *missing trader*, prokázaly jak neodvedení, tak i následné neuhrazení daňové povinnosti (srov. svědecká výpověď jednatele Development Maliny, který přiznal neodvedení daně, a sdělení místně příslušného správce daně). Nelze proto souhlasit s námitkou žalobce, že by nebyla prokázána chybějící daň. Příčinná souvislost mezi neodvedenou daní a nárokovaným odpočtem daně je pak dána tím, že v jednom článku daného konkrétního dodavatelsko – odběratelského řetězce došlo prokazatelně ke snížení prodejní ceny, které nutně muselo být kompenzováno neodvedením daně v daném řetězci, v rámci něhož si žalobce nárokoval odpočet daně. V daném případě byl dokonce identifikován uzavřený dodavatelsko – odběratelský okruh, ve kterém dodavatel žalobce nakoupil, a to za nízké částky v hotovosti či zápočtem pohledávek nabytých od společnosti KOSMOS, s.r.o. a dalších, předmětné zboží od společnosti KOSMOS, s.r.o., přičemž této společnosti část předmětného zboží opět prodal žalobce jako dodavatel. Takovým způsobem realizované obchodní transakce jsou v přímém rozporu se základním cílem podnikatelských subjektů, kterým je dosahování zisku a naopak vypovídají o podvodném jednání, zvláště je-li v rámci daného řetězce transakcí prokázáno porušení daňové neutrality, jako tomu bylo v tomto případě.
63. Co se týče vědomosti žalobce o podvodném jednání, i tu považuje zdejší soud v případě řetězce č. 1 za prokázanou. Objektivní okolnosti identifikované daňovými orgány jsou dle zdejšího soudu ve svém souhrnu natolik nestandardními a pochybnými, že by měly v žalobci vyvolat přinejmenším podezření na nesolidnost jeho obchodního partnera, obzvláště v případě, kdy předmětné zboží prodal jako odběratel dodavateli svého dodavatele, kterého musel znát, vzhledem k tomu, že od něj nabyt postoupením některé pohledávky vůči Development. Mezi uvedené skutečnosti daňové orgány zařadily mimo jiné virtuální sídlo dodavatele, nedůvěryhodnou osobu statutára, neodpovídající předmět činnosti dodavatele, neexistenci sebe-prezentační stopy dodavatele, neplnění si zákonných povinností [nezveřejňování účetních závěrek (účetní závěrka za rok 2013 byla uložena do sbírky listin teprve dne 28. 5. 2014, účetní závěrky za rok 2014 a 2015 zveřejněny nebyly), neplnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon), ve znění účinném do 14. 1. 2020 (dále jen „veterinární zákon“), tj. provedení registrace jako osoby, která se podílí na obchodování se zvířaty a živočišnými produkty], nestandardní formu úhrad, povědomost žalobce o člancích obchodního řetězce a typ obchodů probíhajících formou meziskladových dodávek.
64. Soud k uvedeným indiciím uvádí, že žalobci nemůže být kladeno k tíži nezveřejňování účetních závěrek za roky 2014 a 2015, neboť o této skutečnosti v době realizace obchodů nemohl vědět. Pozdní zveřejnění účetní závěrky za rok 2013 pak objektivně nemusí vzbuzovat žádné větší pochybnosti obchodních partnerů. Ani skutečnost, že předmětné obchody byly meziskladové (myšleno v rámci jednoho skladu), nemá příliš vypovídací

hodnotu, neboť takové obchody rozhodně nelze hodnotit jako neobvyklé či dokonce podezřelé.

65. Ve zbytku však musí soud přisvědčit žalovanému, že uvedené skutečnosti ve svém souhrnu představují indicie svědčící o nestandardnosti daného obchodního vztahu, které opravňují k závěru o tom, že žalobce vědět měl a mohl o tom, že se účastní daňového podvodu. Nelze považovat za ospravedlnitelné, jestliže žalobce předpokládal spolehlivost svého dodavatele, ačkoliv ten měl v obchodním rejstříku zapsán zcela jiný předmět činnosti (realitní činnost, zprostředkovatelská činnost, pronájem nemovitostí), sám sebe veřejně neprezentoval jako prodejce mraženého masa, nebyl registrován u veterinární správy jako obchodník s masem a žalobce neměl žádné konkrétní informace ani o personálním obsazení společnosti, jejím reálném chodu či zajišťování dodávek. Jestliže žalobce navíc za těchto okolností přistoupil na úhradu zboží částečně v hotovosti a částečně formou započtení pohledávek, přičemž žalobcem bylo hrazeno dodavateli dodavatele, tedy společnosti KOSMOS, s.r.o., která žalobci mimo jiné také postoupila svou pohledávku vůči dodavateli, a které mimo jiné žalobce následně část zboží od Development prodal, nelze učinit jiný závěr, než že žalobce o své účasti na daňovém podvodu vědět musel.
66. Ačkoliv jednotlivá zjištění jistě nemusí nutně představovat jinou nezákonnost, sdílí zdejší soud přesvědčení žalovaného, že se jedná o indicie nasvědčující vědomosti o zatížení transakce daňovým podvodem. Například zápis jiného předmětu činnosti dodavatele v obchodním rejstříku obecně nevylučuje, aby dodavatel byl oprávněn předmětný obchodní případ provést, bezpochyby se však jedná o skutečnost, u níž by měl žalobce jako odběratel „zbystrit“. O to více musí zbystrit obchodník s masem tehdy, jestliže mu dodává maso subjekt, který není registrován u veterinární správy, ačkoliv jako zkušený obchodník v této oblasti musí vědět, že takové registrační povinnosti podléhá. Silně alarmující pro žalobce mělo být také to, že dle veřejně dostupných informací působil jednatel dodavatele v dalších 17 společnostech, u niž byly některé jeho podíly již v době realizace předmětných transakcí postiženy exekucí. Účast na více právnických osobách může být běžná, účast na 17 problematických společnostech za podezřelých okolností však nutně musí vzbuzovat podezření.
67. Výše uvedené skutečnosti by měly dle názoru zdejšího soudu běžného podnikatele upozornit na to, že nemá daný ekonomický subjekt ověřen do té míry, aby s ním mohl vstoupit do obchodního vztahu. Jednou otázkou je, již výše uvedený, samotný zájem žalobce na tom, aby jím uzavřené obchody probíhaly bezproblémově a umožňovaly mu dosahovat zamýšleného zisku. Na druhou stranu však žalobce, jakožto plátce DPH mající v úmyslu nárokovat případné daňové výhody musí být v rámci svého podnikání obezřetný také proto, aby byl schopen daňovým orgánům prokázat případně nárokováný odpočet na DPH. Je tudíž jeho povinností být ostražitý nad rámec „pouhé“ garance dodávky zboží.
68. Za popsanych okolností bylo možné po žalobci spravedlivě požadovat, aby volil transparentnější způsob úhrady pohledávek a více prověřoval, zda jeho dodavatel není toliko nastrčeným mezičlánkem, který má umožnit realizaci daňového podvodu, nebo zda disponuje oprávněním pro obchodování s masem a je pro tyto účely registrován u veterinární správy. Uvedené neznámá, že by měl žalobce u každé transakce vlastním šetřením ověřovat faktické působení jeho dodavatele na deklarované adrese. V projednávané věci však bylo možné s ohledem na silně podezřelé skutečnosti nasvědčující zatížení obchodu daňovým podvodem požadovat alespoň zběžné prověření sídla jeho

dodavatele, tj. přinejmenším prostřednictvím internetu, kde by mohl zjistit, že na předmětné adrese je evidováno více než 500 právnických osob.

69. Ověření splnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona nahlédnutím do databáze www.svscr.cz bylo další z možností žalobce, jak by mohl oprávněně nabýt důvěru v solidnost daného obchodního partnera. Na tom nemůže nic změnit tvrzení žalobce, že jeho dodavatel byl pod kontrolou veterinární správy a také jím prodávané zboží podléhalo státním kontrolám, neboť rozhodující byly informace, které měl žalobce právě v době uzavírání předmětných obchodních transakcí. Z tohoto důvodu soud neprováděl dokazování listinami, které měly prokazovat provádění těchto veřejnoprávních kontrol.
70. Žalobce byl tedy správcem daně dle názoru zdejšího soudu oprávněně vyzván k prokázání opatření, která přijal k eliminaci rizika jeho účasti na daňovém podvodu. Po provedeném dokazování správce daně a následně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce adekvátní opatření pro zamezení jeho účasti na daňovém podvodu nepřijal. Tento závěr vyplývá mimo jiné i z výpovědi zaměstnankyně žalobce Vandové, že hlavními zdroji prověřování dodavatelů byl portál ARES, živnostenský rejstřík, insolvenční rejstřík, přičemž rozhodující byl záznam o tom, zda se jedná o plátce DPH, jak dlouho je plátcem a zda se jedná o spolehlivého plátce. Z výše uvedeného je nepopiratelné, že prověření dodavatele, jestli vůbec nějaké v případě dodavatele Development bylo, proběhlo čistě formálním způsobem, bez jakéhokoli úmyslu zjistit bližší informace o této osobě vypovídající o její spolehlivosti a důvěryhodnosti. Jestliže existují zásadní pochybnosti o důvěryhodnosti obchodního partnera, nelze za dostatečné považovat toliko formální a neúplné prověření dodavatele v některých veřejných rejstřících. Veškerá žalobcova „důvěra“ v dodavatele byla založena na neznalosti informací o něm v důsledku žalobcovy pasivity. Navíc v případě osoby dodavatele by měly výsledky i takového, ryze formálního, prověření, s ohledem na zapsaný druh živnosti dodavatele, v žalobci vzbudit spíše pochybnost o standardnosti plánovaného obchodu (už s ohledem na jeho rozsah), než jej utvrdit v neexistenci podezřelých znaků transakce. Taková skutečnost by měla v žalobci iniciovat vyšší míru obezřetnosti a s ní související aktivitu k ověření, zda je jeho obchodní partner zejména po právní a obchodní stránce způsobilý k provedení transakce a zda není pouze formálním článkem, který se transakce účastní primárně za účelem zastření daňového podvodu. Je-li absence kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobce jeho běžnou praxí, nejedná se o okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu.
71. Soud zdůrazňuje, že není povinností správce daně a žalovaného, aby žalobci vysvětlovali, jaká konkrétní opatření k tomu, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, měl žalobce přijmout. Naopak je to žalobce, kdo je povinen prokazovat, jaká konkrétní opatření přijal. Je však nutno poznamenat, že z úvah správce daně, žalovaného i zdejšího soudu je zcela patrné, jaká opatření mohl žalobce přijmout. Daňové subjekty však obecně mají celou škálu možností ověřování důvěryhodnosti svých obchodních partnerů. Míra prověření, k jakému v konkrétním případě přistoupí, se však nutně liší v závislosti na konkrétních okolnostech případu. Nutno dodat, že pokud se obchodní partner jeví i po vyčerpání všech možností prověření jako nedůvěryhodný, nebo transakce jako podezřelá, má vždy daňový subjekt možnost vyvarovat se své účasti na daňovém podvodu tím, že s tímto obchodním partnerem danou transakci neuzavře.

72. Považuje-li žalobce za unesení svého důkazního břemene skutečnost, že „se nedozvěděl“ o žádných podezřelých znacích dané transakce, neznamená to, že by se sám aktivně snažil eliminovat riziko spojené s uzavřením plánovaného obchodu, např. zjištěním bližších informací o dodavateli, smluvním ošetřením plánované transakce nad rámec rámcových smluv, transparentními platbami na prověřené bankovní účty, apod. Postoj žalobce nesvědčí ani o přijetí rozumných opatření, ani o jeho dobré víře v zákonnost a bezproblémovost transakce. Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu jasně ukazují, že žalobce dobrou víru osvědčit nemůže. Jinými slovy, s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané správními orgány, žalobce nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděl ani nemohl vědět.
73. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný nepochybili, odepřeli-li uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními realizovanými dodavatelem Development z důvodu, že žalobce věděl, resp. mohl a měl vědět, že plnění přijatá od dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Objektivní okolnosti specifikované daňovými orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které tomuto závěru odpovídají, přičemž žalobce neprokázal, že by přijal taková opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil. Jeho tvrzení o osobních schůzkách s jednatelem a platbách po převzetí a kontrole zboží nemohou vyvrátit pochybnosti vznikající na základě prokázaných zjištění správce daně. Nelze tedy hovořit o tom, že jednal v dobré víře v korektnost uskutečňované obchodní transakce. Žalobce se přinejmenším uzavřením předmětné obchodní spolupráce rozhodl snášet nepřiměřené podnikatelské riziko, svým způsobem implicitně zahrnující také riziko, že nebude schopen před správcem daně prokázat uplatněný nárok na odpočet na DPH.

V.D.2 Řetězec č. 2 – dodavatel Conflans Energy, s.r.o.

74. V případě řetězce č. 2 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě dodavatele žalobce, společnosti Consflans, figurujícího v popsáném řetězci jako tzv. *missing trader*, resp. *cross-invoicer* (jakýsi „zdokonalený“ *missing trader*, který na rozdíl od některých plátců typu *missing trader* podává daňové přiznání k DPH, toto přiznání ale obsahuje fiktivní transakce, které mají zakrýt reálné transakce typické pro rizikové zboží z Evropské unie) prokázaly jak neodvedení doměřené daně, tak následné neuhrazení daňové povinnosti (srov. sdělení místně příslušného správce daně). Nelze souhlasit s žalobní námitkou, že by nebyla prokázána chybějící daň, neboť žalovaný a správce daně ji jasně identifikovali jako daň, která měla být přiznána a odvedena, kdyby společnost Conflans v rozporu se zákonem nevykazovala jiná fiktivní plnění snižující daňovou povinnost. Chybějící daní nemusí být nutně daň daňovým subjektem přiznaná a neodvedená (v podrobnostech viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41), ale také daň vůbec nepřiznaná, ať již zatajením předmětných zdanitelných plnění, nebo vykazováním odpočtů na základě jiných fiktivních plnění. V rámci mezinárodní výměny informací pak bylo zjištěno, že ve všech případech prodeje předmětného zboží (tj. mražených kuřecích prs) žalobci společnost Conflans nakoupila zboží od svých dodavatelů za cenu 3,28 EUR, resp. 3,26 EUR a žalobci jej prodávala za cenu 3,04 EUR za 1 kg. Společnost Conflans tak v řetězci identifikovaném správcem daně prokazatelně jednala způsobem bez ekonomického

opodstatnění. Jednatelka C. C. přitom při ústním jednání s místně příslušným správcem daně, jehož zápis byl správci daně předložen v rámci mezinárodního dožádání, uvedla, že zboží prodávala za cenu nákupu zvýšenou o marži ve výši, kterou si nepamatovala. Uvedené tvrzení je však v přímém rozporu se skutečnostmi prokázanými daňovými orgány a jen podporuje podvodný charakter realizovaných obchodních transakcí, zvláště je-li v rámci daného řetězce transakcí prokázáno porušení daňové neutrality, jako tomu bylo v tomto případě. Těmito zjištěními je dána i příčinná souvislost mezi neodvedenou daní a nárokováním odpočtem daně, neboť v daném řetězci došlo prokazatelně ke snížení prodejní ceny, které nutně muselo být kompenzováno neodvedením daně. V rámci téhož řetězce pak žalobce nárokoval odpočet daně.

75. Co se týče vědomosti žalobce o podvodném jednání, i tu považuje zdejší soud v případě řetězce č. 2 za prokázanou. Objektivní okolnosti identifikované daňovými orgány jsou dle zdejšího soudu ve svém souhrnu natolik nestandardními a pochybnými, že by měly v žalobci vyvolat přinejmenším podezření na nesolidnost jeho obchodního partnera. Mezi uvedené skutečnosti daňové orgány zařadily mimo jiné virtuální sídlo dodavatele, nepatrnou historii společnosti, která vznikla jakožto *ready made* společnost, neexistenci sebe-prezentační stopy dodavatele, neplnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona, povědomost žalobce o člancích obchodního řetězce, povědomost žalobce o cenách dodávaného zboží v zahraničí a typ obchodů probíhajících formou meziskladových dodávek.
76. Soud nepovažuje za potřebné opakovat a podrobněji rozvádět, že některé skutečnosti nevypovídají o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu (např. meziskladové obchody), potažmo že by izolované posuzování některých skutečností nemělo vypovídací hodnotu (např. virtuální sídlo). Podstatné je, co soud zjistil komplexním vyhodnocením všech zjištěných skutečností.
77. Zcela jistě nelze obecně jako problematické hodnotit obchodování se společnostmi, které vznikly jako *ready made* (s čímž je také spojena např. rychlá výměna jednatele po „koupi“ společnosti). Tento způsob zahájení podnikatelské činnosti je nutno považovat za zcela běžný. Je s ním však pochopitelně spojena absence historické stopy podnikatelského subjektu. Jestliže se k tomu přidá obecně znějící předmět podnikání (byť by obchod s masem nutně z tohoto předmětu nevybočil), absence veřejné prezentace a zejména absence registrace dle § 28 odst. 4 veterinárního zákona, která je snadno ověřitelná (a její ověření by v případě žalobce s ohledem na předmět jeho podnikání mělo být naprostým základem při prověřování obchodních partnerů), bylo nutné předmětné transakce (nadto v nezanedbatelné výši) objektivně hodnotit jako silně rizikové. Soud opakuje, že žalobce by neměl hodnotit toliko soukromoprávní rizika (např. riziko nerealizace dodávky), ale také rizika veřejnoprávní (možnost odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na daňovém podvodu).
78. Žalovaný zcela správně vyhodnotil jako skutečnost, která měla žalobce vést k hlubšímu prověření jeho dodavatele, cenu masa, za kterou je od tohoto dodavatele odebíral. Žalovaný poukázal na to, že nebylo prokázáno, že by žalobce přímo věděl o tom, za jakou cenu získal předmětné zboží jeho dodavatel. Jako správné je však nutno považovat hodnocení výpovědi svědkyně V. Výpověď svědkyně jasně popisuje způsob rozhodování žalobce o tom, jak transakce uzavírá. Svědkyně přitom mimo jiné uvedla, že v případě, že by žalobce nakoupil mražené maso přímo od dodavatelů z Dánska nebo Nizozemska, nebylo by zboží po započítání nákladů a marže prodejné. Také sám žalobce uváděl, že se

pokoušel o proniknutí na trh v Nizozemsku. V letech 2013 a 2014 ostatně odebral z Nizozemska tři kamiony za cenu podstatně vyšší, než za zboží odebrané v témže období od společností moon dusk, Next wrap, Development a Conflans. Z výše uvedeného plyne, že žalobce si musel být vědom toho, že cena mraženého masa v Nizozemsku je (přínejmenším pro účely jeho rozhodování) znatelně vyšší. Za této situace si musel být také vědom extrémního rizika, že když mu takové zboží za pro něj akceptovatelnou cenu (tj. cenu podle něj běžnou na českém trhu) dodá společnost bez historie, bez zázemí, bez zkušeností a bez registrace dle veterinárního zákona, bude s vysokou mírou pravděpodobnosti nízká cena způsobena tím, že jeho dodavatel „ušetřil“ jinde, zřejmě neodvedením DPH.

79. Dokládal-li žalovaný skutečnost, že na nizozemském a dánském trhu byla tržní cena vyšší, nevycházel pouze z údajů získaných od jiných subjektů, ale také z údajů zjištěných daňovou kontrolou u žalobce nebo z výpovědi svědkyně V. Není zcela podstatné, jaká přesně byla tržní cena na těchto trzích, podstatné je, že tato cena byla evidentně vyšší než tržní cena na českém trhu. Za této situace tvoří srovnávací tabulky obsahující údaje zjištěné u jiných subjektů spíše podpůrnou roli. Kromě toho, že tyto údaje žalobce rozporuje toliko hypotetickými variantami, které by mohly vysvětlovat, proč jsou ceny v Dánsku a Nizozemsku vyšší, ignoruje skutečnost, že on sám učinil obchody v těchto zemích za srovnatelné ceny a vyšší úroveň cen potvrdila i svědkyně V. Zpochybňování zjištěných prodejních cen správcem daně proto vůbec není způsobilé vyvrátit zjištění, že žalobce přínejmenším musel vědět o tom, že s ohledem na původ zboží je pro něj cena zboží podezřele atraktivní, byť na českém trhu standardní. Jelikož správce daně ani žalovaný nepochybovali tvrzení žalobce, že cena zboží byla na českém trhu obvyklá, nemusely podrobněji (nad rámec údajů poskytnutých samotným žalobcem) zkoumat obvyklou cenu tohoto zboží na českém trhu. Správce daně nese důkazní břemeno pouze k vlastním tvrzením, na nichž staví závěry o účasti žalobce na daňovém podvodu. Na zjištění, jaká byla tržní cena předmětného zboží na českém trhu, však své závěry v tomto případě nestavěl. O těchto cenách se zmiňoval pouze v rámci reakce na žalobcovu argumentaci a vycházel přitom z údajů předložených samotným žalobcem.
80. Ačkoliv nebylo prokázáno, že by žalobce věděl, jaká byla běžná cena předmětného zboží na zahraničních trzích, bylo prokázáno, že si byl obecně vědom skutečnosti, že na nizozemském a dánském trhu bývala cena vyšší než cena na trhu českém. Není mu tedy kladeno za vinu to, že by věděl, že jeho dodavatel cenu bez DPH v daném řetězci snížil, je mu kladeno za vinu, že takovou skutečnost s ohledem na jeho zkušenosti a nedostatek informací o jeho dodavateli mohl tušit a své účasti na daňovém podvodu se mohl vyvarovat kromě kroků směřujících k ověření dodavatele (viz výše k úvahám ohledně ověřování společnosti Development) také alespoň základním šetřením ohledně tržních cen v Nizozemsku (které lze považovat za běžnou součást podnikatelské činnosti subjektů standardně obchodujících ve velkých objemech se zahraničními subjekty).
81. V neprospěch žalobce hovoří i jeho vysvětlení, že na nizozemský trh se mu nepodařilo proniknout z důvodu, že měl zájem nakupovat zboží po kamionech, kdežto dodavatelé v EU byli ochotni se bavit jen o dodávkách čítajících 10-20 kamionů, a teprve v roce 2016 se mu podařilo z Nizozemska pořídit 26 kamionů zboží. Žalobce totiž v tuzemsku v roce 2013 nakoupil cca 23 kamionů zboží a v roce 2014 dokonce cca 49 kamionů. Jestliže se namísto pořízení zboží z Nizozemska přiklonil k pořízení zboží od neověřených dodavatelů z České republiky, které zboží získávali z Nizozemska, nelze jeho přístup

vysvětlit tím, že mohl očekávat, že si tito čeští dodavatelé sjednali díky větším objemům dodávek vyšší slevy. Jednak by s ohledem na objemy jeho odběru v daném období nutně musel získat tytéž slevy sám (a neměl by tudíž potřebu realizovat obchod přes neověřeného prostředníka), jednak je výše uvedený předpoklad (slev sjednaných jeho dodavateli) v případě společnosti bez historie, bez zázemí a bez zkušeností nereálný (nehledě na to, že by bylo ekonomicky iracionální, aby tito dodavatelé své slevy bez dalšího přenechali svému odběrateli). Se stejnou argumentací lze za nereálné označit také vysvětlení nižších cen možnými zpětnými bonusy. Nutno dodat, že v případě dodávek od společnosti Conflans žalobce věděl o tom, že se jedná o dodávky z Nizozemska, neboť svědkyně C. i jednatelka žalobce potvrdily, že společně kontrolovaly zboží u kamionů holandské společnosti Ferdinand Zandbergen, které předmětné zboží vozily. Není proto podstatné, že žalobce zboží nakupoval za cenu pro něj běžnou na českém trhu, neboť věděl, že zboží pochází z jiných zemí, o nichž zároveň přinejmenším rámcově věděl, že se v nich obchoduje dané zboží obecně za vyšší tržní ceny.

82. Pro možnosti žalobce činit další opatření za účelem zamezení jeho účasti na daňovém podvodu, platí v tomto případě mimo jiné vše, co bylo řečeno v případě řetězce č. 1. Žalobce mohl přinejmenším prověřit alespoň zběžně zázemí společnosti např. prostřednictvím internetu, prověřit splnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona z jeho strany nebo učinit podrobnější zjištění ohledně tržní ceny obchodovaného zboží (jehož cena se mu musela i bez takového šetření jevit s ohledem na jeho zkušenosti jako přinejmenším podezřele atraktivní) v zemích, z nichž mu bylo jeho dodavatelem dodáváno. Pokud by tak učinil, musel by nutně dospět k závěru, že předmětné transakce byly zcela jistě zatíženy daňovým podvodem.
83. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný nepochybil, odepřeli-li uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními realizovanými dodavatelem Conflans z důvodu, že žalobce věděl, resp. mohl a měl vědět, že plnění přijatá od dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Objektivní okolnosti specifikované daňovými orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které tomuto závěru odpovídají, přičemž žalobce neprokázal, že by přijal taková opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil. Jeho tvrzení o osobních schůzkách s jednatelem a platbách po převzetí a kontrole zboží nemohou vyvrátit pochybnosti vznikající na základě prokázaných zjištění správce daně. Nelze tedy hovořit o tom, že jednal v dobré víře v korektnost uskutečňované obchodní transakce. Žalobce se přinejmenším uzavřením předmětné obchodní spolupráce rozhodl snášet nepřiměřené podnikatelské riziko, svým způsobem implicitně zahrnující také riziko, že nebude schopen před správcem daně prokázat uplatněný nárok na odpočet na DPH.

V.D.3 Řetězec č. 3 – dodavatel Next Wrap communication s.r.o.

84. V případě řetězce č. 3 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě dodavatele žalobce, společnosti Next Wrap, figurujícího v popsáném řetězci jako tzv. *missing trader*, resp. *cross-invoicer* prokázaly jak neodvedení vykázané daňové povinnosti, tak následné neuhrazení daňové povinnosti. Správci daně nebylo dodavatelem umožněno provést daňovou kontrolu za účelem ověření původu předmětného zboží dodavatele, resp. ověření správnosti jeho daňových tvrzení, neboť se po sdělení správce

daně o úmyslu zahájit daňovou kontrolu stal nekontaktním. Nelze souhlasit se žalobcem, že by nebyla prokázána chybějící daň, neboť žalovaný a správce daně ji jasně identifikovaly, když uvedli, že Next Wrap jednak vykazovala nízkou daňovou povinnost (což neodpovídá objemu posuzovaných obchodů), jednak ji nehradila. V situaci, kdy u předmětných obchodních transakcí prokazatelně snížila cenu zboží bez DPH, je zcela zřejmé, že toto snížení musela kompenzovat právě neodvedením DPH. Jelikož následně žalobcem byl uplatněn nárok na odpočet DPH, která však nebyla do státního rozpočtu odvedena, lze v případě identifikovaného obchodního řetězce konstatovat jednoznačné narušení daňové neutrality. Je tím dána i příčinná souvislost mezi neodvedenou daní a nárokováním odpočtem daně, neboť neodvedená daň kompenzující snížení prodejní ceny u jednoho článku koresponduje s odpočtem daně nárokováním u jiného článku téhož řetězce (u žalobce).

85. Co se týče vědomosti žalobce o podvodném jednání, i tu považuje zdejší soud v případě řetězce č. 3 za prokázanou. Objektivní okolnosti identifikované daňovými orgány jsou dle zdejšího soudu ve svém souhrnu natolik nestandardními a pochybnými, že by měly v žalobci vyvolat přinejmenším podezření na nesolidnost jeho obchodního partnera. Mezi uvedené skutečnosti daňové orgány zařadily mimo jiné virtuální sídlo dodavatele, nepatrnou historii společnosti dodavatele, která vznikla jakožto *ready made* společnost, osobu statutára, neodpovídající předmět činnosti, resp. prezentace jinou obchodní činností, neplnění si zákonných povinností dodavatelem (nezveřejňování účetních závěrek, nezveřejnění bankovního účtu v registru DPH, neplnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona) a typ obchodů probíhajících formou meziskladových dodávek.
86. I v tomto případě některé výše uvedené skutečnosti nevypovídají o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu (např. meziskladové obchody či nezveřejňování účetních závěrek v období následujícím po realizaci sporných transakcí), potažmo izolovaně nemají vypovídací hodnotu (např. virtuální sídlo). Podstatné opět je, co soud zjistil komplexním vyhodnocením všech zjištěných skutečností.
87. Ačkoliv nelze obecně jako problematické hodnotit obchodování se společnostmi, které vznikly jako *ready made* (s čímž je také spojena např. rychlá výměna jednatele po „koupi“ společnosti), je s tímto způsobem zahájení podnikatelské činnosti spojena absence historické stopy podnikatelského subjektu. Jestliže se k tomu v tomto případě přidá sídlo dodavatele na hromadné adrese (což lze snadno ověřit zadáním předmětné adresy ve vyhledávači na internetu) a především sebe prezentace dodavatele jako společnosti provádějící demoliční a sanační práce a absence registrace dle § 28 odst. 4 veterinárního zákona, která je taktéž snadno ověřitelná (a její ověření by v případě žalobce s ohledem na předmět jeho podnikání mělo být základem při prověřování obchodních partnerů), bylo nutné předmětné transakce (nadto v nezanedbatelné výši) hodnotit jako silně rizikové. I v tomto případě je na místě zopakovat, že žalobce by neměl přijímat pouze opatření snižující jeho soukromoprávní rizika (např. tím, že provede platbu až po převzetí), ale také rizika veřejnoprávní (tj. tím, že prověří, zda není dáno příliš vysoké riziko, že předmětná transakce je součástí daňového podvodu).
88. Ačkoliv by ve vztahu ke každé jednotlivé skutečnosti bylo možné najít určité vysvětlení, ve svém souhrnu je možnost takového vysvětlení spíše teoretická. Úkony žalobce směřující k prověření svého dodavatele však byly vzhledem k těmto okolnostem ryze formální a žalobce na základě takového prověření nemohl legitimně takovému

obchodnímu partnerovi důvěřovat. Žalobce se fakticky spolehl na teoretickou možnost vysvětlení nesrovnalostí, namísto toho, aby se snažil nalézt příčiny těchto nesrovnalostí, tj. ověřit, že se jedná o nesrovnalosti, které mají věrohodné vysvětlení. Žalobce se svým postupem vystavil dobrovolně vysoké míře rizika své účasti na daňovém podvodu, což je nutno hodnotit tak, že o své účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl.

89. S ohledem na výše uvedené indicie měl žalobce přistoupit k podrobnějšímu prověření informací o svém dodavateli, ať už prověření jeho personálního či materiálního zázemí, způsobu chodu společnosti a zajišťování dodávek, ověření skutečného předmětu činnosti společnosti, důvodu odchýlení se od dosud prezentovaného hlavního předmětu podnikání a především důvodu absence registrace dle § 28 odst. 4 veterinárního zákona. Podobně jako v řetězci č. 1 a 2 (lze proto taktéž odkázat na úvahy vyslovené výše), ani v rámci řetězce č. 3 neučinil žalobce relevantní opatření za účelem zamezení jeho účasti na daňovém podvodu. S ohledem na závažné nesrovnalosti týkající se jeho dodavatele rozhodně neměl v tomto případě zůstat u toliko formálního prověření v některých registrech (s čímž ovšem kontrastuje neprověření v databázi veřejně dostupné na www.svscr.cz).
90. Namísto skutečného prověření dodavatele žalobce vůči svému dodavateli projevil neopodstatněnou, až iracionální důvěru, kterou stvrdil tím, že úhrady u daných transakcí prováděl na účet nezveřejněný v registru plátců DPH. Veškerá žalobcova „důvěra“ v dodavatele byla založena na neznalosti informací o něm způsobené pasivitou žalobce.
91. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný nepochybil, odepřeli-li uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními realizovanými s dodavatelem Next wrap z důvodu, že žalobce věděl, resp. mohl a měl vědět, že plnění přijatá od dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Objektivní okolnosti specifikované daňovými orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které tomuto závěru odpovídají, přičemž žalobce neprokázal, že by přijal taková opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil. Jeho tvrzení o osobních schůzkách s jednateli a platbách po převzetí a kontrole zboží nemohou vyvrátit pochybnosti vznikající na základě prokázaných zjištění správce daně. Nelze tedy hovořit o tom, že jednal v dobré víře v korektnost uskutečňované obchodní transakce. Žalobce se přinejmenším uzavřením předmětné obchodní spolupráce rozhodl snášet nepřiměřené podnikatelské riziko, svým způsobem implicitně zahrnující také riziko, že nebude schopen před správcem daně prokázat uplatněný nárok na odpočet na DPH.

V.D.4 Řetězec č. 4 – dodavatel moondusk s.r.o.

92. V případě řetězce č. 4 provedeným dokazováním daňové orgány dle názoru zdejšího soudu prokázaly existenci podvodu na DPH. Identifikovaly jednotlivé články řetězce, kdy v případě subdodavatele žalobce, společnosti ALADAR s.r.o., figurujícího v popsáném řetězci jako tzv. *missing trader*, prokázaly jak nevykázání daňové povinnosti subdodavatelem, tak neodvedení daně vyměřené podle pomůcek i následné neuhrazení daňové povinnosti (srov. sdělení místně příslušného správce daně, resp. skutečnosti známé správci daně z jeho úřední činnosti). Přímý dodavatel žalobce moondusk pak v řetězci figuroval jako tzv. *buffer*, tj. formální článek, jehož funkcí je zastření vazeb mezi jednotlivými články řetězce, který typicky zakoupené zboží prodá bez větší časové

prodlevy dalšímu článku řetězce s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou obvykle i uhradí. Dodavatel moondusk právě takovou daňovou povinnost v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období duben 2013 – říjen 2013, leden 2014 a březen 2014, tj. v řádu několika tisíc korun, vykazoval, a následně také hradil. Chybějící daň byla jasně identifikována u dodavatele žalobce – dodavatele ALADAR s.r.o., neboť ten nepodal přiznání k DPH, tudíž nevykázal pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň bylo prokázáno, že v daném dodavatelsko-odběratelském řetězci došlo ke snížení prodejní ceny. Toto snížení muselo být nutně kompenzováno neodvedením daně v témže řetězci, v rámci něhož žalobce uplatňoval odpočet daně. Tím je dána i příčinná souvislost mezi chybějící daní a nárokovaným odpočtem.

93. Co se týče vědomosti žalobce o podvodném jednání, i tu považuje zdejší soud v případě řetězce č. 4 za prokázanou. Objektivní okolnosti identifikované daňovými orgány jsou dle zdejšího soudu ve svém souhrnu natolik nestandardními a pochybnými, že by měly v žalobci vyvolat přinejmenším podezření na nesolidnost jeho obchodního partnera. Mezi uvedené skutečnosti daňové orgány zařadily mimo jiné virtuální sídlo dodavatele, nepatrnou historii společnosti, která vznikla jakožto *ready made* společnost, osobu statutára, neexistenci sebe-prezentační stopy dodavatele, neplnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona, povědomost žalobce o člancích obchodního řetězce, povědomost žalobce o cenách dodávaného zboží v zahraničí a typ obchodů probíhajících formou meziskladových dodávek.
94. Ani zde nelze jako problematické hodnotit všechny výše uvedené skutečnosti. Například forma meziskladových obchodů nevypovídá o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu. Ani z toho, že žalobce znal jednatele dodavatele svého dodavatele (tj. P. M., jednatele společnosti ALADAR s.r.o., který figuroval také jako jednatel dodavatele Development), nelze dovodit nic konkrétního o vědomosti žalobce o daňovém podvodu. Jelikož nebylo prokázáno, že by žalobce musel vědět, kdo je dodavatelem jeho dodavatele, jednak nemusel žalobce vůbec vědět o tom, že P. M. v daném řetězci figuruje, jednak se s ním mohl seznámit až posléze při obchodování s dodavatelem Development.
95. I v tomto případě je však rozhodující komplexní vyhodnocení všech zjištěných skutečností. Po takovém vyhodnocení však musí soud i v tomto případě uzavřít, že žalobce o svém zapojení do daňového podvodu přinejmenším vědět měl a mohl.
96. V případě řetězce č. 4 do posuzování vstupují obdobné skutečnosti jako u řetězce č. 2, přičemž i hodnocení ze strany soudu je v tomto směru obdobné. Jednou z indicií, která sama o sobě rozhodně nevypovídá o možném daňovém podvodu, nicméně ohledně které musí nutně obchodník zbystřit, je skutečnost, že dodavatelem je zcela nový subjekt vzniklý jako *ready made* společnost bez sebeprezentační a ostatně jakékoliv jiné historické stopy. Jestliže se k tomu přidal obecně znějící předmět podnikání (byť by obchod s masem nutně z tohoto předmětu nevybočil) a zejména absence registrace dle § 28 odst. 4 veterinárního zákona, jejíž ověření by v případě žalobce s ohledem na předmět jeho podnikání mělo být základem při prověřování obchodních partnerů, bylo nutné předmětné transakce (nadto v nezanedbatelné výši) objektivně hodnotit jako silně rizikové z hlediska soukromého i veřejného práva. Z hlediska veřejného práva měla žalobce tato rizikovost vést především k hlubšímu prověření obchodního partnera za účelem eliminace možnosti, že daná transakce je zatížena daňovým podvodem.

97. Žalovaný zcela správně vyhodnotil jako skutečnost, která měla žalobce vést k hlubšímu prověření jeho dodavatele, cenu masa, za kterou je od tohoto dodavatele odebíral. Žalovaný poukázal na to, že nebylo prokázáno, že by žalobce přímo věděl o tom, za jakou cenu získal předmětné zboží jeho dodavatel. Jako správné je však nutno považovat hodnocení výpovědi svědkyně V. Výpověď svědkyně jasně popisuje způsob rozhodování žalobce o tom, jak transakce uzavírá. Svědkyně přitom mimo jiné uvedla, že v případě, že by žalobce nakoupil mražené maso přímo od dodavatelů z Dánska nebo Nizozemska, nebylo by zboží po započítání nákladů a marže prodejné. Také sám žalobce uváděl, že se pokoušel o proniknutí na trh v Nizozemsku. V letech 2013 a 2014 ostatně odebral z Nizozemska tři kamiony za cenu podstatně vyšší, než za zboží odebrané v témže období od společností moondusk, Next wrap, Development Capital a Conflans. Z výše uvedeného plyne, že žalobce si musel být vědom toho, že cena mraženého masa v Nizozemsku je (přínejmenším pro účely jeho rozhodování) znatelně vyšší. Za této situace si musel být také vědom extrémního rizika, že když mu takové zboží za pro něj akceptovatelnou cenu (tj. cenu podle něj běžnou na českém trhu) dodá společnost bez historie, bez zázemí, bez zkušeností a bez registrace dle veterinárního zákona, bude s vysokou mírou pravděpodobnosti nízká cena způsobena tím, že jeho dodavatel „ušetřil“ jinde, pravděpodobně neodvedením DPH.
98. Ačkoliv nebylo prokázáno, že by žalobce věděl, jaká byla běžná cena předmětného zboží na zahraničních trzích, bylo prokázáno, že si byl obecně vědom skutečnosti, že na nizozemském či dánském trhu bývala cena vyšší než cena na trhu českém. Není mu tedy kladeno za vinu to, že by věděl, že jeho dodavatel cenu bez DPH v daném řetězci snížil, je mu kladeno za vinu, že takovou skutečnost s ohledem na jeho zkušenosti a nedostatek informací o jeho dodavateli mohl tušit a své účasti na daňovém podvodu se mohl vyvarovat kromě kroků směřujících k ověření dodavatele (viz výše k úvahám ohledně ověřování společnosti Development) také alespoň základním šetřením ohledně tržních cen v Nizozemsku a Dánsku (které lze považovat za běžnou součást podnikatelské činnosti subjektů běžně obchodujících ve velkých objemech se zahraničními subjekty).
99. V neprospěch žalobce hovoří i jeho vysvětlení, že na nizozemský trh se mu nepodařilo proniknout z důvodu, že měl zájem nakupovat zboží po kamionech, kdežto dodavatelé v EU byli ochotni se bavit jen o dodávkách čítajících 10-20 kamionů, a teprve v roce 2016 se mu podařilo z Nizozemska pořídit 26 kamionů zboží. Žalobce totiž v tuzemsku v roce 2013 nakoupil cca 23 kamionů zboží a v roce 2014 dokonce cca 49 kamionů. Jestliže se namísto pořízení zboží z Nizozemska či Dánska přiklonil k pořízení zboží od neověřených dodavatelů z České republiky, kteří zboží získávali z Nizozemska, případně z Dánska, nelze jeho přístup vysvětlit tím, že mohl očekávat, že si tito čeští dodavatelé sjednali díky větším objemům dodávek vyšší slevy. Jednak by s ohledem na objemy jeho odběru v daném období nutně musel získat tytéž slevy sám (a neměl by tudíž potřebu realizovat obchod přes neověřeného prostředníka), jednak je výše uvedený předpoklad (slev sjednaných jeho dodavateli) v případě společnosti bez historie, bez zázemí a bez zkušeností nereálný (nehledě na to, že by bylo ekonomicky iracionální, aby tito dodavatelé své slevy bez dalšího přenechali svému odběrateli). Se stejnou argumentací lze za nereálné označit také vysvětlení nižších cen možnými zpětnými bonusy. Nutno dodat, že v případě dodávek od společnosti moondusk žalobce nutně musel vědět o tom, že se jedná o dodávky z Nizozemska (případně u dodávky od společnosti Wing Foods, Denmark, při neznalosti země odeslání zboží mohl tušit, že zboží pochází z Dánska),

neboť zboží doprovázely CMR doklady, mimo jiné uložené u skladovatele LARIS TRADING COMPANY spol. s r. o. Není proto podstatné, že žalobce zboží nakupoval za cenu pro něj běžnou na českém trhu, neboť věděl, že zboží pochází z jiných zemí, o nichž zároveň přinejmenším rámcově věděl, že se v nich obchoduje dané zboží obecně za vyšší tržní ceny.

100. Pro možnosti žalobce činit další opatření za účelem zamezení jeho účasti na daňovém podvodu, platí v tomto případě mimo jiné vše, co bylo řečeno v případě řetězce č. 1. Žalobce mohl přinejmenším prověřit alespoň zběžně zázemí společnosti např. prostřednictvím internetu, prověřit splnění registrační povinnosti ve smyslu § 28 odst. 4 veterinárního zákona z jeho strany nebo učinit podrobnější zjištění ohledně tržní ceny obchodovaného zboží (jehož cena se mu musela i bez takového šetření jevit s ohledem na jeho zkušenosti jako přinejmenším podezřele atraktivní) v zemích, z nichž mu bylo jeho dodavatelem dodáváno. Pokud by tak učinil, musel by nutně dospět k závěru, že předmětné transakce byly zcela jistě zatíženy daňovým podvodem.
101. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný nepochybili, odepřeli-li uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními realizovanými dodavatelem moondusk z důvodu, že žalobce věděl, resp. mohl a měl vědět, že plnění přijatá od dodavatele byla zasažena podvodem na DPH. Objektivní okolnosti specifikované daňovými orgány tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které tomuto závěru odpovídají, přičemž žalobce neprokázal, že by přijal taková opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil. Jeho tvrzení o osobních schůzkách s jednateli a platbách po převzetí a kontrole zboží nemohou vyvrátit pochybnosti vznikající na základě prokázaných zjištění správce daně. Nelze tedy hovořit o tom, že jednal v dobré víře v korektnost uskutečňované obchodní transakce. Žalobce se přinejmenším uzavřením předmětné obchodní spolupráce rozhodl snášet nepřiměřené podnikatelské riziko, svým způsobem implicitně zahrnující také riziko, že nebude schopen před správcem daně prokázat jím uplatněný nárok na odpočet na DPH.

V.D.5 Námitky nezohlednění některých dalších skutečností

102. Souhrnně ke všem posuzovaným řetězcům žalobce namítá také to, že žalovaný ignoroval či upozadil některé skutečnosti. Těmito námitkám však soud nepřisvědčil.
103. Na výše uvedených závěrech nemůže podle názoru soudu nic změnit tvrzení žalobce, že zboží dále dodával především menším odběratelům. Jelikož je napadené rozhodnutí postaveno na závěru, že předmětné obchody se uskutečnily, „pouze“ byly před dodáním žalobci zasaženy daňovým podvodem, nemělo již další nakládání s tímto zbožím pro posouzení věci vypovídací hodnotu. Výjimkou byl případ zjištění uzavřeného dodavatelsko-odběratelského okruhu. Takové zjištění je totiž silnou indicií nasvědčující jak tomu, že je transakce zatížena daňovým podvodem, tak tomu, že o své účasti na daňovém podvodu všichni zúčastnění ví. Ve zbytku je však nerozhodné, zda je zboží dodáváno větším či menším odběratelům, neboť faktická realizace transakcí není nijak zpochybňována.
104. Stejně tak není relevantní podíl předmětných obchodů na celkových dodávkách daného zboží v rozhodném období, či obecně na všech obchodních případech realizovaných žalobcem. To, že žalobce obchodoval s řadou jiných komodit a s řadou jiných dodavatelů,

nevyvrací ani samotnou existenci daňových podvodů, ani jeho možnost o své účasti na daňovém podvodu vědět, ani nedostatečnost přijatých opatření za účelem vyhnutí se účasti na daňovém podvodu.

105. Za relevantní nelze označit ani to, že u žalobce nedošlo k podezřelému nárůstu obrátu (toliko opačné zjištění by mohlo být indicií o možném aktivním zapojení do daňového podvodu), ani to, že žalobce pravidelně odvádí dary na dobročinnost. V posuzované věci není hodnocena „osobnost“ žalobce, nýbrž konkrétní transakce a jednání žalobce v rámci nich.
106. Soud nepopírá ani to, že jednání žalobce mělo jasnou ekonomickou logiku (nutno ovšem poznamenat, že i samotný daňový podvod má jasnou ekonomickou logiku), ani to, že čistě na základě účetního porovnání těchto obchodů s jinými vnitrostátními obchody nelze mít za to, že by žalobce získal nepřiměřenou výhodu (soud nezpochybňuje, že jeho deklarované marže u předmětných obchodů byly standardní). Tyto okolnosti však nejsou pro projednávanou věc podstatné. Jelikož není nutné prokázat, že žalobce byl do předmětných daňových podvodů zapojen aktivně, není potřeba ani předkládat důkazy o přímém profitu žalobce či s ním spojených osob z daňového úniku. Z hlediska daňového má přímý profit daňového subjektu účastnícího se daňového podvodu stejné důsledky jako nedostatečná obezřetnost daňového subjektu, který měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu a nepřijal dostatečná opatření, aby tomu zabránil. Označení žalobce jako *brokera* sice může navozovat dojem, že u žalobce nastala první z uvedených možností (tj. přímý profit z neodvedené daně), nicméně v případě nyní posuzovaných řetězců nese označení *broker* informaci pouze o tom, že žalobce si nárokuje od státu částku, která státu nebyla *missing traderem* odvedena, ač odvedena být měla. Toto označení neznamená, že by žalobce byl přímým beneficentem daňového podvodu.

IV. Shrnutí a náklady řízení

107. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
108. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 28. ledna 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.