



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobce: **BAIER-BAU s.r.o.**, DIČ: CZ 28821190
sídlem Hradiště na Písku 71, 533 52 Staré Hradiště
zastoupena advokátem JUDr. Romanem Rudolfem
sídlem Jandova 8, 190 00 Praha 9 – Vysočany

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 8. 2020,
č. j. 31489/20/5300-22444-712362,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

1. Žalobci byla platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) doměřena za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2014 DPH ve výši 351 515 Kč a současně mu byla uložena povinnost zaplatit penále ve výši 70 303 Kč. Žalobci nebyl tak přiznán jím

uplatněný nárok na odpočet DPH, který žalobce uplatnil z přijatých plnění od dodavatele R. B. v celkové hodnotě základu daně 2 221 000 Kč a daně 466 410 Kč, když předmětem těchto plnění byl materiál s obsahem drahých kovů (stříbrný granulát, dále jen „MODK“). Žalobce podal proti tomuto platebnímu výměru odvolání, které žalovaný zamítl a výměr potvrdil, přičemž v souladu se závěry správního orgánu prvního stupně neuznání nároku na odpočet DPH zdůvodnil tím, že sice žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně ze zmíněného plnění v souladu s ust. § 72 a 73 zákona č. 235/200 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „ZDPH“), avšak žalobci nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet DPH z uvedeného přijatého zdanitelného plnění od zmíněného dodavatele R. B. v uvedeném zdaňovacím období, a to z důvodu zjištění objektivních skutečností, které svědčily o zapojení žalobce v řetězci plátců účastnících se podvodu na DPH. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

2. V žalobě, obdobně jako v odvolání uvedl žalobce argumentaci, která zpochybňuje existenci základních předpokladů, daných platnou právní úpravou a konstantní soudní judikaturou pro neuznání uplatněného nároku odpočtu daně z uvedeného důvodu, tj. zpochybňoval existenci daňového podvodu a existenci objektivních okolností, svědčících o tom, že žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohl, tedy, že nebyly splněny podmínky pro odmítnutí nároku na odpočet daně. Tyto námitky uvedl v části II. žaloby, kdy pod písmenem A uváděl námitky proti závěru správce daně a žalovaného o existenci podvodu na DPH, a v části II. bod B zpochybňoval existenci objektivních okolností, které jsou součástí takzvaného vědomostního testu, který musí být proveden v případě neuznání nároku na odpočet DPH z výše uvedeného důvodu, a v bodě II. písmeno C rovněž uváděl argumentaci proti dalšímu předpokladu pro neuznání tohoto nároku, které jsou součástí tzv. vědomostního testu a týkají se přijetí rozumných opatření a dobré vůle žalobce. Konečně, v části III. opětovně uplatnil, stejně jako v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
3. Žalovaný ve vyjádření odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, uvedl argumentaci, která podporovala závěry v něm uvedené, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení

zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č. j. 7 As 185/2018-37, bod 9).

6. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolností každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s

námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

8. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13). Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

9. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
10. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na

přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47).

11. Přidaná hodnota je produktem ekonomické činnosti subjektu a jako taková je vytvářena v jednotlivých fázích obratu, přičemž k vybírání daně z přidané hodnoty dochází po částech, v jednotlivých fázích obchodních transakcí a daň z přidané hodnoty zatěžuje výlučně část hodnoty výrobku nebo služby, která byla k původní hodnotě následně přidána, nedochází tak ke zdanění celého obratu, ale pouze přidané hodnoty. Samotný systém daně pak správně žalovaný označil jako neutrální, tzn., že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu. V opačném případě je daní zatížen až konečný spotřebitel a daň je povinen odvést plátce daně, avšak břemeno samotného uhrazení daně leží na poplatníkovi, tedy konečném spotřebiteli. Aby bylo dosaženo neutrality systému daně z přidané hodnoty, byl vytvořen systém tzv. odpočtů daně. Princip neutrality není výmyslem finančních orgánů, ale je vyjádřen v čl. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, jak správně uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí. Aby plátcí daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu, na odpočet daně, musí naplnit požadavky ust. § 72 ZDPH, tj. tento nárok má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Plátce daně má nárok na odpočet daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečnění plnění, která jsou osvobozena s nárokem na odpočet daně. Samotný nárok na odpočet daně vznikne v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, ten je však jen jedním z důkazů, které správce daně musí hodnotit v rámci procesu dokazování. Daňový subjekt tak musí unést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ZDPH. Dle konstantní judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Avšak existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru tíží správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud toto důkazní břemeno ve

vztahu k těmto skutečnostem správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Rovněž v případě prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nemusí být doklady se všemi požadovanými náležitostmi (faktury apod.) podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Daňový subjekt musí přitom v daňovém řízení ve vztahu k prokázání svého nároku na tento odpočet prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcе daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz prokázání tvrzeného právního vztahu předkládá (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).

12. Formální splnění náležitostí pro uplatnění odpočtu daně na druhou stranu vybízí ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, když jsou právě vytvářeny situace, které mají formálně navodit stav, který založí nárok na odpočet daně. V případě, kdy je takový stav vytvořen v situaci daňového subjektu, získává tento nárok na odpočet, popřípadě na výplatu nadměrného odpočtu z transakcí, které nemají za cíl vytvoření zisku daňového subjektu, ale pouhé získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stát se pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality daně z přidané hodnoty, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, stává pouhým výplatcem odpočtu daně a odpočet daně v takovém případě slouží daňovému subjektu namísto zisku a stát se stává poškozeným, jelikož z veřejného rozpočtu vyplatil částku, která do něj nepřišla, ačkoliv měla. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným reálným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Může však dojít i k tomu, že nárok na odpočet daně bude upřen pro samotnou účast na daňovém podvodu bez nutnosti zkoumání naplnění hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39, bod

33). V rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30 (bod 16) je ve vztahu k důvodům pro nepřiznání nároku na odpočet DPH uveden následující jasný závěr:

„[j]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]).“ „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce

DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

13. Pokud se v daňovém řízení prokáže, že se daňový subjekt vědomě účastnil obchodních operací, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, přičemž cílem těchto transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu – tedy jednalo se o podvod na DPH, tak tato okolnost má bez dalšího za následek ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a postačuje k zamítnutí žaloby. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel, když „... pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla, nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“
14. Podvodem na DPH je dle praxe případ, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň státu a další subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45). Podvody jsou daňovými subjekty „páchány“ v mnoha různých formách, jednou z nich je řetězový podvod, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale neodvede DPH státu (ten je označován jako „missing trader“), pak zůstane nekontaktní a tváří se, jako by neexistoval, nepodává daňová přiznání, nereaguje na žádné výzvy správních orgánů, jeho sídlo je jen symbolické. Poté je toto zboží přeprodáváno v řetězci firem, kdy další subjekt si „hraje“ na poctivého plátce DPH, když zboží prodá s minimálním ziskem a přizná daň v minimální výši, jeho úkolem je vzbudit dojem řádného obchodu (je označován jako „buffer“), jakmile vznikne správci daně podezření ze spáchání daňového podvodu a je např. zahájena daňová kontrola, pak se začne „vymlčovat“, je např. nekontaktní. Poté další ze subjektů v tomto řetězci prodá dalšímu subjektu v řetězci toto zboží za cenu s DPH, kterou však neodvede státu. Další účastník podvodného řetězce prodá zboží dalšímu subjektu a požaduje po státu výplatu DPH (je označován jako „broker“). Pokud je zboží přeprodáváno v uzavřeném kruhu, jedná se o „kolotočové“ či karuselové obchody. Subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je

tzv. buffer (v překladu doslova nárazník). Jedná se zpravidla o subjekt, který figuruje v řetězci čistě formálně, neboť zakoupené zboží bez větší časové prodlevy a prodá dalšímu článku řetězce často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou posléze obvykle také uhradí. Úkolem buffera v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastříti vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Subjekt zastávající v řetězci pozici buffera je proto obvykle pro správce daně kontaktní a navenek s ním určitý čas spolupracuje, avšak v případě odhalení daňového podvodu zpravidla nedisponuje dostatečným majetkem k úhradě daně, nebo se pro správce daně stane nekontaktním až v době, kdy správce daně začne šetřit či prokáže podvod v řetězci. Konečně subjekt, který si po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet, případně plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce, je označován jako broker.

15. V případě řetězových podvodů jsou podle žalovaného jednotlivé řetězce často konstruovány tak, aby jejich posledním článkem, který uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byl subjekt reálně vykonávající podnikatelskou činnost, tedy ve všech podstatných ohledech běžný obchodník. Tento běžný obchodník se obvykle obchodování v řetězci neúčastní s cílem získání neoprávněné daňové výhody, ale naopak má zájem plnění zasaženého daňovým podvodem využít pro svou ekonomickou činnost. Atraktivita zapojení takového subjektu do podvodného řetězce spočívá v tom, že pro organizátory podvodu odpadá riziko, že jimi uplatněný nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty bude správcem daně zpochybněn, neboť toto riziko přesouvají právě na onoho běžného obchodníka, který předmětný nárok uplatní u správce daně. Jako „přidanou hodnotu“ zapojení běžného obchodníka do takového podvodného řetězce je pak třeba vnímat skutečnost, že je tak zajištěn odbyt pro plnění zasaženého daňovým podvodem, jehož nákup subjektem, který jej reálně využije v rámci své ekonomické činnosti, dodá předmětnému plnění zdání legality a zamaskuje tak jeho podvodný charakter.
16. Účastí v takovém podvodném řetězci tedy tento běžný obchodník napomáhá pachatelům daňového podvodu v jeho úspěšné realizaci. Pokud o této skutečnosti ví, nebo s ohledem na konkrétní okolnosti případu může a má vědět, ale neučiní přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil, jedná se ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie o důvod pro odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, zda má z podvodného jednání nějaký prospěch.
17. Výjimkou ze základní zásady vymezené ve výše citované judikatuře, tj. že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví, nebo nemůže vědět, je prokázání objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. V takovém případě tento subjekt získá neoprávněnou daňovou výhodu (srov. výše zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie a dále srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který se ztotožňuje s těmito závěry). Daňový orgán musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit tento závěr, tj. že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím

v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V tomto směru tíží daňové orgány důkazní břemeno a správce daně musí dle ustálené judikatury SDEU a NSS „učinit“ v daňovém řízení tři kroky, tj. 1. zjistit existenci podvodu, 2. na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a 3. zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, přičemž kroky č. 2 a 3 jsou součástí tzv. vědomostního testu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). Ten nemusí být proveden, když existují takové objektivní okolnosti, které mohou u správce daně vzbudit důvodné podezření o podvodném charakteru obchodů (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 „Italmoda“). Zároveň je třeba uvést, že povinností správních orgánů či správních soudů není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, jen musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, dále ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Skutečnost, že se na daňový subjekt, který věděl nebo mohl vědět a měl vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem, hledí jako na spolupachatele podvodu z pohledu daňového práva, nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, přičemž důsledkem toho je pouze ztráta nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58).

18. Posledním krokem, který je součástí vědomostního testu, je zjištění skutečnosti, zda daňový subjekt doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Břemeno tvrzení a důkazní ve vztahu k tomuto kroku tíží daňový subjekt, správce daně není povinen vyhledávat za něj tato opatření (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).
19. V daňovém řízení je pak posuzována každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142), přičemž zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33). Požadavek na přijetí přiměřených opatření stanoví i judikatura NSS, např. v rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, je uvedeno, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, *„aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, 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 obchodních partnerů.“*

20. V neposlední řadě je třeba uvést, že zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, tj. že takové osobě nemůže nárok na odpočet DPH ani vzniknout (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011, ve věci C-285/09 R), přičemž logicky v tomto případě je nadbytečné provádět zmíněný vědomostní test.
21. A v dané věci byly nepochybně splněny podmínky pro aplikaci výše zmíněných závěrů, a to z následujících důvodů:
22. V projednávané věci ze správního spisu vyplývá a mezi účastníky není sporné, že žalobci byla za výše zmíněná zdaňovací období doměřena DPH, když mu nebyl uznán nárok na odpočet DPH z plnění od dodavatele R. B. výše specifikovaném. Důvodem pro neuznání tohoto nároku byl závěr správce daně a žalovaného o tom, že v případě zmíněných plnění došlo k narušení neutrality daně, jelikož obchodní transakce žalobce byla zatížena podvodem na DPH, přičemž existovaly takové nestandardnosti, respektive indicie o riziku zapojení žalobce do podvodného řetězce, které byly žalobci známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokázaly, že žalobce věděl či minimálně vědět mohl (měl alespoň nabyt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, a zároveň, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal opatření, která mohou po něm být rozumně požadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, respektive opatření, jimiž by své účasti v tomto řetězci předešel. Správce daně, potažmo i žalovaný vycházeli z provedení zmíněných tří kroků, jejichž součástí byl i výše zmíněný vědomostní test, přičemž zmíněné indicie jednak o existenci podvodů na DPH a jednak o zapojení žalobce do podvodného řetězce vyplynuly z ucelené a navzájem související řady jednotlivých skutečností a okolností, specifikovaných jak ve Zprávě o daňové kontrole, tak i v žalovaném rozhodnutí. Žalobce však v žalobě uvedené závěry, vyplývající ze zmíněných třech kroků, popírá v žalobě, stejně tak, jak učinil v odvolání proti rozhodnutí správce daně (dodatečný platební výměr) a v podstatě ve velké části opakuje argumentaci z odvolání. V prvním žalobním bodu (II. bod A) zpochybňuje existenci podvodu na DPH, když tvrdí, že žalovaný „identifikoval“ nikoliv podvodný, ale pouze obchodní řetězec. Žalobce stejně jako v odvolání tvrdil, že za chybějící daň označil správce daně nedoplatky, kdy se jednalo v podstatě o nekonkrétně vyčíslené nedoplatky a „drobné nedoplatky“, „pokud jde o konkrétní vyčíslený nedoplatek, tak se jedná o daň stanovenou na základě pomůcek, protože nebylo podáno daňové přiznání“. Žalobce tvrdil, že vyměřenou, byť nezaplacenou daň, nepovažuje za „chybějící daň“ narušující neutralitu, respektive „systém daně z přidané hodnoty ve smyslu směrnice Rady 206/112/ES“. Zároveň žalobce tvrdil, že „je současně otázkou, zda sám správce daně prvního stupně učinil dostatečné opatření proti touto kontrolou dotčeným daňovým únikům, když subjekty uvedené v řetězci nepodávaly přiznání i několik měsíců před tímto zdaňovacím obdobím“, nepodáním přiznání, respektive nevyměřením DPH se uvedený řetězec přeruší, ale nelze z toho dovozovat narušení neutrality daně, což tvrdil žalobce na straně 4, druhý odstavec žaloby. Podle názoru žalobce žalovaný neprokázal existenci řetězce s chybějící daní, související se zdanitelným plněním žalobce. Krajský soud k tomu uvádí následující závěry:
23. Předně je třeba uvést, že jako chybějící daň není možné pouze hodnotit situaci, kdy je daň vyměřena a daňový subjekt ji nezaplatí. Aby mohla být splněna první podmínka pro neuznání odpočtu na DPH z uvedeného důvodu, tj. musí být prokázána existence podvodu

na DPH, musí ke zjištěnému neodvedení daně v řetězci přistoupit ještě další okolnosti, které nasvědčují tomu, že se o podvodný řetězec jedná. Tím je skutečnost, že tyto subjekty v řetězci fungují jako tzv. missing trader, jak soud výše uvedl, tj. jsou pro správce daně nekontaktními a v podstatě znemožní prošetření celého případu z hlediska, zda se nejedná o podvodný řetězec. Ke zjištěnému neodvedení daně proto musí přistoupit další nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo pouze z toho důvodu, že daň třeba nedopatřením nebyla v tomto řetězci zaplacená, ale tyto nestandardní okolnosti nasvědčují tomu, že se jednalo

o neodvedení daně v důsledku podvodného jednání. A právě typické je pro společnosti toho typu postup, kdy tato společnost jako plátce DPH „prodá zboží s DPH“, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální, zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují apod. (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2006-55, a dále například ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). Přesně tak tomu bylo i v projednávaném případě. Celý řetězec, kterého se účastnil i R. B. jako dodavatel zmíněného zboží (MODK – stříbrný granulát, tedy materiál s obsahem drahých kovů), který toto zboží odebíral vždy od dodavatele Dynasty Partner s.r.o., a součástí tohoto obchodního řetězce byly další subjekty, které ostatně jsou, stejně jako osoba pana R. B., zdejšímu soudu známy v souvislosti s jejich účastí v podvodných řetězcích v souvislosti s obchodováním s tímto zbožím (srov. například věci vedené pod sp. zn. 52 Af 22/2019 a 52 Af 51/2018 zdejšího soudu, kdy v podvodných řetězcích vystupoval například R. B., společnost Votava & Votavová s.r.o., P. M., J. D. a dále zejména vždy společnost Dedra DMBH z Německa jako konečný odběratel, jenž byl do obchodních řetězců zařazen jako zahraniční odběratel právě v souvislosti s možností uplatnit nárok na odpočet DPH při dodání zboží do zahraničí, atd.). Chybějící daň byla zjištěna u společností Apogeus-extra s.r.o., Bawerol Plus s.r.o., Commodity Export s.r.o., EDIT CONSULT s.r.o., JAKRSTAV s.r.o., J. Š., P. M., REFORMA Z PRAHA s.r.o. a VS trade, s.r.o. Jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí a ze Zprávy o daňové kontrole a ostatně ani tyto skutečnosti ani žalobce v žalobce nezpochybnil, například společnost Apogeus a společnost BAVEROL nepodávaly vůbec daňová přiznání, a právě za předmětné zdaňovací období nebylo podáno daňové přiznání a tyto společnosti byly nekontaktní, správce daně zaslal výzvu k podání daňového přiznání za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2014, na výzvu nebylo reagováno, evidence adres sídla odpovídají virtuálnímu sídlu, na kterém se nikdo ze společností fakticky nevyskytuje, společnost EDIT rovněž nepodala daňové přiznání a na výzvu správce daně nereagovala atd. (srov. další skutečnosti, které se týkají těchto subjektů, které byly členy podvodného řetězce, jsou uvedeny podrobně ve Zprávě daňové kontroly na str. 9-26 a dále v žalovaném rozhodnutí v bodu 47 a násl.) Z těchto závěrů správce daně a žalovaného se krajský soud musí zmínit o P. M., jako členu tohoto řetězce, u něhož byla zjištěna chybějící daň a o němž správce daně na str. 19 Zprávy o daňové kontrole uvádí, že P. M. byl ovládán bratry D., o čemž *„existuje i důkaz vysílání České televize, který svědčí o zapojení P. M. do podvodného řetězce s MODK.“* K tomu krajský soud uvádí, že tato skutečnost byla prokázána i v jiném, obdobném řízení, a to v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 22/2019, když žalobcem byl v této věci právě R. B., přičemž rovněž se jednalo o neuznání odpočtů na DPH v souvislosti s existencí podvodného řetězce

při obchodování se stejnou komoditou, tedy s granulátem stříbra – MODK a právě členem podvodného řetězce byl nejen R. B., ale i P. M. a společnost Bawerol Plus, přičemž P. M. i Bawerol Plus, s.r.o., a i pan B. jsou součástí podvodného řetězce i v nyní projednávané věci. V této výše označené obdobné věci žalovaný vycházel ze zjištění, které žalobce ani v této jiné věci nepopřel, že P. M. má bydliště na Magistrátu města Liberec (takzvaná ohlašovna), která „se správcem daně nekomunikuje, součástí spisu je také záznam televizního pořadu *Petra Klímy* vysílaného Českou televizí (viz. č.j. 45066/18), který byl pořízen investigativními novináři v rámci veřejnoprávního média, proto tento záznam lze připustit jako doplňující důkaz. V tomto dokumentu vystupuje osobně P. M., který přiznává, že působil v roli tzv. bílého koně, tedy v pozici osoby, jejíž jediný účel je formálně působit na určité pozici či v obchodním řetězci, aby zakryla jednání jiných osob, J. Š. pak měl být v době prověřování ve výkonu trestu odnětí svobody.“ Tento závěr, obsažený v rozsudku zdejšího soudu ve věci vedené pod sp. zn. 52 Af 22/2019, v podstatě potvrdil i správce daně na str. 19 Zprávy o daňové kontrole, která se týká popisu zapojení P. M. do podvodného řetězce s MODK a v souvislosti se zmíněným pořadem České televize. Tento závěr žalovaného (bod 57) žalobce ani v žalobě nezpochybnil, tedy je nesporné, že bylo plně prokázáno, že se o podvodný řetězec jednalo a že byla prokázána první podmínka pro neuznání nadměrného odpočtu DPH z uvedeného důvodu, tj. existence daňového podvodu. Skutečnost, že P. M. zastával v řetězci subjektů roli tzv. „bílého koně“ svědčilo i čestné prohlášení P. M., podle něhož byl ovládán bratry D., kteří za něj vystavovali formální doklady, přičemž P. M. do styku se svými deklarovanými dodavateli zboží vůbec nepřišel (srov. bod. 69 žalovaného rozhodnutí, tuto skutečnost v něm uvedenou žalobce v žalobě vůbec nepopřel).

24. Na tomto místě lze tak souhlasit s tvrzením žalovaného, že „pokud by nemožnost ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by společností organizujícím podvod na dani, aby do řetězce společnosti vložily jednu nekontaktní společnost, která nepodá za předmětná zdaňovací období daňová přiznání a tím by znemožnily postižení jejich podvodného jednání“ (srov. bod 25 žalovaného rozhodnutí). Těchto nekontaktních společností bylo však nepoměrně více a žalobce se v žalobě „zmohl“ pouze na zpochybnění závěru správce daně a žalovaného, které se týkaly společnosti JAKRSTAV, přičemž to nebyla jediná společnost jako součást zmíněného podvodného řetězce, která byla nekontaktní a neodvedla DPH. Navíc závěry žalovaného a správce daně žalobce zcela účelově zkreslil, neboť v žalobě na str. 4, předposlední odstavec, účelově odkázal v souvislosti s touto společností na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 333/2017, podle něhož správně vyměřená daň nemá povahu daně „chybějící“, ale zcela ignoroval skutečnost, že se v případě této společnosti nejednalo pouze o řádně vyměřenou daň, která nebyla pouze uhrazena, ale že tato společnost byla zcela nekontaktní vůči správce daně (bod 55 žalovaného rozhodnutí, který žalobce nezpochybnil). K uvedeným závěrům, které se týkaly hodnocení zmíněných společností na pozici „missing trader“ (obsažených v bodu 46-62, na které krajský soud v podrobnostech odkazuje), přistoupily i další okolnosti, které svědčily o nestandardnosti obchodu s danou komoditou (MODK). O této nestandardnosti svědčí například následující závěry žalovaného, které svědčí o propojení jednotlivých článků řetězce, tj. jednotlivých subjektů vystupujících v těchto řetězcích, kteří jsou známy nejen zdejšímu soudu z obdobných řízení (viz shora uvedené věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 51/2018 a 52 Af 22/2019), přičemž se jedná o osoby, jenž jsou známy krajskému soudu z těchto obdobných řízení, kdy je stejným způsobem popsána jejich funkce v obchodních řetězcích při obchodování s uvedenou komoditou a v nichž vystupovali jako další účastníci další subjekty, které jsou součástí

obchodního řetězce, popsaného v žalovaném rozhodnutí, tj. například společnost Votava & Votavová, s.r.o., a zejména pan R. B., ten se vyskytuje jako specialista na účast v obchodování s MODK v podvodných řetězcích snad ve všech takových řetězcích při obchodování s danou komoditou (jak vyplývá z rozhodovací činnosti podepsaného soudu v souvislosti s řízeními, vedenými pod zmíněnými spisovými značkami). Pravděpodobně jako v těchto podobných případech byla zjištěna vzájemná propojenost jednotlivých článků v řetězcích, kdy „jak bylo zjištěno, J. a K. D. jsou bratři. Jejich bratranec je M. D, jednatel společnosti Dynasty. J. D. je bývalý tchán J. D. M. L. (jednatel společnosti Sanderosan) byl nevlastní bratranec M. D.. Z tohoto plyne, že mezi subjekty Sanderosan, Dynasty, Krevoy, J. D., K. D. a J. D. jsou příbuzenské vztahy a tyto subjekty tak jsou vzájemně propojeny. Dále společnosti Camalin, Derliset a Liverde byly propojeny osobou jednatele (J. Č.) a společníka (společnost BLARICUM, SE, DIČ: CZ28915453 – tato společnost byla dne 13. 4. 2017 zrušena; dále jen „Blaricum“). Předsedou představenstva společnosti Blaricum byl F. Z., který na základě plné moci vystupoval za všechny tyto společnosti. Společnosti Blaricum, Camalin, Derliset i Liverde měly v dané době také stejné sídlo. Byť společnost Blaricum v nyní šetřených transakcích formálně nevystupovala, byla jejich zprostředkovatelem právě pro trojici zde uvedených vzájemně propojených společností. Sídlo na stejné adrese měly také společnosti Aurum, Edit a Esprit, které byly současně propojeny osobou jednatele a společníka. Osoba J. D. vystupovala v předmětných řetězcích jednak jako fyzická osoba a jednak jako jednatel společnosti Krevoy. Adresa provozovny společnosti Dynasty a J. D. je totožná. Z výše uvedeného je zřejmé, že v nyní šetřených obchodních řetězcích vystupovaly skupiny vzájemně propojených subjektů, jejichž jednotliví členové mezi sebou zboží neprodávali. Jak plyne z bodu (64), tento způsob obchodování postrádá ekonomické opodstatnění a nelze jej považovat za standardní. Personální propojenost mezi jednotlivými články obchodního řetězce je jedním z významných znaků, na základě kterých lze na existenci daňového podvodu usuzovat (viz například rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2017, č. j. 31 Af 64/2015-66 či rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 5. 2018, č. j. 51 Af 21/2107-36).“ Zároveň žalovaný v této části rozhodnutí popsal další nestandardnost obchodování, spočívající v tom, že mnoho ze subjektů zainteresovaných v šetřeném obchodním řetězci po uskutečnění daných transakcí utlumilo svoji činnost, byly označeny za nespolehlivé plátce či osoby, byla jim zrušena registrace k DPH, některé společnosti vstoupily do likvidace a byly zrušeny, tedy jak žalovaný uvedl, „tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojení těchto společností v řetězci bylo čistě účelové, a to s cílem znesnadnění, zmapování toku zboží a zastření podvodného jednání“, dále žalovaný uvedl, že „o účelovosti vytvořených řetězců svědčí také fakt, že mnoho těchto subjektů se obchodování s MODK před svým zapojením do předmětných obchodů nějak nezabývalo, což se týkalo žalobce.“ V této souvislosti žalovaný v bodu 41 žalovaného rozhodnutí uvedl, že hlavní ekonomickou činností žalobce je výstavba bytových a nebytových prostor, kterou se převážně zabývá, a jen ve zdaňovacím období listopadu roku 2014 nakoupil od R. B. dvě dodávky MODK, tedy tímto nákupem vybočil z předmětu své ekonomické činnosti a v té dále pokračoval, tuto skutečnost, tvrzenou žalovaným, žalobce nepochybnil ani v žalobě. Dále se jedná o další osoby, například společnost Krevoy, Aurum, K. D., atd., jak uvádí žalovaný v bodu 66 žalovaného rozhodnutí, tyto skutečnosti rovněž žalobce ani v žalobě nepopřel. A navíc žalobce ani nepopřel, že právě předmětná komodita, respektive obchod s drahými kovy, je rizikový obchod, který je právě zasažen podvodným jednáním v souvislosti s uplatňováním nároku na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č.j. 3 Afs 5/2017-56), přičemž je nesporné, že drahé kovy jsou komodita, která je specifická vázáním významných

finančních prostředků na relativně malé zboží, kdy se přímo nabízí pro eventuální daňový podvod, ostatně z rozhodovací činnosti nejen krajského soudu, ale i z rozhodovací činnosti NSS, je dostatečně známo, že právě tato komodita je pravidelně využívána k obchodům zasaženým podvodem na DPH, když jednou jsou to cihly zlata, podruhé se jedná o slitky stříbra (srov. například rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Další skutečností, kterou popsal správce daně ve Zprávě o daňové kontrole a žalovaný v žalovaném rozhodnutí, která svědčí o nestandardnosti těchto obchodů v daných řetězcích, jak bylo v řetězcích zboží placeno, tedy po částech tak, aby nedošlo k překročení limitní hodnoty stanovené zákonem č. 254/2004 Sb., přičemž skutečnost, že platby vysokých částek v hotovosti v případě, že subjekty disponují bankovním účtem, je v běžném obchodním styku nestandardní (srov. například rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

25. O nestandardnosti obchodů svědčí řada dalších skutečností, které jsou popsány podrobně ve Zprávě o daňové kontrole a dále i v žalovaném rozhodnutí (body 70 – 81 žalovaného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje). Právě v této části žalovaného rozhodnutí je popsán způsob obchodování žalobce s R. B., respektive okolnosti zmíněného jednoho obchodu, kdy obchodní spolupráce mezi žalobcem a R. B. probíhala na základě ústní dohody. K tomu sice žalobce jak v odvolání, tak i v žalobě, tvrdil, že se s R. B. zná, a že mu věřil. K tomuto tvrzení žalobce, které uplatnil i v odvolání, žalovaný uvedl následující závěry, které žalobce nevyvrátil a nenapadl věcnou námitkou ani v žalobě, přičemž sám soud nemůže vyhledávat argumentaci, která by směřovala proti závěrům žalovaného, když ji neuvedl sám žalobce v žalobě. Proto soud uvádí argumentaci žalovaného k této námitce, kterou považuje za přezkoumatelnou, srozumitelnou, vyvracející tuto námitku žalobce:

„Jak z výše uvedených skutečností tvrzených odvolatelem vyplynulo, tak v daném případě byla obchodní spolupráce mezi odvolatelem a R. B. uzavřena na základě ústní dohody, tj. bez písemné smlouvy upravující práva a povinnosti jednotlivých stran, např. způsob dodání, kritéria objednaného zboží, způsob stanovení ceny, reklamace, úroky z prodlení úhrad atd. Odvolatel tvrdil, že svému dodavateli věřil, neboť jej zná dlouho. Vzhledem k tomu, že se jednalo o komoditu, se kterou odvolatel do té doby neměl žádné zkušenosti, tedy tvrdil, že jej sám dodavatel, kamarád R. B., poučil, a zároveň vzhledem k tomu, že se jednalo o zboží za více jak dva milióny korun, tak absence písemného ujednání i přes známost nemůže být shledána jako postup v souladu s péčí řádného hospodáře. Rovněž pak odvolatel neuvedl, co bylo obsahem alespoň ústní dohody stran výše uvedených podmínek této obchodní spolupráce. Pouze uvedl, že hrazeno bylo předem na bankovní účet a případná změna ceny se následně vyrovnala. Odvolací orgán považuje tento postup za nestandardní a neshledává v něm ekonomickou logiku, když odvolatel předem hradí za zboží, které neměl možnost ověřit, zvláště když se jedná o pro něj novou komoditu MODK, a není pak ani zřejmé, jak se určovala úprava ceny a tato se vypořádávala až následně po kontrole zboží. Odvolací orgán k tomu opakovaně uvádí, že se jednalo o dvě dodávky během jednoho týdne, a to v ceně přes dva milióny korun, přičemž za šetřené zdaňovací období tyto dvě dodávky tvořily cca 92 % z celkových přijatých plnění odvolatele. Úhrady tak vysokých částek předem považuje odvolací orgán za nestandardní, a to zejména z důvodu nemožnosti ověření si zboží a vědomosti o následných úpravách ceny zboží. V případě, že by konečná cena byla nižší, než odvolatelem již uhrazená, neměl odvolatel žádnou záruku, že mu R. B. tento rozdíl vrátí, když ani neměli uzavřenou písemnou smlouvu. Nadto odvolatel tvrdil, že získal větší finanční obnos, který chtěl uplatnit, přičemž jej uplatnil pouze na

dvě objednávky, neboť na více obchodních případů neměl finanční prostředky, a přesto bradil tak vysoké částky předem.

K nestandardnosti této obchodní transakce pak přispívá i skutečnost, že zboží bylo R. B. dovezeno k domu odvolatele a na stejném místě po půl hodině předáno odběrateli společnosti Bedra, kterého doporučil sám R. B.. Odvolacímu orgánu není zřejmé, proč R. B. nejednal napřímo se společností Bedra, když ji sám znal a sám odvolateli doporučil, ale využil jako mezičlánek odvolatele. Toto jednání se odvolacímu orgánu jeví jako účelové. Shodně pak muselo být odvolateli zřejmé, a to i společnosti Bedra, že na zboží musí váznout marže, která se přes mezičlánek odvolatele musela navýšit. Není tak zřejmé, proč by společnost Bedra za standardních okolností k takové spolupráci přistoupila, kdyby měla smýšlet s ekonomickou logikou běžného podnikatele.

Za vysoce nestandardní pak odvolací orgán považuje postoj odvolatele ke kontrole kvality zboží, obzvláště když se jednalo o jemu novou komoditu, za kterou měl dodavateli předem uhradit přes dva milióny korun. Odvolatel ke kontrole uvedl, že věřil R. B. a pytle se zbožím nikdy neotvíral, neboť tím by byly znehodnoceny. Odvolatel se v každém podání odvolával na certifikát kvality, který by dle něj pozbyl platnosti, pokud by se pytle otevřely. Odvolatel však v průběhu řízení žádný takový certifikát nepředložil. Výhradní dodavatel odvolatele R. B. při jiném řízení vypověděl, že kontrolu kvality zboží sám nikdy neprováděl a věřil svému dodavateli (viz bod [70]). O žádném certifikátu se nezmínil, lze tak usuzovat, že žádný certifikát kvality neexistuje a zároveň, že v daném obchodním řetězci neprobíhala žádná kontrola kvality zboží, ale vše fungovalo na principu „důvěry ve svého dodavatele“. Takový postup nelze shledat za standardní ani obezřetný, a to i vzhledem k předmětu zboží a jeho ceně. Měření kvality obsahu pytle spektrometrem přes pytel, nikoliv po jeho otevření, se odvolacímu orgánu jeví pouze jako účelové, a to vzhledem k tomu, že ruční spektrometr nemá takovou kapacitu, aby skrze látku odhadl správné hodnoty obsahu pytle (je schopen pouze zjistit, zda se jedná o zlato nebo stříbro, ale neumí určit ryze granulátu stříbra), což uvedl i odvolatel, když se vyjádřil, že neví, zda lze přes pytel naměřit potřebné hodnoty, ale je to otázka důvěry v dodavatele zboží. Nelze tak na základě tohoto měření spektrometrem přes pytel usuzovat, že zboží v pytli mělo požadované kvality, což nevěděl ani odvolatel, který neměl povědomost o tom, zda se dá spektrometrem zjistit požadovaná informace a hodnoty obsahu pytle. Odvolatel uvedl, že pytle byly váženy, ale zároveň uváděl, že zboží bylo R. B. dovezeno k jeho domu a do půl hodiny bylo odvezeno společností Bedra. Vzhledem k tak krátkému časovému období předání zboží není pravděpodobné, že by se odvolatel jakkoliv ověření zboží věnoval. Dále se za vysoce nestandardní postup jeví předávky zboží „z auta do auta“, jak uvedl R. B. (viz bod [70]). Jak již výše odvolací orgán uvedl, průběh tohoto obchodního případu, kdy bylo zboží dovezeno k domu odvolatele jeho dodavatelem, a do pár desítek minut dorazil odběratel odvolatele a zboží převzal, nevykazuje standardní znaky takovéto spolupráce, a to jak vzhledem k rizikovosti této komodity, tak i výši ceny plnění. Nestandardní se pak jeví také skutečnost, že odvolatel svému dodavateli bradil předem, ale od svého odběratele se spokojil s úhradou až pár dní po předání zboží, ačkoliv neměl uzavřenou žádnou písemnou smlouvu, která by chránila jeho práva a zájmy a měl by tak jistotu, že mu bude za zboží uhrazeno. Ačkoliv odvolatel tvrdil, že pojištění nebylo třeba, neboť se zbožím nakládal po krátkou dobu, tak odvolací orgán má právě za to, že zboží mělo být pojištěno proti případu jeho neúhrady, a to vzhledem ke skutečnosti, že společnost Bedra zboží odvezla a měla bradit až následně, po ověření kvality zboží. Pokud by kvalita neodpovídala dohodě, což odvolatel nemohl ověřit, když sám kvalitu zboží neproveroval, tak

společnost Bedra nemusela odvolateli hradit, případně mohla požadovat slevu apod., přičemž odvolatel by neměl možnost obrany, shodně pak nemusela úhradu za zboží provést.“

26. Krajský soud se tak ztotožňuje se závěrem žalovaného, že zmíněný obchodní řetězec vykazuje znaky typické pro podvodné jednání, když v něm bylo nalezeno velké množství nestandardností právě pro podvodné jednání, a to nejen u žalobce, ale i u jeho dodavatele R. B. a odběratele společnosti BEDRA GMBH, ale i dalších subjektů v obchodním řetězci, který zasažen podvodem nepochybně ve smyslu výše zmíněné judikatury SDEU a NSS byl, ostatně tyto subjekty, jak soud již výše uvedl, z velké části figurovaly i v jiných obdobných řetězcích při obchodování s danou komoditou.
27. Další argumentaci uvedenou v tomto žalobním bodu (bod II. bod A) považuje krajský soud za spekulativní a účelovou, která vytrhává z žalovaného rozhodnutí jednotlivé závěry a nemůže sama o sobě bez dalšího vyvrátit zcela jasné a přesvědčivé závěry správce daně a žalovaného o existenci podvodu na DPH. Například žalobce zpochybňuje skutečnost, že v daném případě se jednalo o obchodníky s MODK, žalovaný zkratku „MODK“ vysvětluje na straně 5 zprávy o daňové kontrole jako materiál s obsahem drahých kovů, tedy *„nic co by mělo jakoukoliv konkrétní souvislost s předmětným, nezpochybnitelně identifikovatelným stříbrným granulátem, se kterým obchodoval žalobce“*. K tomu je třeba jen uvést, že v bodu 3 žalovaného rozhodnutí žalovaný uvedl, že předmětem transakcí byl materiál s obsahem drahých kovů – stříbrný granulát (dále jen „MODK“), přičemž provázanost obchodu s touto komoditou prokazuje existence zmíněného řetězce s uvedenými subjekty, a pokud žalobce by tvrdil, že se jednalo o komoditu jinou, tak by to musel v žalobě, respektive již v daňovém řízení konkrétně uvést, protože důkazní břemeno v takovém případě nesl žalobce, přičemž ze Zprávy o daňové kontrole jasně vyplývá, že se jednalo o obchodování s touto komoditou. O účelovosti námitek žalobce svědčí jeho tvrzení, že žalovaný neuvedl ve Zprávě o daňové kontrole žádnou „chybějící daň“. Zprávu o daňové kontrole nevyhotovil žalovaný, ale správce daně, údaje o chybějící dani jsou popsány v žalovaném rozhodnutí dostatečným způsobem (body 46 a násl. žalovaného rozhodnutí).
28. V rozporu s výše uvedenými závěry je rovněž tvrzení žalobce o tom, že *„nepodáním přiznání, respektive nevyměřením daně z přidané hodnoty za tato období se nejen že uvedený řetězec přeruší, ale nelze z toho dovozovat narušení neutrality, neboť v takovém případě žádný nárok na daň z přidané hodnoty nevzniká, respektive nárok nikdo neuplatňuje“*. To žalobce uvádí jen pouze svou vlastní představu, která by v případě její aplikace v praxi znemožnila státu vůbec kontrolu nad těmito podvodnými způsoby vylákání DPH od státu, protože jak již soud výše uvedl s odkazem na správný závěr žalovaného (bod 25), pak by stačilo společností organizujícím podvod na dani, aby do řetězce společnosti vložili jednu nekontaktní společnost, která by nepodala za zdaňovací období daňové přiznání a tím by byl znemožněn postih podvodného jednání, když by podle názoru žalobce tato nekonstantnost vůbec nebyla podstatná, ale pro přerušení podvodného řetězce by pouze postačilo to, že nebylo podáno přiznání k DPH, čili DPH že nebylo vyměřeno. Pokud žalobce tvrdí, že žalovaný *„v uvedené tabulce neuvádí, jakému zdaňovacími období se tam uvedené nedoplatky týkají, jejich výše je zcela nekonkrétní“*, tak konkrétní údaje jsou uvedeny hned v další části odůvodnění žalovaného, tj. za touto tabulkou (body 51 a násl. žalovaného rozhodnutí a v nich jsou konkrétní údaje o zdaňovacích obdobích, které se týkají zmíněných subjektů, u nichž byla chybějící daň zjištěna, další konkrétní údaje jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole na straně 9 -26). I z tohoto tvrzení žalobce vyplývá,

že se jedná o účelovou námitku. Žalobce rovněž zcela účelově zpochybňuje svou účast ve zmíněném řetězci, avšak vyvrátit závěry správce daně a žalovaného, které svědčí o jeho účasti v tomto řetězci, by musel předložením konkrétních důkazů sám žalobce, což však neučinil, chybějící daň byla zjištěna u všech zmíněných devíti subjektů za zmíněné zdaňovací období, když tyto subjekty byly správně označeny v daňovém řízení za tzv. „missing trader“, přičemž v tomto obchodním řetězci bylo shledáno množství dalších nestandardností obchodní spolupráce, jak bylo výše uvedeno v tomto rozhodnutí soudu. Z popisu obchodního řetězce a jeho schématu jasně vyplývá, že žalobce byl jeho součástí, zmíněné zboží odebral od R. B., jehož dodavatelem byla společnost DYNASTY PARTNER s.r.o., která odebírala zboží od dalších subjektů (zmíněný K. D., J. D., ESPRIT VENTURE s.r.o., SANDEROSAN s.r.o. atd.), když se jednalo o stejnou komoditu, tj. MODK. Pokud žalobce chtěl tyto závěry a zjištění správce daně a žalovaného vyvrátit, tak měl předložit v daňovém řízení k tomu svá tvrzení a důkazy, které by tyto závěry byly schopny vyvrátit, tj. například, že zmíněné zboží MODK odebral od zcela jiného dodavatele, který součástí zmíněného obchodního řetězce nebyl. To však žalobce neučinil, správce daně unesl své důkazní břemeno a byl to naopak žalobce, který své důkazní břemeno neunesl a v žalobě pouze účelově zpochybňuje závěry správce daně a žalovaného.

29. O účelovosti svědčí ostatně i další jeho námitky, které nejsou samy o sobě způsobilé vyvrátit zcela jasné závěry správce daně a žalovaného o existenci podvodu s popisem zmíněného obchodního řetězce. Žalobce účelově vytrhává ze Zprávy o daňové kontrole určité údaje, například, že žalovaný ve zprávě o daňové kontrole za chybějící daň označuje i daň vyměřenou podle pomůcek, vyměřenou na nulu, avšak jak soud již uvedl, správce daně a žalovaný nevycházeli jen z této skutečnosti, ale z toho, že společnosti JAKRSTAV byla vyměřena daň z úřední povinnosti podle pomůcek, která nebyla uhrazena, avšak zároveň tato společnost je vůči správci daně nekontaktní. Podstatné je, a což zcela žalobce pomíjí, že žalované rozhodnutí vychází z toho, že tato společnost nebyla jedinou, u které byla zjištěna chybějící daň, ale bylo jich celkem 9 a jsou zde uvedeny konkrétní údaje včetně neuhrazení DPH, a zejména pak další skutečnosti, které se týkají nekonstantnosti těchto společností a další údaje o nestandardnosti obchodu s touto komoditou ve zmíněném obchodním řetězci. Ty tvoří skutečnosti, které jsou podstatné k závěru o chybějící dani, žalobce toto v podstatě v žalobě žádným relevantním tvrzením a důkazem nezpochybnil, a na tom nemůže ani nic změnit jeho opakované tvrzení o tom, že „jeho přímý dodavatel R. B. byl v době prováděných obchodů (i v současnosti) spolehlivý, zkušený obchodní partner“. R. B. může být takto žalobci znám, ale to pro zpochybnění zmíněných závěrů správce daně a žalovaného o nestandardnosti obchodování s touto osobou (argumentace soudu výše), která je v podstatě potvrzena i v rozhodovací činnosti tohoto soudu, rozhodně nestačí (ostatně tímto tvrzením žalobce, které bylo v žalobě pouze zopakováno s odvolacího řízení, žalovaný vyvrátil v bodech 78 a násl., které soud již výše citoval). Rovněž o účelovosti žalobních námitek svědčí další zbývající námitky žalobce, které jsou obsaženy v tomto žalobním bodu (odstavec 5 a 6). Skutečnost, že přímý dodavatel žalobce je „kontaktní“, tedy R. B., tak ještě tato skutečnost sama o sobě bez dalšího neznámá, že žalobce nemohl být součástí podvodného řetězce a že tyto obchody ve zmíněném řetězci nebyly zasaženy podvodem. Takový závěr z žalobcem citovaného rozsudku, který uvedl i žalovaný v bodu 27, tj. z rozsudku NSS ze dne 15. 2. 2007, č. j. 1 Afs 53/2016-55, nikoliv, jak uvádí žalobce 1 Afs 53/2016-58, nevyplývá. Pokud by tomu tak nebylo a pro konstatování neexistence podvodu na DPH postačovalo to, že by přímý dodavatel žalobce byl „kontaktní“, no tak by se takové podvody mohly vesele páchat ve

velkém, protože by postačovalo organizátorům těchto „obchodů“, aby přímý dodavatel subjektu, který žádá o uhrazení nadměrného odpočtu DPH, byl „kontaktní“ a ostatní účastníci tohoto podvodného řetězce by vesele mohli „zmizet ze scény“. Tak tomu však ani být nemůže, což soud výše podrobně uvedl. Na výše uvedených závěrech nemůže nic ani změnit tvrzení žalobce, že závěry z rozsudku NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 427/2017 *„zcela dopadají na žalovanou věc“*. Jednalo se o zcela jiný případ, kdy z žalovaného rozhodnutí vůbec nebylo možné zjistit, zda došlo k neodvedení daně. Žalobce opakuje konstantně své tvrzení o tom, že situaci, kdy daň je pouze nezaplacená, nelze spojovat s případy, kdy je daňový subjekt „nekontaktní“. K tomu se žalovaný dostatečným způsobem vyjádřil v žalovaném rozhodnutí (bod 24 – 27 žalovaného rozhodnutí), ostatně krajský soud rovněž se problematikou existence podvodu na DPH již v tomto odůvodnění rozsudku zabýval výše. Ostatně sám žalobce nepodepřel tuto svou argumentaci judikaturou, ze které by vyplývalo, že by naopak v rozporu s již existující judikaturou nebyla nekonstantnost subjektu vykazujících nedoplatky na DPH dalším faktorem pro označení těchto subjektů jako tzv. „missing trader“, a to tím spíše, když v dané věci k neodvedení daně přistoupily ještě další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo jen v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání (argumentace soudu viz výše). Pokud žalobce v závěru tohoto žalobního bodu tvrdí, že se jedná jen o fiskální zájem státu, tak naopak, v souvislosti s již výše uvedenými obdobnými případy, přičemž i zdejší soud je hodnotí jako velice časté, lze konstatovat, že se jedná o „fiskální zájem“ úplně někoho jiného než státu, a to naopak na úkor státu. Rovněž tvrzení žalobce o pořadí subjektu v rámci řetězce v daném případě není podstatné, povinností správních orgánů či správních soudu není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, když musí být jenom postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a správce daně může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).

30. Dalším předpokladem pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti žalobce na podvodném jednání, tedy ve zmíněném podvodném řetězci, bylo provedení tzv. vědomostního testu, přičemž se jedná o druhý a třetí krok, které musí být v daňovém řízení učiněny za účelem rozhodnutí, zda má být daňovému subjektu uplatněný nárok na odpočet DPH odepřen z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Druhý krok zahrnuje zjištění objektivních skutkových okolností, na základě kterých může být učiněn závěr, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (k tomu srov. již výše zmíněná argumentace a např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47, dále srov. i rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *„ITALMODA“*, k tomu bližší argumentace soudu již byla uvedena výše). V projednávané věci byly v daném řízení zjištěny ty objektivní okolnosti, které i podle konstantní soudní judikatury splňují tuto podmínku pro přijetí uvedeného závěru o účasti na podvodném jednání a odepření jím uplatněného nároku na odpočet DPH. Těchto objektivních okolností byla celá řada a jsou podrobně uvedeny jak ve Zprávě o daňové kontrole, tak i v žalovaném rozhodnutí (bod 83 – 95), přičemž se jednalo o následující objektivní okolnosti:
31. Žalobce s již zmíněným dodavatelem R. B., který je, jak již bylo výše uvedeno i zdejšímu soudu znám z podobných „obchodů“ s MODK a účastnil se i dalších obchodů v rámci řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním (argumentace soudu výše), uzavíral

pouze ústní kupní smlouvy, přičemž se jednalo o obchody v řádu 2 miliónu korun, k tomu žalovaný přiléhavě citoval rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, bod 36, podle něhož *„objektivní okolností je uzavření ústní dohody, pokud se jednalo o obchod přesahující miliónovou hodnotu“*. Dále je podrobně v bodech 90 a 91 žalovaného rozhodnutí popsána další zjištěná objektivní okolnost, která se týkala původu kvality zboží, sám dodavatel B. uvedl, že původ zboží nijak nekontroloval, věřil svému dodavateli, žalobce sice v průběhu daňového řízení uváděl, že původ zboží představoval certifikát o daném zboží, jeho existence však nebyla zjištěna, naopak R. B. vypověděl, že sám původ zboží neověřoval. V těchto odstavcích žalovaného rozhodnutí jsou pak uvedeny další skutečnosti, které svědčí o existenci této objektivní okolnosti, svědčící o nedostatečném ověřování původu a kvality zboží, krajský soud na tuto část žalovaného rozhodnutí v podrobnostech odkazuje. Další okolností bylo to, že podle tvrzení žalobce docházelo k platbám předem, tedy před skutečným dodáním zboží, cena byla upravována údajně dle kvality dovezeného zboží, avšak žalobce neuvedl, jak k této změně docházel, co mělo vliv na změnu cenu zboží, jak probíhalo konkrétně vypořádání této změny. Žalovaný správně dospěl k závěru, že obchodování se zbožím v řádech 2 miliónů korun, bez ověření kvality i kvantity dovezeného zboží žalobcem, bez smluvního základu, nevykazuje znaky *„standardního obchodního styku“*. K tomu je třeba přihlédnout, že právě zmíněná komodita je předmětem podvodných obchodů, jak soud již výše uvedl. Ostatně o rizikovosti obchodované komodity se zmiňuje i žalovaný v bodu 93, kde odkazuje i na medializaci existence podvodu s drahými kovy, ostatně, jak již soud výše uvedl, tyto obchody s danou komoditou jsou hodnoceny i v judikatuře, a setkal se s ní nejen soud ve výše zmíněných případech, kde figuroval rovněž i pan B. a další subjekty, které byly členy podvodného řetězce v obdobných věcech, jak již soud výše uvedl (např. společnost Votavová and Votava, s. r. o., společnost BEDRA GMBH., P. M., K. D. atd., k tomu argumentace soudu viz výše). Další objektivní okolností byla skutečnost, že zboží neměl žalobce pojištěné, ačkoliv u této komodity je zcela logické zboží pojistit, a to tím spíše, že se jednalo o obchod v takovém rozsahu. Podrobně pak jsou tyto objektivní okolnosti uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole na straně 31 a 36 a žalovaný správně uvedl, že je třeba vyhodnotit ve svém souhrnu, nikoliv odděleně. A to právě naopak činí žalobce, který i v odvolání a nyní v žalobě opakuje své jednotlivé námitky proti jednotlivým objektivním okolnostem a zpochybňuje tuto část vědomostního testu, jehož součástí je i zmíněný druhý krok, tedy posouzení existence objektivních skutkových okolností, zda daňový subjekt, tedy žalobce, věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

32. Žalobce na rozdíl od žalovaného v žalobě posuzuje však tyto okolnosti izolovaně, kdy jednotlivě si je, v nadsázce řečeno, „vyzobává“ z žalovaného rozhodnutí a podrobuje je kritice. Takový postup je však nesprávný, je jen účelový a nemůže vést soud bez dalšího k závěru o důvodnosti žaloby. Jednotlivé tyto skutečnosti a okolnosti, pokud by byly jediným důvodem k závěru o existenci podvodu na DPH a účasti žalobce v něm, by jistě nemusely obstát v uvedené testu. Například není v obchodní praxi nelegální uzavírat kupní smlouvy v ústní formě nebo je možné v obchodní praxi využívat tzv. virtuální adresu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47).
33. Zároveň je však tyto skutečnosti a okolnosti (objektivní) posuzovat nikoliv, jak to účelově a nesprávně činí na rozdíl od správce daně a žalovaného žalobce, ale v uceleném souhrnu,

protože jen ucelený souhrn těchto skutečností a okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o existenci podvodu a zejména o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58).

34. Tyto skutečnosti a objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH, přičemž při posuzování těchto skutečností je třeba přihlídnout i k dalším skutečnostem, jako například k obchodním zkušenostem a znalostem žalobce a jeho obchodních partnerů, k vlastnostem plnění, k obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, ze dne 11.12.2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47). V tom případě proto nebude zcela standardním obchodním vztahem případ, kdy současně existuje těchto skutečností a okolností celá ucelená a vzájemně související řada, například dodavatel zboží, cena zboží výrazně překračuje běžnou kupní cenu, přičemž důvod navýšení ceny není schopen ani jeden z účastníků obchodní transakce dostatečně a logicky vysvětlit, jednatele společnosti o realizovaných obchodech nejsou schopni daňovým orgánům sdělit nic konkrétního, stejně jako jimi označení svědci, kupní smlouvy jsou uzavírány ústní formou, placení kupních cen probíhá v hotovosti, dodavatelé jsou nekontaktní, používají virtuální adresu atd. V takovém případě je nutno vidět tyto jednotlivé okolnosti v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovala jen jedna z nich.
35. Například v takovém případě u kupní smlouvy uzavřené v ústní formě je třeba přihlídnout k tomu, že v jednotlivém případě sice *„ústní smlouvy mohou být součástí obchodní praxe a nelze jejich uzavírání a priori považovat za přitěžující okolnost“*, tak v případě, že existují i jiné okolnosti svědčící o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, mohou daňové orgány důvodně a oprávněně identifikovat *„ústní smlouvy jako doklad o nedostatečné opatrnosti“* daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 54). Pokud pak ani daňový subjekt *„není schopen dostatečně prokázat důvody, proč zvolil pro své závazky ústní formu, a zároveň neuvedl ani jiná opatření, která přijal k zabránění své účasti na daňovém podvodu, kasační soud souhlasí s žalovaným, pokud absenci písemných smluv považoval za další skutečnost svědčící pro odepření nároku na odpočet DPH“* (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 54).
36. V projednávané věci se krajský soud ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného o existenci podvodu na DPH a zapojení žalobce v podvodném řetězci, když výše zmíněná ucelená řada skutečností a objektivních okolností specifikovaných v žalovaném rozhodnutí má dostatečnou vypovídající schopnost o existenci podvodu a zejména o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH.
37. V podrobnostech pak krajský soud odkazuje na již zmíněnou část žalovaného rozhodnutí (body 85 – 95 a na Zprávu o daňové kontrole, která rovněž se těmito objektivními okolnostmi zabývá, strana 31 – 36 Zprávy o daňové kontrole). Žalobce, stejně jako v odvolání, v žalobě zpochybňuje jednotlivě existenci těchto objektivních okolností, ale zcela přehlíží, že je třeba je hodnotit komplexně, když všechny tyto okolnosti svědčící o zapojení žalobce do podvodného řetězce, tvoří ve svém souhrnu logický a ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl,

mohl a měl. Proto krajský soud nebude vyvracet jednotlivá tvrzení, kterými zpochybňuje žalobce existenci těchto objektivních okolností, ostatně žalobce v podstatě jen opakuje svoji argumentaci z odvolacího řízení. Například tvrdí, že „svého dodavatele R. B. zná osobně, má k němu důvěru, má podnikatelskou historii, dostatečné finanční zázemí, stabilitu, atd.“ K tomu soud dodává, že zdejší soud pana R. B. zná, sice ne osobně, avšak z jiných již výše uvedených řízení vedených u tohoto soudu, kdy R. B. figuroval v podvodných řetězcích právě při obchodování s danou komoditou. Navíc žalobce ani v žalobě nevyvrátil žádnou relevantní argumentací závěry správce daně a žalovaného, které se týkaly způsobu, jakým bylo toto tvrzení o známosti žalobce s panem B. vyvráceno. K tomu soud odkazuje na již výše citovanou část žalovaného rozhodnutí, tj. body 78 – 80, v nichž jsou uvedeny relevantní informace a skutečnosti svědčící o nestandardnosti obchodování s panem B. (výše citovaná pasáž ze žalovaného rozhodnutí – bod 78 a násl.), přičemž žalobce neuvedl v žalobě žádný argument, kterým by tyto závěry žalovaného vyvrátil. Opakované tvrzení o tom, že se s panem B. zná, nemůže být důvodem pro vznik pochybností o nestandardnosti obchodování s touto osobou, další skutečnosti pak jsou uvedeny v bodu 85 – 88 žalovaného rozhodnutí, ve kterých je například vyslovena pochybnost o způsobu obchodování pana B., který nejednal přímo s odběratelem společností BEDRA GMBH, ale využil k tomu jako mezičlánek žalobce, přičemž právě tato skutečnost budí pochybnosti o standardnosti tohoto obchodního případu, když navíc žalobce žádné skutečnosti s obchodováním s touto komoditou dosud neměl, působí ve zcela jiném oboru (viz výše) a najednou z ničeho nic přistoupil na to, že mu jeho vlastní dodavatel zajistil i odběratele, jak uvedl žalovaný v této části žalovaného rozhodnutí. Jednalo se o obchodování se zbožím za více jak 2 milióny korun, nebyla uzavřena žádná písemná ujednání, žalobce si nemohl v daném odvětví vyznat, neměl žádné konkrétní zkušenosti, když se jednalo o ojedinělý obchod, pouhá známost odběratele s dodavatelem nemůže být důvodem pro to, aby byly vyvráceny závěry o nestandardnosti takového obchodu. Krajský soud proto dospěl k závěru, že tyto námitky nemohly mít žádnou relevanci, neboť nezpochybňovaly to, že všechny uvedené objektivní okolnosti tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, svědčících o zapojení žalobce do podvodného řetězce, v podrobnostech pak krajský soud odkazuje na závěry žalovaného uvedené v již zmíněné části žalovaného rozhodnutí, když „není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyčleně, a proto se soud může v případech shody mezi názorem shody a odůvodnění žalobou nápadného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění“ (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

38. Konečně v daňovém řízení byla provedena poslední, druhá část vědomostního testu, tedy byl učiněn třetí krok, který se týká posouzení tohoto, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). K tomu je třeba uvést, že povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něho bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 27). Nebylo povinností správce daně ani žalovaného, aby žalobci vysvětlovali, jaká konkrétní opatření k tomu, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, měl žalobce přijmout, byl to naopak žalobce, který byl povinen prokazovat, jaká konkrétní opatření přijal on. Jak již vyplývá z výše zmíněného popisu obchodování, kdy žalobce realizoval obchody pouze na základě údajné „osobní

známosti“ s panem B., kterému v podstatě pouze jen věřil, ačkoliv se jednalo o obchod se zbožím v hodnotě více jak 2 milióny korun, již tím projevils nedostatek obezřetnosti ve vztahu k předmětným obchodům, a to tím spíše, když se jednalo v podstatě o ojedinělý obchod, kdy měl žalobce projevits dostatek obezřetnosti, protože neměl s obchodováním s touto komoditou dosud žádné zkušenosti. Nebylo možné dospět k závěru, že by na straně žalobce existovala nějaká dobrá víra při zmíněném obchodování, o tom svědčí i již výše uvedené objektivní okolnosti (neprovádění kontroly kvality a hmotnosti granulátu ryzího stříbra, neověření původu, kvality zboží, absence písemné smlouvy, platby předem, rizikovost obchodované komodity, nepojištěné zboží atd.). Pouhá osobní známost s panem B., který sám v průběhu řízení uvedl, že neměl potřebné znalosti, a sám uvedl, že *„zboží sám nijak nekontroloval a i on věřil svým dodavatelům“* (srov. bod 97 žalovaného rozhodnutí, tento závěr žalobce nijak ani v žalobě nepopřel), nepostačovala k závěru o existenci zmíněných přijatých opatření, rovněž tato osoba, pan B., je známa z již výše uvedených podobných věcí a je na místě pochybnost žalovaného, podle níž, když byl pan B. „zkušeným podnikatelem“ v této oblasti, znalým v oblasti obchodování se vzácnými kovy, zcela *„jistě by zboží sám ověřil, tj. jeho kvalitu a množství, a nepřistoupil by na kontrolu až na odběratele odvolatele společnosti BEDRA“* (srov. bod 98 žalovaného rozhodnutí). Navíc pan B. ani žádné ověření kvality zboží neprováděl, tím spíše, když se jednalo o ojedinělý, dosud neprovedený obchod ze strany žalobce, tak měl se otázce zajištění zjištění kvality zboží věnovat a měl trvat na uzavření písemných smluv, uzavření pojištění, atd. Žalobce v žalobě vyslovil pouze ničím nepodložené spekulace zpochybňující tuto druhou část vědomostního testu. Nejedná se o žádné relevantní námitky, které by vyvracely konkrétní skutečnosti a konkrétní důkazy o nestandardnosti zmíněných obchodů, jak byly uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole a v žalovaném rozhodnutí. Žalobce v tomto žalobním bodu v podstatě opakuje svoji argumentaci z odvolání, což například lze demonstrovat na jeho tvrzení, kterým zpochybňuje existenci jedné z objektivních okolností, a to nedostatečného ověření původu a kvality zboží. Žalobce opakuje své tvrzení o existenci „štítu v originálním obale“ identifikující výrobce (původce) a vlastní obsah zboží. Tuto námitku žalovaný vyvrátil v bodu 128 žalovaného rozhodnutí, ve kterém uvedl, že žalobce celou dobu daňové kontroly tvrdil, že existuje certifikát o původu zboží, který však nikdy nepředložil, a až v odvolání začal tvrdit, že tento certifikát odpovídá štítku v originálním obale, k tomu žalovaný uvedl, že *„není zřejmé, jaký štítek má odvolatel na mysli, ale lze usuzovat, že se jedná o fotografii štítku, který odvolatel prvostupňovému správci daně ukázal na svém mobilním telefonu (viz bod 73). Tento štítek obsahoval údaje o váze, datu balení aj., což však nijak neprokazuje, že uvedené údaje odpovídají obsahu pytle. Zároveň na štítku nebyly uvedeny hodnoty ryzosti MODK a jiné obdobné údaje. Předně pak nelze tvrdit, že onen odvolatelem tvrzený certifikát má být tento vyfotografovaný štítek, a to předně z důvodu, že tento štítek neobsahoval základní údaje o zboží, tj. ryzost MODK, což odvolací orgán považuje za základní údaj o tomto druhu zboží, který by certifikát potvrzující vlastnosti tohoto zboží měl obsahovat. Proto odvolací orgán považuje tvrzení odvolatele a existenci certifikátu jakožto štítu za účelové a nevěrohodné.“*. Tento jasný a logický závěr žalovaného žalobce ani v žalobě nezpochybnil žádnou konkrétní námitkou, krajský soud není povinen za žalobce vyhledávat argumentaci zpochybňující tento konkrétní závěr žalovaného, a proto i tato skutečnost potvrzuje závěr o tom, že žalobce v žalobě pouze opakoval své již žalovaným rozhodnutím vypořádané námitky, žalovaný v žalovaném rozhodnutí neuvedl další konkrétní argumentaci a krajský soud proto považuje tyto námitky za zcela účelové a spekulativní. Navíc jak v úvodní části zdejší soud uvedl, není povinností soudu podrobně

vyvracet jednotlivě vznesené námitky, povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/20013-19). V daném případě z žalovaného rozhodnutí a ze Zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývají závěry o účasti žalobce na daňovém podvodu při obchodu s uvedenou komoditou, a pokud žalobce jen opakuje své odvolací námitky v žalobě a zásadním způsobem není schopen zpochybnit zcela konkrétní a logické závěry žalovaného, opírající se o konkrétně zjištěné skutečnosti a důkazy, v takovém případě je namístě závěr o nedůvodnosti zmíněných žalobních bodů (II, body A, B a C žaloby).

39. Obdobný závěr o účelovosti námitek žalobce se vztahuje k žalobnímu bodu, který je uveden v části III., kdy žalobce stejně jako v odvolání namítl prekluzi lhůty pro stanovení daně, uvedl námitky o chybně vedeném spisu a neprojednání nového důkazu. Ostatně o tom, že tuto námitku uplatnil i žalobce v odvolání svědčí to, že sám žalobce ji citoval na straně 13 žaloby. Žalovaný se otázkou prekluze zabýval, proto byl povinen krajský soud posoudit to, zda v daném případě závěry žalovaného týkajícího se prekluze byly správné či ne a zda k prekluzi práva stanovit tuto daň došlo či nikoliv. Žalobce v žalobě, stejně jako v odvolání, zpochybňuje postup správce daně, který za účelem prověření obchodní činnosti společnosti BEDRA GMBH, jako odběratele žalobce, využil zákonnou možnost podat mezinárodní žádost o výměnu informací, přičemž po dobu odeslání žádosti do doby obdržení odpovědi na tuto žádost se podle daňového řádu přerušuje běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Žalobce v podstatě zpochybňuje jednak formální postup týkající se této žádosti a namítá, že ke stanovení daně toto mezinárodní dožádání nebylo potřeba a že bylo možné stanovit daňovou povinnost v zákonné, nepřerušené lhůtě. Žalobce v podstatě opakuje své námitky z odvolání, kdy tvrdil, že například ve zprávě o daňové kontrole není údaj o odeslání žádosti, doba trvání výměny informací nerespektuje lhůtu pro vyřizování žádosti, správce daně nepostupoval v souladu s daňovým řádem, odpověď na mezinárodní dožádání byla správci daně doručena až po dni, ve kterém byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. K vytýkaným formálním nedostatkům je třeba v souladu s obsahem spisu potvrdit závěry žalovaného, kterými námitky uplatněné v odvolání a poté i v žalobě vypořádal v žalovaném rozhodnutí. Je sice pravdou, že žalobcem předložená písemnost obsahující výměnu informací neobsahovala vyplnění kolonky s datem odeslání žádosti a s datem obdržení odpovědi, přesto byla ručně tato skutečnost nadepsána na příslušné písemnosti a správce daně si nechal zaslat tuto písemnost včetně těchto náležitostí, tedy že datum odeslání žádosti dne 6. 3. 2007 odpovídá skutečnosti.
40. Výsledek kontrolního zjištění ze dne 9. 7. 2018 byl žalobci doručen jako součást sdělení ze dne 10. 7. 2018, přičemž odpověď na žádost obdržel ústřední orgán až dne 12. 7. 2018, z čehož vyplývá, že správce daně v době zaslání výsledků kontrolního zjištění ze dne 9. 7. 2018 nedisponoval odpovědí na žádost o výměnu informací a nemohla být tak součástí jeho obsahu. Podstatné je, že tato zpráva byla součástí spisu před vlastním projednáním Zprávy o daňové kontrole a tato Zpráva tuto skutečnost obsahuje (srov. stranu 43 Zprávy o daňové kontrole). Žalovaný k tomu uvedl, že „v daném případě tak nastala situace, kdy prvostupňový správce daně v mezidobí během oznámení VKZ (výsledek kontrolního zjištění ze dne 9. 7. 2008, č. j. 1324682/18/2801-60562-601205) a sepsáním a projednáním zprávy o daňové kontrole obdržel nový důkaz, který však vyhodnotil tak, že není s to změnit výsledek

kontrolního zjištění, jak byl popsán ve VKZ, nejednalo se pak ani o stěžejní důkaz, na základě kterého by byl závěr prvostupňového správce daně opírán, jednalo se pouze o podpoření již zjištěných skutečností a skutkového stavu, když obsahem odpovědi na výměnu informací bylo oznámení, že společnost BEDRA je šetřena z důvodu možného důvodu zapojení do podvodných řetězců, což posílilo závěr učiněný prvostupňovým správcem daně na základě již zjištěných skutečností“ (srov. bod 111 žalovaného rozhodnutí). Žalovaný k tomu uvedl, že sice se nejednalo o stěžejní důkaz, ale jednalo se o nově získaný důkaz, který byl uveden ve Zprávě o daňové kontrole, a žalobce s tím byl seznámen, přičemž na tom nic nemění to, že správce daně obdržel částečnou odpověď na žádost o výměnu informací již dne 23. 4. 2018. Krajský soud stejně jako žalovaný nepochybuje o tom, že zmíněná žádost nebyla zaslána účelně, že se nejednalo o žádný formální úkon s účelem jen pouhého přerušování prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a to tím spíše, když společnost BEDRA GMBH byla šetřena z důvodu možného zapojení do podvodných řetězců, jak z této zprávy, respektive z odpovědi na výměnu informací vyplynulo. Ostatně společnost BEDRA GMBH, jak je známo zdejšímu soudu, figuruje i v již výše zmíněných obdobných případech, vždy jako konečný odběratel dané komodity (MODK). Na tom nic nemění skutečnost, že výměna informací trvala 512 dnů, tuto skutečnost nemohl správce daně a ani žalovaný ovlivnit, v daném případě bylo třeba aplikovat ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle něhož lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní, až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Daňový řád nijak tuto dobu neomezuje a neváže konec tohoto přerušování na uplynutí nějaké konkrétní lhůty.

41. V dané věci není podstatné, že v úvodu Zprávy o daňové kontrole nebyla uvedena ani částečná odpověď na žádost na výměnu informací ze dne 23. 4. 2018 a ani konečná odpověď na žádost o výměnu informací, kterou obdržel ústřední orgán dne 12. 7. 2018, podstatné je, že na straně 42 Zprávy o daňové kontrole tato zpráva identifikována a řádně uvedena je, byla tedy nepochybně podkladem pro vydání rozhodnutí správce daně. V daném případě byla daňová kontrola zahájena dne 23. 4. 2015, čímž započala běžet lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), tříletá lhůta pro stanovení daně by skončila dne 24. 4. 2018, tato lhůta však byla přerušena po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost (žádost o výměnu informací byla odeslána dne 6. 3. 2017, konečná odpověď byla obdržena dne 12. 7. 2018, konec lhůty by připadl na den 2. 9. 2019, rozhodnutí správce daně bylo doručeno žalobci dne 21. 9. 2018, a tedy došlo k prodloužení lhůty o 1 rok v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a konec lhůty pro stanovení daně připadá na den 2. 9. 2020. K prekluzi předmětné daně tedy v daném případě nemohlo dojít a ani k ní nedošlo.
42. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
43. Výrok o náhradě nákladů se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 12. května 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu