ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **DYNASTY PARTNER s.r.o.**, IČO 020 63 034
sídlem Olšanská 55/5, 130 00 Praha 3
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Tomášem Matouškem
sídlem Dukelská třída 15/16, 500 02 Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019, č. j. 21844/19/5300-21443-707161,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 19. 7. 2018 celkem 4 platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterými vyměřil žalobci daň za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 15 680 769 Kč, listopad 2014 ve výši 16 728 363 Kč, prosinec 2014 ve výši 14 594 184 Kč a leden 2015 ve výši 26 033 961 Kč.

Žalobce podal proti uvedeným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím tak, že podaná odvolání zamítl a předmětné platební výměry potvrdil. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

2. Předmětem ekonomické činnosti žalobce byl obchod s drahými kovy. V uvedených zdaňovacích obdobích pořizoval materiál s obsahem drahých kovů (platina a stříbrný granulát o ryzosti 99,99 %) od následujících dodavatelů: SANDEROSAN s.r.o. (dále jen „SANDEROSAN“), ESPRIT VENTURE s.r.o. („ESPRIT VENTURE“), GZ Metal s.r.o. („GZ Metal“), KREVOY UNIQUE s.r.o. („KREVOY UNIQUE“), P. C., K. D. a J. D. Žalobce následně prodával takto nakoupené zboží společnostem PAM Praha s.r.o. („PAM Praha“), KESIA Company s.r.o. („KESIA Company“), a fyzické osobě R. B. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně v celkové výši 72 938 357 Kč, který si žalobce uplatnil na základě těchto plnění. Formální i hmotněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně měl správce daně za prokázané, avšak shledal, že plnění byla zasažena daňovým podvodem, o němž žalobce měl a mohl vědět. Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ke shodnému závěru.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. *K argumentaci žalovaného stran existence podvodu na DPH* žalobce namítl, že společnosti na pozici „missing trader“ (společnosti ESPRIT VENTURE, SANDEROSAN a KREVOY UNIQUE) byly přímými dodavateli žalobce pouze ve zdaňovacím období leden 2015. V předchozích zdaňovacích obdobích se tyto společnosti na pozici „missing trader“ nenacházely. Ostatní společnosti, u kterých mělo dojít k podvodu na DPH (vystupovaly na pozici „missing trader“), nebyly s žalobcem v žádném obchodním vztahu, nebyly jeho přímými dodavateli, žalobce o jejich účasti v řetězci společností nevěděl. Žalovaný dále uvedl, že mimo společnosti ESPRIT VENTURE a SANDEROSAN nezveřejnil žádný ze subjektů nacházejících se na pozici „missing trader“ účetní závěrku za šetřená zdaňovací období. Žalobce k tomu zdůraznil, že právě tyto dvě společnosti, které povinnost zveřejňování účetních závěrek plnily, byly přímými dodavateli žalobce. Společnost KREVOY UNIQUE vznikla 15. 10. 2014 a v rozhodné době tedy ještě ani nemohla mít ve sbírce listin založenu žádnou účetní závěrku. V bodě 62 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl subjekty, které nepodaly za šetřená daňová období daňová přiznání. Žádný z těchto subjektů ale nebyl přímým dodavatelem ani odběratelem žalobce, žalobce o jejich účasti v řetězci společností nevěděl. V bodě 63 pak žalovaný uvedl subjekty, které sice daňové přiznání podaly, ale následně vyměřenou daňovou povinnost neodvedly. Mezi těmito subjekty jsou uvedeni i tři přímí dodavatelé žalobce. Žalobce nicméně nemůže být činěn odpovědným za to, jak si jeho obchodní partneři plní své daňové povinnosti a není oprávněn plnění jejich daňových povinností kontrolovat.

4. Žalovaný dále upozornil na nestandardnost spočívající ve způsobu obchodování. Žalobce ale o rozvětvenosti obchodního řetězce nevěděl. Žalovaný navíc užívá argumenty, které nemohou v realitě obchodních vztahů obstát. Žalovaný těžko může posuzovat ekonomický přínos obchodu pro jednotlivé subjekty a není to ani v jeho kompetenci. Dle názoru žalobce ekonomický přínos může mít i transakce s malou marží, nicméně ve velkém objemu. Za zcela nepřijatelný pak považuje žalobce argument, že by dodavatelé měli obcházet své obchodní partnery, kdy takové jednání považuje žalobce za rozporné

se základními zásadami poctivého obchodního styku. Obchodní vztahy navíc často fungují na bázi dlouhodobé spolupráce a je velmi pravděpodobné, že pokud by se dodavatel zachoval v souladu s „doporučením“ žalovaného a svého obchodního partnera obešel, ohrozil by tím jakoukoliv další budoucí spolupráci.

5. *K argumentaci žalovaného stran existence objektivních okolností* žalobce namítl následující. Žalovaný poukázal v prvé řadě na skutečnost, že v předmětných obchodních řetězcích se objevují dodavatelé personálně a příbuzensky propojení. K tomu žalobce uvedl, že tehdejší jednatel a společník žalobce M. D. před uskutečněním předmětných transakcí dlouhodobě obchodoval se svými bratranci J. a K. D., jakož i se společností SANDEROSAN, kteří byli spolehlivými partnery se zkušenostmi v obchodování s materiálem s obsahem drahých kovů. Obchodní spolupráce s bratry D. byla pro žalobce přínosná též z důvodu, že s ohledem na příbuzenské vztahy vůči sobě navzájem neuplatňovali sankce. Existence příbuzenského vztahu mezi jednatelem žalobce a bratry D. však nemůže bez dalšího představovat objektivní okolnost prokazující, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH měl a mohl vědět. Není ničím neobvyklým, že mezi s sebou obchodují subjekty příbuzensky propojené. K osobě P. M. a argumentaci uvedené v bodě 70 napadeného rozhodnutí se žalobce nemůže vyjádřit, neboť tuto osobu nezná a nikdy s ní neobchodoval.

6. Podle žalobce není nic podezřelého ani na tom, že obchodoval nejprve s J. D. a následně v období listopad až leden 2015 též se společností KREVOY UNIQUE, jejímž jednatelem a společníkem byl od listopadu 2014 právě J. D. Žalovaný dále uvedl, že M. D. byl v rozhodné době také jednatelem společnosti UNIGRADE, která taktéž obchodovala s materiálem s obsahem drahých kovů a měla některé shodné dodavatele a odběratele jako žalobce. Dle názoru žalovaného bylo jediným důvodem pro započetí obchodování žalobce s KREVOY UNIQUE a obchodování M. D. prostřednictvím dvou právnických osob záměrné vytvoření struktury pro zakrytí podvodu na DPH. Žalobce považuje tuto domněnku žalovaného za absurdní, neboť je běžným jevem, že jedna fyzická osoba působí ve více společnostech. Děje se tak z různých důvodů, může jít o ekonomické výhody, snížení administrativní zátěže, zaměření se na konkrétní činnost, dlouhodobý plán a záměry ohledně vývoje společnosti apod. Stejně tak je běžné, že podnikatelé v průběhu své činnosti zvolí jinou formu podnikání, kdy se tak děje zpravidla z důvodu větší ekonomické výhodnosti. Žalobce neměl s ohledem na dlouhodobou bezproblémovou spolupráci s J. D. a jeho podnikatelské zkušenosti důvod pochybovat o tom, proč zvolil jinou formu podnikání.

7. Žalovaný dále uvedl, že žalobce měl pojmout pochybnost o důvěryhodnosti jeho dodavatelů, kteří byli „bez historie“. Podle žalobce je ale diskutabilní, co znamená, že je subjekt „bez historie“, a od jaké doby jej lze považovat za subjekt „s historií“. Žalovaný například uvedl, že společnost SANDEROSAN, která vznikla 6. 9. 2013, tedy více než rok před uskutečněném předmětných obchodů, je společností bez historie. Žalobce tento názor nesdílí, s uvedenou společností obchodoval delší dobu, a to bez jakýchkoliv problémů. Ani skutečnost, že společnost zveřejnila svoji účetní závěrku za rok 2013 ve sbírce listin až ke 4. 12. 2014, žalobce nepovažuje za objektivní skutečnost, která v něm měla vzbudit pochybnost o důvěryhodnosti dané společnosti. Svou povinnost zveřejnit účetní závěrku za rok 2013 nesplnilo 58,10 % společností s ručením omezeným. Pokud bychom přijali závěr žalovaného o souvislosti mezi důvěryhodností společnosti a zveřejněním její účetní závěrky, pak by bylo nutné více než polovinu společností s

ručením omezeným v České republice v daném roce považovat za nedůvěryhodné. Navíc kontrola dodržování infomační povinnosti (zakládání ÚZ do SL) je v kompetenci orgánů veřejné moci, které tolerují nezakládání předmětných dokumentů i po velmi dlouho dobu. Nelze tvrdit, že by žalobce vybočil z obvyklého podnikatelského chování, respektive nezachoval dostatečnou míru obezřetnosti. Skutečnost, zda obchodní partner každoročně v termínu ukládá do sbírky listin obchodního rejstříku účetní závěrku, nevypovídá nic o jeho důvěryhodnosti, kontaktnosti a bezdlužnosti vůči správci daně. Tyto závěry jsou v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31. Společnost SANDEROSAN žalobci objednané zboží vždy řádně dodala, žalobce tedy neměl důvod pochybovat o její důvěryhodnosti.

8. K dodavateli P. C. žalobce uvedl, že ve schématu společností se vyskytuje pouze ve zdaňovacím období říjen 2014, a to nikoliv na pozici „missing trader“. Jednalo se o dodavatele, který byl žalobcem prověřen, a to mimo jiné i kontrolou registrace na Puncovním úřadě. Žalovaný navíc k tomuto dodavateli neuvádí nic o tom, že by nehradil daně nebo nespolupracoval se správcem daně. Spolupráce s tímto subjektem byla bezproblémová, veškeré objednané zboží bylo řádně dodáno. Žalobci také není zřejmé, jak měl kontrolovat to, zda dodavatel má zaměstnance či nikoliv. K poukazu žalovaného na nedostatek potřebných podnikatelských zkušeností uvedeného dodavatele žalobce namítl, že pokud by měl být za podezřelý považován každý subjekt, který teprve v nedávné době zahájil svou činnost, pak by takový subjekt prakticky neměl možnost navázat jakýkoliv obchodní vztah.

9. U společnosti KREVOY UNIQUE žalovaný uvedl, že se jedná o společnost bez historie. K tomu žalobce namítl, že jednatelem a společníkem této společnosti byl J. D., se kterým žalobce dlouhodobě a bez problémů spolupracoval. Žalobce s danou společností obchodoval výhradně v době, kdy jednatelem byl J. D.

10. Ke společnosti ESPRIT VENTURE žalovaný uvedl, že s ohledem na vznik společnosti (6. 5. 2013) se opět jedná o společnost bez historie a její jednatel L. H. byl zainteresován jako jednatel či společník v dalších společnostech, kdy některé z těchto společností byly zrušeny s likvidací nebo neplnily svou zákonnou povinnost zveřejnění účetní závěrky. Žalobce zdůraznil, že s žádnou z těchto společností nikdy neobchodoval, a tudíž mu není zřejmé, jak tyto skutečností souvisí s danou věcí. Navíc likvidace daných společností byla zahájena až poté, co byly uskutečněny předmětné obchody. Také společnost ESPRIT VENTURE byla dlouhodobým dodavatelem žalobce, se kterým žalobce nikdy neměl žádné problémy.

11. Stran zveřejnění účetní závěrky u společnosti GZ METAL žalobce odkázal na to, co bylo výše uvedeno k této skutečnosti u společnosti SANDEROSAN. Dále žalobce konstatoval, že s tímto subjektem spolupracoval již podstatně dříve než v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a vždy bez jakýchkoliv obtíží. Skutečnost, že v době uskutečnění předmětných obchodů byl exekučně postižen obchodní podíl jednatelky subjektu ve zcela jiné společnosti, se kterou žalobce vůbec neobchodoval, nemůže představovat objektivní okolnost prokazující, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH měl a mohl vědět.

12. Žalobce dále na str. 7-9 žaloby shrnul skutečnosti svědčící o spolehlivosti jeho jednotlivých dodavatelů, které uváděl v daňovém řízení a finanční orgány je „v zásadě ignorovaly“. Žalobce je tedy názoru, že finančním orgánům předložil tvrzení a důkazy,

které prokazují, že své obchodní partnery obvyklým způsobem prověřoval a s ohledem na okolnosti daného případu (dlouhodobá bezproblémová spolupráce) lze jeho chování označit za dostatečně obezřetné.

13. Žalobce dále rozporuje závěry žalovaného ohledně toho, jakým způsobem kontroloval původ zboží. Z vyjádření žalobce nelze dovodit, že znal dodavatelskou strukturu svých dodavatelů, jak činí žalovaný. Žalobce mimo své přímé dodavatele žádné jiné subjekty zapojené do řetězce společností neznal. Podle žalobce je otázkou, co vlastně správce daně „původem zboží“ míní a jak daleko by měl obchodník při zjišťování původu zboží zacházet. Pokud V. B., manažer společnosti GZ METAL, v rámci jiného řízení při svém výslechu uvedl, že se o původ zboží nezajímal, pak z tohoto tvrzení nelze dovodit, že si neprověřoval své dodavatele. Žalobce zároveň trvá na tom, že byl společností GZ METAL ujištěn, že své dodavatele prověřují. Pro žalobce bylo důležité, že se svými dodavateli dlouhodobě bez problémů spolupracoval, že mu vždy řádně dodali objednané zboží, že se jednalo o existující subjekty s řádnou registrací k DPH. Dodavatelé ani nebyli evidováni jako nespolehliví plátci, žalobce proto neměl důvod pochybovat o jejich spolehlivosti či věrohodnosti.

14. K závěrům žalovaného o provádění kontroly kvality a původu zboží žalobce namítl, že předložil správci daně důkazy o tom, že zboží převažoval, namátkově také prováděl kontrolu kvality zboží, kdy měl k dispozici spektrometr ve vlastnictví společnosti UNIGRADE, která za spektrální analýzy vystavovala žalobci faktury. Dále předložil fotodokumentaci dodávaného zboží, ze které je patrné označení pytlů s granulátem a kovových slitků, z nichž je též patrný původ zboží. Žalobci není zřejmé, co více měl za dané situace zjišťovat, jestliže obchody s předmětným zbožím probíhaly bezproblémově a ani jeho odběrateli nebyla reklamována jakost zboží.

15. V bodě 83 žalovaný uvedl, že žalobce ani jeho přímí dodavatelé neměli dodávky materiálu s obsahem drahých kovů pojištěné, přičemž tato informace má vyplývat mimo jiné z protokolu ze dne 2. 8. 2016. Podle žalobce se ale z předmětného protokolu žádná taková informace nepodává. Žalobce je navíc přesvědčen, že otázka pojištění dodávek zboží nemá a nemůže mít souvislost s tím, zda žalobce o podvodu na DPH vědět měl a mohl. Totéž platí o způsobu dopravy zboží.

16. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že dle výpovědi jednatelky společnosti GZ METAL (přímého dodavatele žalobce) v rámci jiného daňového řízení si odběratel zajišťuje dopravu vždy sám, což je v rozporu s tvrzením žalobce, že doprava byla zajišťována dodavateli a odběrateli. K tomu žalobce namítl, že z protokolu o ústním jednání ze dne 2. 8. 2016 nevyplývá, že by žalobce nikdy nezajišťoval dopravu. Z výpovědi jednatelky GZ METAL navíc není zřejmé, zda touto odpovědí byly míněny také dodávky pro žalobce. Žalobce trvá na tom, že dopravu zboží nezajišťoval, pokud to nebylo nutné. Ve většině případů nebylo nutné dopravu zajišťovat, neboť dodavatelé dováželi zboží žalobci do jeho provozovny a odběratelé si odtud zboží odebírali.

17. Žalobce dále namítl, že z předložené skladové evidence je zřejmé, že jedinou nesrovnalostí, která se v ní nachází, je správcem daně příkladmo uvedený pohyb zboží ze dne 17. 10. a ze dne 20. 10. 2014. Jedná se však o zjevnou písařskou chybu, zbývající záznamy jsou seřazeny chronologicky. Závěr žalovaného o nevěrohodnosti žalobcem předložené skladové evidence není proto odůvodněný, písařská chyba v jednom datu není pro takový závěr dostačující. Nepravdivé je také tvrzení žalovaného, že žalobce zboží

nikdy fakticky nedržel, na přeprodeji zboží nijak reálně neparticipoval, vlastnil je pouze formálně a ihned po jeho nákupu je prodal dále. Ze skladové evidence předložené žalobcem a z fotografií dodávek zboží vyplývá, že žalobce zboží skladoval, tedy fakticky držel. Žalobce měl možnost ke skladování využít trezor společnosti UNIGRADE. V některých případech sice došlo k nákupu a prodeji zboží ve stejný den, nicméně toto je běžný způsob obchodování s drahými kovy. Tímto způsobem se též minimalizuje riziko spojené se skladováním zboží vysoké hodnoty.

18. V bodě 85 žalovaný uvádí, že smluvní dokumenty předložené žalobcem nepředstavují obvyklou smluvní dokumentaci. S tím žalobce nesouhlasí, správci daně předložil dokumenty, které lze z právního hlediska považovat za kupní smlouvy. Co se týče skutečnosti, že tyto dokumenty neobsahují smluvní sankce a postup pro uplatňování práv z vadného plnění, žalobce uvádí, že je nepřípustné, aby správce daně vnucoval daňovému subjektu, co má být obsahem smluv, které daňový subjekt se svými obchodním partnery uzavírá. Postup při uplatňování práv z vadného plnění je dostatečně upraven v občanském zákoníku, který se v případě neexistence jiného smluvního ujednání uplatní. Žalobci nelze klást k tíži, že uzavíral smlouvy jiným způsobem, než by dle správce daně z hlediska obezřetnosti činit měl. Také z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017 – 31 vyplývá, že „*ani uzavření písemné smlouvy samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, respektive nic nevypovídá o povědomosti subjektu o možném zapojení v podvodné transakci.*“

19. Podle žalobce dále není pravdou, že by platby dodavatelům byly prováděny převážně hotovostně, ve většině případů byly platby prováděny bezhotovostně. Skutečnost, že v některých případech došlo k platbě hotovostí nebo zápočtem, přitom nelze považovat za nestandardní či snad dokonce podezřelou, takový způsob úhrady dluhu není zákonem zakázán a v obchodní praxi není ničím neobvyklým. Žalovaný také uvádí, že takové chování lze posoudit jako úmyslné obcházení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (dále jen „zákon o omezení plateb“). Žalobce považuje za nepřípustné, aby byl žalovaným označován za pachatele přestupku, aniž by byl shledán vinným ze spáchání přestupku. Žalovaný tímto porušuje zásadu presumpce neviny.

20. K neuplatňování sankcí za pozdní platby žalobce opětovně namítl, že žalovaný mu nemůže vnucovat způsob, jakým má postupovat vůči svým obchodním partnerům. Nelze mu klást k tíži, že se rozhodl s ohledem na dlouhodobou obchodní spolupráci neuplatňovat vůči svým partnerům sankce. K. D. – bratranec jednatele žalobce – neuplatňoval vůči žalobci sankce za pozdní platby s ohledem na příbuzenské vztahy. Žalovaný tak na jednu stranu klade žalobci k tíži příbuzenské vztahy mezi ním a některými jeho dodavateli, na druhou stranu ignoruje argumenty žalobce stran výhodnosti této obchodní spolupráce.

21. Žalobce odmítl také v bodě 89 uvedené úvahy žalovaného, podle nichž M. D. musel mít přinejmenším povědomost o dodavatelích žalobcových dodavatelů. Žalobce dodavatele žádných svých dodavatelů neznal. Dodavatelé K. D., J. D. a společnosti KREVOY UNIQUE neuskutečňovali své obchody v provozovně žalobce a žalobce s jejich obchodními partnery nepřicházel do styku. Žalovaný toto své tvrzení zakládá pouze na domněnkách, ale nenabízí žádný důkaz, kterým by jej prokázal. Navíc obcházení svých dodavatelů by žalobce považoval za jednání v rozporu se zásadami poctivého obchodního styku. Neobstojí ani tvrzení žalovaného, že s ohledem na výši marže nebyly předmětné obchody ekonomicky atraktivní a adekvátní. Podle žalobce s ohledem na objem obchodů

a jejich administrativní i logistickou nenáročnost byly pro něj předmětné obchody jednoznačně atraktivní.

22. Žalovaným předestřené objektivní okolnosti tedy nejsou, a to ani jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech, dostatečně intenzivní, aby nasvědčovaly povědomí žalobce o účasti na daňovém podvodu. Skutečnosti, které jsou jejich obsahem, lze velmi dobře vysvětit i jinak. Žalovaným tvrzené objektivní skutečnosti jsou založeny zejména na neprokázaných domněnkách. Žalovaný se nezabýval řádně jednotlivými argumenty žalobce a pro své domněnky nenabízí žádné důkazy. Některé z tvrzených objektivních okolností nejsou vůbec způsobilé navodit jakoukoli souvislost s možným podvodným jednáním (např. nezveřejnění účetní závěrky nebo neuzavření písemné smlouvy). Bylo na žalovaném, aby prokázal, že postup žalobce není v tomto oboru podnikání běžný a proč. K tíži žalobce také nelze klást, že nelustroval jednatele svých dodavatelů a nezjišťoval jejich účast v dalších společnostech. Požadavky na opatření, které měl dle názoru žalovaného (bod 93 napadeného rozhodnutí) žalobce učinit, aby dostál „povinnosti dostatečné obezřetnosti“, jsou zcela zjevně nepřiměřené a s předmětnými obchody ani nesouvisí. Tyto požadavky jdou nad rámec toho, co lze v obchodním styku při prověřování obchodních partnerů považovat za běžné a vyhovující požadavku náležité obezřetnosti. Žalobce je přesvědčen, že si v rozumné míře a s ohledem na své reálné možnosti ověřil dostatečně skutečnosti týkající se dodavatelů a dodávaného zboží, co do jeho kvality a původu. Žalobce v průběhu řízení prokázal, že kontroloval své dodavatele ve veřejně přístupných rejstřících (obchodní rejstřík, registrace k DPH, údaj o tom, zda dodavatel není nespolehlivým plátcem, puncovní úřad), že prováděl kontrolu zboží a spektrální analýzu zboží (kontrola ryzosti), že zboží skladoval (skladová evidence, fotodokumentace), původ zboží byl patrný z jeho obalu. Žalobci není zřejmé, jaké silné indicie měl mít k dispozici; pouhé nezveřejnění účetní závěrky takovou indicií ve smyslu judikatury Nevyššího správního soudu být nemůže.

23. Žalobce dále uplatnil *námitku prekluze práva stanovit daň*. Podle správce daně nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť bylo zasláno mezinárodní dožádání do Německa týkající se odběratele žalobce, společnosti Bedra GmbH. Žalobce k tomu namítl, že správce daně se o tom, že ve věci učinil mezinárodní dožádání, poprvé zmínil až v odůvodnění předmětných platebních výměrů. Ve výsledku kontrolního zjištění, ani ve zprávě o daňové kontrole se správce daně o mezinárodním dožádání vůbec nezmiňuje. Informace získané z mezinárodního dožádání nejsou zahrnuty mezi podklady pro rozhodnutí správce daně. Žalobce si pořídil úplnou kopii dokumentů daňového spisu a žádné mezinárodní dožádání se mezi získanými dokumenty nevyskytuje. Z toho žalobce usuzoval, že žádné mezinárodní dožádání provedeno nebylo. Žalovaný se přesto ztotožnil se závěry prvostupňového správce daně.

24. Žalobce se domnívá, že mezinárodní dožádání, na které se žalovaný při posouzení běhu prekluzivní lhůty odvolává, nemůže v daném případě zakládat důvod pro stavení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. V posuzované věci je zřejmé, že dožádání bylo účelové, a tudíž z materiálního hlediska nemohlo prekluzivní lhůtu stavět. Předmětné platební výměry jsou odůvodněny zejména tím, že žalobce neuspěl v tzv. vědomostním testu. Dle názoru správce daně jsou v dané věci dány objektivní okolnosti, které měly vzbudit v žalobci podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, kdy tyto vycházejí primárně z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem či odběratelem. Společnosti BEDRA GmbH však

nebyla v předmětných zdaňovacích obdobích přímým dodavatelem ani odběratelem žalobce. Společnost BEDRA GmbH vystupovala vůči žalobci v řetězci společností na pozici nepřímého odběratele přes jednoho až dva další odběratele. Žalobce si tedy klade otázku, z jakého důvodu správce daně učinil v dané věci mezinárodní dožádání týkající se společnosti BEDRA GmbH se sídlem v Německu. Žalobce se domnívá, že mezinárodní dožádání provedené správcem daně nemělo jiný smysl, než prodloužení lhůty ke stanovení daně. K prekluzi práva stanovit daň tedy došlo pro zdaňovací období říjen až prosinec 2014 dne 20. 3. 2018 a pro zdaňovací období leden 2015 dne 15. 4. 2018.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně konstatoval, že předmětem šetřených obchodních transakcí byl materiál s obsahem drahých kovů, jednalo se tedy o komoditu, která je z hlediska zasažení daňovým podvodem považována za rizikovou.

26. K žalobním námitkám týkajícím se *existence podvodu na DPH* žalovaný uvedl, že správce daně rozklíčoval za jednotlivá zdaňovací období řetězce subjektů, v nichž docházelo k přeprodávání daného zboží, zároveň identifikoval chybějící daň u článků řetězce, a to na pozici missing trader. U těchto obchodních společností se nepodařilo ověřit rozhodné skutečnosti z důvodu jejich nekontaktnosti či neplnění daňových povinností (nepodání daňových přiznání), popř. nepřiznání plnění, jež jsou předmětem šetřených obchodních případů či neuhrazení z nich plynoucí daně. Právě nekontaktnost (a s tím spojená nemožnost ověřit daň) představuje typický případ chybějící daně. Nekontaktními se postupně staly veškeré subjekty, u nichž byla konstatována chybějící daň. Skutečnost, že se dané obchodní společnosti v pozici missing trader nacházely až v rámci zdaňovacího období měsíce ledna 2015, nikterak nenarušuje zjištění správce daně a jeho závěry stran chybějící daně. K argumentaci žalobce, že společnost KREVOY nemohla mít v rozhodné době účetní závěrku, žalovaný uvedl, že v případě této obchodní společnosti jsou zde i další skutečnosti, které lze dle judikatury podřadit pod pojem chybějící daň (neuhrazení daňové povinnosti, nepodávání daňových přiznání v následujících obdobích a v neposlední řadě i nekontaktnost). Zkoumány byly také nestandardní okolnosti daných transakcí, přičemž v této fázi není rozhodné, zda o nich daňový subjekt mohl vědět, či nikoliv, neboť se posuzují veškeré okolnosti šetřených transakcí, a to včetně těch, k nimž došlo až po ukončení obchodování.

27. Ve vztahu k námitkám, kterými žalobce rozporuje závěry o *existenci objektivních okolností*, žalovaný uvedl následující. Personální propojenost je považována za jeden ze znaků, dle kterého lze usuzovat na existenci daňového podvodu. Vstup osob K. aj. D., a společnosti KREVOY do předmětných obchodních řetězců přitom neměl žádné ekonomické opodstatnění, sloužil jen k prodloužení těchto řetězců. Další příbuzenské vazby existovaly mezi jednotlivými dodavateli žalobce. Takto personálně propojené subjekty vstupovaly do předmětných obchodních řetězců, kde si zboží mezi sebou přeprodávaly, opět bez rozumného ekonomického opodstatnění. Další okolností svědčící o tom, že se jednalo o podvodný řetězec, představuje osoba P. M., který v obchodním řetězci zastával roli tzv. nastrčené osoby, ovládané sourozenci J. a K. D., aniž by měl nějaký reálný vliv na obchodní transakce. S ohledem na příbuzenské vazby sourozenců D. a jednatele žalobce lze důvodně předpokládat povědomí žalobce o tom, že byl součástí podvodného řetězce.

28. Tvrzení žalobce o tom, že si prověřoval své obchodních partnery ve veřejných rejstřících, nelze dle žalovaného považovat za obezřetné chování. Naopak zjištění zpochybňující důvěryhodnost jednotlivých dodavatelů (tj. obchodní společnosti bez historie, do té doby neobchodující s materiálem obsahujícím drahé kovy, nezveřejňující obchodní závěrky ve veřejném rejstříku atd.) v kontextu s tím, že žalobce se nezajímal o původ zboží, svědčí přinejmenším o tom, že žalobce mohl nabýt podezření o podvodném charakteru obchodních transakcí.

29. Podle žalovaného nelze akceptovat ani tvrzení žalobce o neznalosti dodavatelské struktury, a to s ohledem na příbuzenské personální propojení jednotlivých dodavatelů s jednatelem žalobce. Žalobce se dále, ačkoliv obchodoval s rizikovou komoditou ve vysokých obratech, spokojil *de facto* jen s ujištěním dodavatelů, že zboží je, co do jeho původu, „v pořádku". Takový přístup nelze považovat za standardní a běžný v obchodní praxi. Tvrzení žalobce, že původ zboží byl zřejmý z údajů na obalech či slitcích, také nelze bez dalšího považovat za relevantní, nehledě k tomu, že žalobce svá tvrzení nikterak nepodložil. K námitce týkající se kvality zboží žalovaný uvedl, že ačkoliv dle tvrzení žalobce byly učiněny namátkové analýzy zboží pomocí spektrometru, nebyly však v daňovém řízení tyto analýzy žalobcem předloženy. Proto je dle žalovaného evidentní, že žalobce i jeho dodavatelé spolupracovali a byli si vědomi své účasti v účelově vytvořených obchodních řetězcích.

30. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že ačkoliv žalobce obchodoval s materiálem s obsahem drahých kovů ve vysokých obratech, nebyly dodávky tohoto zboží pojištěné, a to ani ze strany žalobce, ani ze strany přímých dodavatelů. Převoz zboží se navíc uskutečňoval v běžných osobních automobilech bez jakýchkoliv bezpečnostních opatření. Přičemž absence pojištění a bezpečnostních opatření je taktéž považována za jednu z indicií svědčící o nestandardnostech obchodních transakcí. Žalobce dále uvedl, že ke skladování zboží využíval trezor ve vlastnictví společnosti UNIGRADE, nicméně nepředložil žádný doklad prokazující tuto skutečnost. V rámci ústního jednání konaného dne 2. 8. 2016 žalobce uvedl, že mu poskytnutí této služby společnost UNIGRADE fakturovala. Poté, co bylo správcem daně rozporováno tvrzení o užívání trezoru společnosti UNIGRADE, žalobce předložil k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění mj. fotografie trezoru, který měl být v jeho vlastnictví a měl být využíván ke skladování zboží. Nicméně i v tomto případě žalobce nikterak neprokázal, že by byl vlastníkem trezoru, o kterém se až do té doby nezmínil. K námitce týkající se nesrovnalostí skladové evidence žalovaný odkázal na bod [84] napadeného rozhodnutí, kde jsou uvedeny skutečnosti, na jejichž základě správce daně shledal skladovou evidenci žalobce nevěrohodnou.

31. Ve vztahu k námitkám týkajícím se kupních smluv žalovaný konstatoval, že žalobce v rámci daňového řízení nejprve uvedl, že nebyly uzavírány žádné kupní smlouvy z důvodu jejich nadbytečnosti. Následně k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nově předložil dokumenty (tj. předávací protokol k fakturám – potvrzení o přijetí obchodní nabídky a provedení obchodu, dodací listy) s tím, že tyto dokumenty lze považovat za kupní smlouvu a zároveň i jako doklad o předání zboží. I tyto dokumenty jsou však dle žalovaného nestandardní, a to s ohledem na rizikovost obchodovatelné komodity a její hodnotu, obchodování s dodavateli bez historie, z nichž někteří s touto komoditou dříve neobchodovali. Dále i s ohledem na skutečnost, že dané dokumenty postrádají jakékoliv ujednání o sankcích v případě porušení smluvních povinností či ujednání o odpovědnosti

dodavatele, že zboží bude dodáváno v dohodnutém množství a jakosti, a k dalším nesrovnalostem. Nehledě k tomu, že žalobce předložil dokumenty jen k některým obchodním transakcím. Jako nestandardní lze dle žalovaného klasifikovat také rozdílný postup v placení – zatímco odběratelé hradili žalobci své závazky bezhotovostně, žalobce hradil dodavatelům platby často v hotovosti (v některých případech i zápočtem), a to tak, aby nedošlo k překročení limitní hodnoty stanovené zákonem o omezení plateb.

32. Nedůvodné jsou podle žalovaného rovněž námitky týkající se *přijatých opatření*. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že přijal potřebná opatření k zabránění jeho účasti na podvodu na DPH. Způsob, jakým žalobce ověřoval své dodavatele (vyhledávání ve veřejných rejstřících), nelze považovat za dostačující k zabránění jeho účasti na daňovém podvodu. Obzvláště za situace, kdy někteří dodavatelé nezveřejňovali v rozhodné době své účetní uzávěrky, mnohdy se jednalo o obchodní společnosti bez historie, obchodující s materiálem s obsahem drahých kovů poprvé, společnost SANDEROSAN neměla dostatečné majetkové zázemí k obchodní činnosti v deklarovaném objemu, jednatel společnosti ESPRIT byl současně jednatelem nebo společníkem v dalších společnostech, které byly zrušeny s likvidací nebo neplnili svou zákonnou povinnost zveřejnění účetní závěrky, jednatelka společnosti GZ METAL byla současně společníkem v obchodní společnosti, na níž byl vydán exekuční příkaz na postižení jejího obchodního podílu atd. Ačkoliv žalobce obchodoval s komoditou, která bývá často zneužívána k daňovým podvodům, nezajímal se o původ zboží s tím, že plně důvěřoval ujištěním svých dodavatelů, zboží rovněž nebylo pojištěno, nebyla zabezpečena jeho přeprava, neexistovaly sankce za pozdní platby, a v neposlední řadě byla nastavena nevysvětlitelně nízká obchodní marže. Také skutečnost v podobě plateb za dodané zboží v hotovosti v částkách nepřekračujících limitní hodnoty, předávací protokoly k fakturám či dodací listy, které žalobce považuje za kupní smlouvy i za doklady o předání zboží, nelze shledat rozvážným či běžným v obchodních vztazích. Žalobce tedy nepřijal veškerá rozumná opatření, která po něm bylo možné s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby svojí účasti na podvodu na DPH předešel. Taktéž je evidentní, že předmětné obchodní transakce nejsou nahodilé a žalobce se jejich součástí nestal bez vlastního vědomí.

33. K námitce *prekluze práva stanovit daň* žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, v němž se vypořádal s obdobnou námitkou. Žalovaný se zároveň ohradil proti tvrzení žalobce o účelovosti mezinárodního dožádání. Správce daně, ve snaze o co nejúplnější zjištění skutečností pro správné stanovení daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, byl oprávněn využít institutu mezinárodního dožádání, týkající se konečného odběratele zboží v rámci řetězce, společnosti Bedra GmbH.

IV. Posouzení věci krajským soudem

34. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.

35. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je finančními orgány neuznaný nárok žalobce na odpočet DPH za zdaňovací období říjen 2014 až leden 2015. Žalobce dle finančních orgánů sice prokázal splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, posuzovanými transakcemi se však účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH.

36. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84).

37. Nicméně i v případě, že plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

38. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“); 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*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“); směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („šestá směrnice“)].

39. Soudní dvůr zároveň ve věci *Optigen* zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci *Mahagében*: „*Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*“ (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010,

č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.

40. Na základě citované judikatury se zformuloval několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku je třeba 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. Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení *existence podvodu na DPH*, ve druhém kroku se posuzují *objektivní okolnosti* a ve třetím kroku *přijatá opatření*.

41. Žalobcem uplatněné námitky postupně rozporují závěry, k nimž finanční orgány dospěly při hodnocení jednotlivých kroků uvedeného testu. Krajský soud bude z uvedeného členění žalobních námitek vycházet, předesílá ovšem, že s ohledem na rozsah žaloby nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Ostatně i dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.

Existence podvodu na DPH

42. Podle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu lze o existenci podvodu na DPH hovořit v případě, kdy je v řetězci transakcí zjištěna „*chybějící daň*“ a další daňový subjekt si ji čerpá za *nestandardních okolností*. Nutno dodat, že není povinností finančních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 – 52, a ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46).

43. V nyní posuzované věci správce daně po provedení rozsáhlého šetření rozkryl obchodní řetězce, zahrnující celkem několik desítek subjektů (fyzických i právnických osob), v nichž docházelo k prodeji předmětného zboží (materiálu s obsahem drahých kovů). Schémata zobrazující tyto řetězce pro jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období se nacházejí na str. 19-21 zprávy o daňové kontrole a na str. 14-16 napadeného rozhodnutí žalovaného. Správce daně zároveň podrobně popsal činnost jednotlivých subjektů zapojených do obchodních řetězců (viz str. 21-40 zprávy o daňové kontrole) a rozčlenil tyto subjekty do skupin podle jejich role v řetězcích – na subjekty označované jako „missing trader“, „buffer“ a „broker“.

44. Klíčovými jsou subjekty označované jako „missing trader, které neodvádí státu daň, případně u nich nelze tuto skutečnost ověřit, neboť jsou pro příslušného správce daně nekontaktní (také nekontaktnost subjektu a s ní spojená nemožnost řádného prověření jím vykázané daňové povinnosti lze považovat za případ chybějící daně). Správce daně

zjistil v každém jednotlivém řetězci *chybějící daň*, tedy subjekt na pozici „missing trader“. Všem těmto subjektům, s výjimkou společnosti WS trade, s.r.o. (dále jen „WS trade“), byla následně zrušena registrace k DPH, šest z těchto společností bylo zrušeno rozhodnutím soudu. Všechny tyto subjekty jsou nekontaktní nebo se správcem daně nespolupracují, většina sídlí na virtuální adrese, neplní své daňové povinnosti a je u nich evidován vysoký nedoplatek. Fyzické osoby P. M. a J. Š. mají trvalý pobyt nahlášen na adrese sídla ohlašovny. Mimo společnosti ESPRIT VENTURE a SANDEROSAN nezveřejnil žádný z uvedených subjektů ve sbírce listin účetní závěrky za šetřená zdaňovací období (v podrobnostech viz str. 17-18 rozhodnutí žalovaného).

45. *Nestandardní okolnosti* svědčící o existenci podvodu na DPH finanční orgány spatřovaly v celé řadě skutečností. Předmětem obchodních transakcí byl materiál s obsahem drahých kovů, tedy komodita, která je z hlediska možného zasažení daňovým podvodem riziková. Zboží bylo přeprodáváno přes několik tuzemských subjektů, mezi prvním zmapovaným distributorem zboží a žalobcem se nacházely až tři další subjekty, mezi kterými bylo zboží přeprodáváno ihned po jeho přijetí (často stejný den). Mnoho ze subjektů zapojených do řetězců po uskutečnění daných transakcí utlumilo svou činnost, bylo označeno za nespolehlivé plátce či osoby, poté jim byla zrušena registrace k DPH a některé vstoupily do likvidace. Mnoho těchto subjektů se obchodováním s materiálem s obsahem drahých kovů dříve nijak nezabývalo.

46. Další nestandardní okolností bylo, že J. D., K. D. a společnosti KREVOY UNIQUE, přímým dodavatelům žalobce, dodávali zboží J. D. a P. M., přičemž obchody probíhaly na adrese shodné se sídlem žalobce. Z informací z jiných daňových řízení také vyplývá, že oba zmiňovaní prokazatelně věděli o skutečnosti, že K. D., J. D. a společnost KREVOY UNIQUE dále se zbožím obchodují. Správce daně zároveň v průběhu daňové kontroly prověřoval způsob stanovení obchodní marže u probíhající obchodní činnosti a zjistil, že cena zboží se odvíjela od cen na Londýnské burze. Podle žalovaného je tedy nepravděpodobné, aby z obchodů, které probíhaly v takto dlouhých řetězcích, kdy zboží bylo obratem přeprodáváno v nezměněném stavu a ceny se vždy odvíjely od cen na Londýnské burze, jednotliví obchodníci profitovali. V běžném tržním prostředí by společnosti takový článek řetězce z obchodů vynechaly. Žalovaný z toho dovodil, že vstup K. D., J. D. a společnosti KREVOY UNIQUE do obchodního řetězce neměl ekonomické opodstatnění a účelem začlenění do daného obchodního řetězce bylo pouze jeho prodloužení.

47. Z informací z jiných daňových řízení dále vyplynulo, že P. M. (přímý dodavatel J. D., K. D. a P. C.), vstoupil do řetězce účelově a bez ekonomického opodstatnění. P. M. byl ovládán bratry J. a K. D. tím způsobem, že se svými dodavateli se fakticky nikdy nesetkal, faktury mu byly dodávány vždy jedním z bratrů D., on je pouze podepsal a orazítkoval. Před uskutečněním samotného obchodu dostal od bratrů D. zboží a po uskutečnění obchodu vždy hotovost obdrženou za zboží odevzdal bratrům D., za což mu bratři D. platili ubytovnu, jídlo a alkohol a vypláceli mu i drobnou hotovost.

48. Skutečností svědčící o existenci podvodu na DPH byla dle finančních orgánů také personální propojenost jednotlivých článků v řetězcích. Například M. D. (jednatel žalobce) byl současně jednatelem společnosti UNIGRADE, jeho bratranec J. D. byl jednatelem společností KREVOY UNIQUE a UNIGRADE. M. L., jednatel dodavatelské společnosti SANDEROSAN, byl příbuzný M. D. J. D. je bývalý tchán J. D. Dalším bratrancem M. D. je K. D. P. C. je manžel A. B., sestřenice J. D. V řetězcích

tedy vystupovaly skupiny vzájemně propojených subjektů, jejichž jednotliví členové mezi sebou zboží přeprodávali. V průběhu daňové kontroly bylo dále zjištěno, že úhrady za nákup zboží probíhaly často v hotovosti nebo formou zápočtů. S ohledem na výši kupní ceny v rámci jednotlivých dodávek zboží (jednalo se o stovky tisíc Kč za jednu dodávku, v souhrnu pak šlo o obchody v řádu několika milionů Kč za jednotlivá zdaňovací období) se hotovostní platby jevily finančním orgánům jako nestandardní. Z předložených pokladních dokladů a z výpisů z účtů žalobce navíc plyne, že hotovostní úhrady za nákup zboží byly prováděny po částech tak, aby nedošlo k překročení limitní hodnoty stanovené zákonem o omezení plateb (v podrobnostech viz str. 18-21 napadeného rozhodnutí).

49. Krajský soud konstatuje, že *existence podvodu na DPH* byla finančními orgány prokázána. Ve všech správcem daně rozkrytých obchodních řetězcích byla zjištěna *chybějící daň*, zároveň lze v jednotlivých výše zmíněných skutečnostech spatřovat *nestandardní okolnosti* ve smyslu citované judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu.

50. Námitky, kterými žalobce rozporuje argumentaci žalovaného o existenci podvodu na DPH (v podrobnostech viz výše body 3 a 4 rozsudku), se míjejí podstatou věci. Žalobce například namítl, že některé společnosti nacházející se na pozici „missing trader“ byly jeho přímými dodavateli pouze ve zdaňovacím období leden 2015, ostatní společnosti nacházející se na této pozici s ním nebyly v žádném přímém obchodním vztahu. Skutečnost, že subjekty na pozici „missing trader“ nejsou přímými dodavateli kontrolovaného daňového subjektu, je ale v případě podvodných řetězců běžná. Na závěr o chybějící dani tato skutečnost nemůže mít žádný vliv. Ostatně právě za účelem znepřehlednění situace jsou podvodné řetězce vytvářeny. Neobstojí ani argumentace žalobce, podle níž nemůže být činěn odpovědným za to, jak si jeho obchodní partneři plní své daňové povinnosti. Koncept podvodu na DPH je založen právě na tom, že za určitých podmínek může neodvedení daně jedním článkem obchodního řetězce vést k odmítnutí nároku na odpočet daně uplatňovaného subjektem nacházejícím se v dalším článku téhož řetězce. Nedůvodná je také námitka, že žalobce o rozvětvenosti obchodního řetězce nevěděl. V tomto kroku testu není rozhodné, zda daňový subjekt o určitých skutečnostech mohl vědět, posuzují se všechny okolnosti šetřených transakcí. A to včetně skutečností, které nastaly až po ukončení obchodování. Například nekontaktnost jednotlivých článků řetězce, ke které došlo až po uzavření obchodů, nelze klást daňovému subjektu k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání (pokud není prokázáno, že o ní věděl). Při zjišťování chybějící daně a při posuzování objektivní existence podvodného řetězce však jde o relevantní skutečnost. Nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti a počal být nekontaktním v bezprostřední časové návaznosti na obchodní transakce, které byly porušením povinností zasaženy, může být okolností svědčící o existenci podvodu.

51. Krajský soud nevidí nic nepatřičného ani na tom, že žalovaný zařadil mezi nestandardní okolnosti způsob obchodování. Žalovaný srozumitelně vysvětlil, z čeho plynou jeho pochybnosti o ekonomickém přínosu posuzovaných transakcí pro jednotlivé subjekty. Skutečnost, že určitá transakce postrádá ekonomický smysl, jistě může být (a v praxi velmi často bývá) jednou z indicií svědčících o existenci podvodu na DPH. Nelze přijmout argumentaci žalobce, podle níž je nepřijatelné, aby takto žalovaný nabádal dodavatele k obcházení svých obchodních partnerů. Žalovaný pouze popisoval, jaké jednání je či není ekonomicky racionální.

Existence objektivních okolností a přijatá opatření (vědomostní test)

52. V dalších krocích testu je nutné zhodnotit, zda daňový subjekt o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohl a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil (účast na podvodu na DPH tedy může být i nedbalostní). Po daňovém subjektu lze legitimně požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud existují objektivní okolnosti, na jejichž základě může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce. Při posuzování těchto objektivních okolností se přihlíží k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 58). Pokud jde o hodnocení daňovým subjektem přijatých opatření, pak platí, že čím výraznější indicie svědčící o možném zapojení do podvodného řetězce existují, tím vyšší požadavky lze klást na obezřetnost daňového subjektu.

53. Správce daně popsal *objektivní okolnosti* na str. 40 až 64 zprávy o daňové kontrole, žalovaný se ale neztotožnil se všemi objektivními okolnostmi zmiňovanými správcem daně. Krajský soud proto bude vycházet z popisu uvedeného žalovaným na str. 21-27 napadeného rozhodnutí.

54. Žalovaný předně konstatoval, že v předmětných obchodních řetězcích se objevují dodavatelé personálně a příbuzensky propojení, což svědčí o nestandardnosti tohoto obchodování (fyzické osoby J. D., K. D., P. C., J. D. a společnosti KREVOY UNIQUE, SANDEROSAN). Zároveň opětovně poukázal na ovládání P. M. bratry J. a K. D. Podle žalovaného žalobce vzhledem k personálnímu propojení s bratry D. mohl vědět o těchto okolnostech a o tom, že je článkem v řetězci, jehož cílem je krácení DPH.

55. K propojenosti žalobce a subjektů, které neodvedly daň, žalovaný uvedl, že žalobce nakupoval zboží ve zdaňovacím období říjen 2014 od fyzické osoby J. D., následně také od společnosti KREVOY UNIQUE, ve které byl J. D. jednatelem. Dodavatelem obou subjektů byl P. M., nacházející se v podvodném řetězci na pozici „missing trader“. Ve zdaňovacím období leden 2015 se společnost KREVOY UNIQUE již také nacházela na pozici „missing trader“. Dalšími přímými dodavateli stojícími na pozici „missing trader“ byly společnosti SANDEROSAN a ESPRIT VENTURE, obě taktéž ve zdaňovacím období leden 2015. Obchodováním s materiálem s obsahem drahých kovů se zabývala také společnost UNIGRADE, jejímž jednatelem byl rovněž M. D., přičemž dodavatelé i odběratelé společnosti UNIGRADE byli převážně shodní s dodavateli a odběrateli žalobce. V řetězci tak figurují různé subjekty ovládané jednou osobou, které obchodovaly s totožnou komoditou a měly totožné odběratele i dodavatele. Žalovaný neshledává žádný jiný důvod pro začátek obchodování žalobce se společností KREVOY UNIQUE a žádný jiný důvod pro obchodování M. D. prostřednictvím dvou právnických osob než ten, že se nejedná o běžné obchodní vztahy, ale tato struktura byla záměrně vytvořena.

56. Ke spolehlivosti dodavatelů žalobce (J. D., K. D., P. C., společností SANDEROSAN, KREVOY UNIQUE, ESPRIT VENTURE a GZ METAL) žalovaný konstatoval, že se jednalo o dodavatele bez historie či s velmi krátkou historií, kteří s danou komoditou do té doby neobchodovali. Tvrzení žalobce o ověřování obchodních partnerů je proto

nevěrohodné. Uzavírání obchodních vztahů s novými společnostmi bez historie, společnostmi, které neplní svou zákonnou povinnost zveřejnění účetní závěrky v obchodním rejstříku, nebo se společnostmi, které v rámci své ekonomické činnosti vykazují záporný hospodářský výsledek nebo jejichž jednatelé jsou, popř. v minulosti byli zainteresováni i v jiných společnostech, které jsou v současné době v likvidaci, se dle žalovaného jeví jako neobezřetné. Zejména se pak v souvislosti s tvrzením žalobce, že se nezajímal o původ nakupovaného zboží.

57. Žalovaný také poukázal na skutečnost, že žalobce během jednání dne 2. 8. 2016 uvedl, že mu bylo zboží dodavateli dodáváno do prostor jeho provozovny v pytlích o hmotnosti 20 nebo 25 kg s názvem společnosti UMICORE, DODUCO nebo HERAEUS, ve kterých se tento granulát, který pochází z rafinerie, prodává. Pytle jsou neprůhledné, ale žalobce byl schopen jejich obsah, vzhledem ke svým zkušenostem, odhadnout, namátkově se uchýlil i k analýze zboží pomocí spektrometru (ve vlastnictví společnost UNIGRADE). Výstupy ze spektrometru při nákupu zboží neuchovával, neboť výsledky analýzy jsou zaznamenány ve faktuře, která je vystavena po dodání zboží. K otázce správce daně na původ zboží se žalobce vyjádřil v tom smyslu, že pro něho byl směrodatný jen jeho dodavatel, neboť předpokládal, že ten zboží pořizuje v rámci své dodavatelské struktury. Rovněž v písemném vyjádření ze dne 7. 4. 2017 žalobce uvedl, že byl opakovaně svými dodavateli ujištěn, že tito své dodavatele prověřují a zboží je v pořádku. Podle žalovaného tedy žalobce svým dodavatelům plně důvěřoval, a to nelogicky do takové míry, že zcela rezignoval na svou právní ochranu a jistotu. Tvrzení žalobce o provádění kontroly kvality a původu zboží není ničím podložené. Přitom žalobce jako subjekt, který obchoduje s drahými kovy ve vysokých obratech, měl mít vědomost o tom, že obchodování s drahými kovy je obecně rizikové tím, že se stává cílem daňových podvodů. Přesto mu k ověření původu zboží postačilo pouze ujištění jeho přímých dodavatelů, že „zboží je v pořádku“. Navíc výsledky analýz neuchovával ani žalobce, ani žádný z jeho dodavatelů. Tyto skutečnosti dle žalovaného umocňují podezření, že žalobce i jeho přímí obchodní partneři v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovali a byli si vědomi toho, že se účastní účelových obchodních transakcí.

58. Žalobce ani jeho přímí dodavatelé dále neměli dodávky pojištěné. Převoz dodávek měl navíc probíhat v běžných osobních automobilech, bez bezpečnostních opatření. Ohledně otázky, kdo zajišťoval dopravu, také existuje rozpor mezi tvrzením žalobce a výpovědí jednatelky společnosti GZ METAL.

59. K tvrzení žalobce, podle nějž k uložení drahých kovů využíval za úplatu trezor vlastněný společností UNIGRADE, žalovaný konstatoval, že žalobce nepředložil žádný daňový doklad prokazující dané tvrzení. Poté, kdy správce daně v kontrolním zjištění používání trezoru společnosti UNIGRADE rozporoval, zástupce žalobce předložil skladovou evidenci, a to včetně fotografie trezoru, který měl být ve vlastnictví žalobce a který měl být využíván ke skladování zboží. Z důvodů, které správce daně podrobně popsal na str. 76 zprávy o daňové kontrole (zboží bylo vyskladněno dříve, než bylo přijato, zboží bylo skladováno v množství, které neodpovídalo deklarovaným skladovacím podmínkám), ale byla předložená skladová evidence shledána nevěrohodnou. Podle žalovaného tedy žalobce na přeprodeji zboží reálně nijak neparticipoval, zboží fyzicky nikdy nedržel a vlastnil jej pouze formálně, ihned po nákupu ho prodal dále.

60. Žalovaný dále označil žalobcem předloženou smluvní dokumentaci za neobvyklou (vzhledem k povaze komodity, která byla předmětem obchodů, a žalobcových dodavatelů). Předložené listiny neobsahují například žádná ujednání ve vztahu k porušení povinností smluvních stran ve formě smluvních sankcí či jasně stanoveného postupu při uplatňování práv vyplývajících pro kupujícího z titulu odpovědnosti dodavatele za to, že zboží je dodáváno v dohodnuté jakosti a množství. Ačkoliv obchody s jednotlivými dodavateli probíhaly opakovaně, nebyly uzavírány např. rámcové kupní smlouvy, na základě kterých by pak sjednávání jednotlivých obchodů mohlo probíhat zjednodušenou formou bez takovéhoto negativního dopadu na kvalitu vyhotovené dokumentace. Žalobce navíc doložil předávací protokoly/dodací listy (které lze dle žalobce považovat za kupní smlouvu) pouze k některým nákupům, například k obchodování se společnostmi SANDEROSAN a KREVOY UNIQUE nedoložil dokumentaci žádnou.

61. Za velmi nestandardní žalovaný považoval skutečnost, že odběratelé žalobce hradili své závazky z obchodů bezhotovostně, zatímco platby dodavatelům byly prováděny převážně hotovostně (v několika případech zápočtem). Zboží bylo také placeno po částech tak, aby nedošlo k překročení limitní hodnoty stanovené v zákoně o omezení plateb. O účelové organizaci celého řetězce společností dle žalovaného svědčila dále absence uplatňování sankcí za pozdní platby (přitom ve zdaňovacím období roku 2014 dosáhly pohledávky po splatnosti výše 30 284 000 Kč).

62. Žalovaný rovněž konstatoval, že k obchodům žalobce docházelo na adrese jeho provozovny, tj. v budově nazvané „Bavlna“ v ulici. Na stejné adrese měli svou kancelář a uskutečňovali své obchody dodavatelé J. D., K. D. a společnost KREVOY UNIQUE. Subdodavatelé P. M. a J. D. tak sice nemuseli být v přímém kontaktu s žalobcem, podle žalovaného je ale vysoce pravděpodobné, že žalobce o nich musel mít přinejmenším povědomost. Proto je neobvyklé, že se nepokusil o přímý obchod za účelem snížení pořizovací ceny obchodovaného zboží. Nakupování zboží od J. D., K. D., a společnosti KREVOY UNIQUE nemělo pro žalobce žádný racionální smysl. Jednotlivé dodávky se totiž mezi jednotlivými články prověřovaných řetězců uskutečňovaly s krátkým časovým odstupem, žalobce nezajišťoval přepravu, zboží nepojišťoval, neskladoval a cena za předmětné zboží se v těchto řetězcích jen nepatrně navyšovala. Ekonomickou činností žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích přitom byl obchod s drahými kovy. Celková hodnota plnění týkajících se pořízení platiny a stříbrného granulátu za předmětná zdaňovací období dosahovala výše 546 182 061 Kč a hodnota plnění na výstupu činila 546 651 338 Kč. Výše dosahované marže z obchodování s se tedy pohybovala okolo 0,09 %. V kontextu všech rizikových faktorů spojených s realizací šetřených obchodů nepovažoval žalovaný takovou marži za ekonomicky atraktivní a adekvátní.

63. K *přijetí rozumných opatření* a k *dobré víře* žalobce se žalovaný vyjádřil na str. 27-30 napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že s ohledem na výše popsané okolnosti nelze považovat za dostačující pouhé vyhledání dodavatelů ve veřejných rejstřících. Žalobce měl k dispozici silné indicie o tom, že obchodní transakce jsou dosti nestandardní, tyto ho měly vést k závěru, že jejich účelem je spáchání podvodu na DPH.

64. Krajský soud se s uvedenými závěry žalovaného ztotožňuje. Žalobci je sice třeba přisvědčit v tom, že skutečnost, že daňový subjekt věděl či měl vědět o existenci daňového podvodu, prokazuje vždy správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 – 60). Uvedené povinnosti však finanční orgány v nyní

posuzované věci dostály. Podle názoru soudu kombinace výše popsaných skutečností postačuje k učinění závěru, že způsob, jakým žalobce obchodoval s předmětným zbožím, vykazuje vysoce nestandardní znaky. Žalobce obchodoval s materiálem s obsahem drahých kovů, tedy s rizikovou komoditou z hlediska zasažení daňovými podvody (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017 – 56), přičemž tyto obchody dosahovaly značného objemu (celková hodnota plnění přesahovala 546 mil. Kč). Přesto se žalobce blíže nezajímal o původ zboží, smluvní dokumentace uzavřená s jeho dodavateli byl velmi strohá (v některých případech dokonce nedoložil žádnou smluvní dokumentaci), nebyla zajištěna bezpečná přeprava zboží atd. Úhradu dodavatelům žalobce mnohdy prováděl hotovostně a zboží platil po částech tak, aby nedošlo k překročení limitní hodnoty stanovené v zákoně o omezení plateb. Tyto a další výše shrnuté skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že žalobce věděl, nebo přinejmenším vědět měl, že se zapojuje do podvodných obchodních řetězců. Soud proto považuje za přiměřené klást na něj zvýšené požadavky stran jeho obezřetnosti v těchto obchodních vztazích. Těmto požadavkům pak žalobce nedostál. S ohledem na množství a závažnost indicií svědčících o možném zapojení do podvodného řetězce nelze považovat za dostatečné, že si žalobce prověřoval své dodavatele vyhledáváním ve veřejných rejstřících.

65. Na právě uvedeném nemohou nic změnit námitky, kterými žalobce zpochybňuje závěry žalovaného.

66. Žalobce předně rozporuje hodnocení žalovaného týkající se personální provázanosti subjektů v řetězci (k jejich shrnutí viz výše body 5-6 rozsudku). Krajský soud k tomu uvádí, že jistě nelze dovozovat, že existence příbuzenského vztahu mezi jednatelem žalobce a bratry D. bez dalšího představuje objektivní okolnost prokazující, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH měl a mohl vědět. Žalovaný ale nic takového netvrdí. Žalovaný zdůrazňuje, že v daném případě jsou tyto příbuzenské vazby relevantní ve spojitosti s dalšími okolnostmi, například s tím, že vstup osob K. a J. D. a společnosti KREVOY UNIQUE do předmětných obchodních řetězců neměl žádné ekonomické opodstatnění. To žalobce ani nijak nevyvrací, pouze obecně namítá, že podnikatelé mohou v průběhu své činnosti volit jinou formu podnikání atd. Zároveň se dle žalovaného jednalo pouze o jednu z mnoha dílčích indicií, z nichž bylo možné usuzovat na existenci daňového podvodu, s čímž soud souhlasí.

67. K žalobním námitkám shrnutým v bodech 7-12 rozsudku soud konstatuje, že jistě nelze přeceňovat skutečnost, že určitý subjekt nemá zveřejněnou obchodní závěrku ve veřejném rejstříku. Tato skutečnost sama o sobě by nemohla vést k závěru o jeho nedůvěryhodnosti. Nicméně v kombinaci s ostatními okolnostmi, za nichž probíhaly předmětné obchody, jde o další dílčí indicii, ke které je legitimní přihlédnout při posuzování otázky, zda žalobce mohl nabýt podezření o podvodném charakteru obchodních transakcí. V případě některých dodavatelů žalobce se navíc jednalo o společnosti bez historie či s velmi krátkou historií (společnosti vzniklé v letech 2013 a 2014), které tedy dosud s danou komoditou neobchodovaly. Žalovaný na tyto skutečnosti poukazoval proto, že sám žalobce uváděl prověřování dodavatelů ve veřejných rejstřících jako hlavní opatření, které přijal, aby předešel své účasti na podvodu na DPH. Soud souhlasí s žalovaným, že v daném případě se nemohlo jednat o dostatečné opatření, a to rovněž z toho důvodu, že minimálně u části dodavatelů neposkytovaly veřejné rejstříky oporu pro závěr o jejich důvěryhodnosti. Žalobce také opakovaně

zdůrazňuje, že se svými dodavateli (případně s osobami, které v předmětných společnostech působily) dlouhodobě bezproblémově spolupracoval. Vzhledem k rizikovosti obchodované komodity, způsobu, jakým posuzované obchody probíhaly atd. ovšem ani tato skutečnost nemohla založit dobrou víru žalobce.

68. Pokud jde o námitky týkající se dodavatelské struktury a původu a kvality zboží (viz body 13-14 rozsudku), krajský soud souhlasí s žalovaným, že s ohledem na příbuzenské personální propojení jednotlivých dodavatelů s jednatelem žalobce nepůsobí věrohodně tvrzení žalobce, že neznal dodavatelskou strukturu v předmětných obchodních řetězcích. Pokud by ovšem soud dané tvrzení žalobce přece jen akceptoval, jednalo by se naopak o další doklad svědčící o neobezřetnosti žalobce. V této souvislosti je třeba opětovně zdůraznit, že žalobce obchodoval s rizikovou komoditou ve vysokých obratech, už jen tato skutečnosti jej měla vést k hlubšímu zájmu o původ zboží. Spoléhat se v takovém případě pouze na ujištění dodavatele, že zboží je co do jeho původu bezproblémové, není dostatečné. Soud přisvědčuje rovněž závěru žalovaného, podle nějž žalobce nedoložil své tvrzení, že původ zboží byl zřejmý z údajů na obalech či slitcích. Žalobce nepředložil ani analýzy kvality zboží, které měl dle svého tvrzení namátkově provádět. Žalobce také znovu uvádí argument, že obchody s předmětným zbožím probíhaly bezproblémově, a tak neměl důvod nic blíže kontrolovat a prověřovat. Obchody však provázelo tolik nestandardních okolností, že soud nemůže s touto argumentací souhlasit.

69. Nedůvodné jsou také námitky týkající se pojištění dodávek zboží, jeho dopravy a skladování (viz výše body 15-17). Soud souhlasí s žalovaným, že absenci pojištění a bezpečnostních opatření při přepravě zboží lze považovat (vzhledem k tomu, že žalobce obchodoval s materiálem s obsahem drahých kovů) za jednu z indicií svědčících o nestandardnosti obchodních transakcí. Soud pouze musí částečně korigovat závěr žalovaného uvedený v bodě 83 napadeného rozhodnutí – skutečnost, že žalobce ani jeho přímí dodavatelé neměli dodávky materiálu s obsahem drahých kovů pojištěné, nemá oporu v protokolu o ústním jednání ze dne 2. 8. 2016. Jedná se však o dílčí pochybení žalovaného, které nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Navíc žalobce nepředložil žádný důkaz svědčící o opaku, tedy že by zboží bylo pojištěno. K námitkám ohledně dopravy zboží soud podotýká, že žalovaný považoval za podstatnou především absenci bezpečnostních opatření při dopravě, kterou žalobce nijak nerozporuje. Dále je třeba uvést, že tvrzení žalovaného o nevěrohodnosti žalobcem předložené skladové evidence nebylo založeno pouze na písařské chybě v jednom datu, jak namítl žalobce, ale na více důvodech – v podrobnostech soud odkazuje na str. 76 zprávy o daňové kontrole. Žalobce zároveň nijak nedoložil využívání trezoru společnosti UNIGRADE ke skladování zboží, ani později uplatněné tvrzení, že ke skladování zboží užíval vlastní trezor. Závěr žalovaného, podle nějž žalobce vlastnil zboží pouze formálně, proto obstojí.

70. K námitkám týkajícím se kupních smluv a plateb dodavatelům (viz výše body 18-19) soud opakuje, že vzhledem k rizikovosti obchodované komodity a hodnotě realizovaných obchodů považuje žalobcem předložené smluvní dokumenty na nestandardně strohé. Také skutečnost, že žalobce prováděl v některých případech (žalovaný netvrdil, že ve všech) platby dodavatelům v hotovosti, a to navíc tak, aby nedošlo k překročení limitní hodnoty stanovené zákonem o omezení plateb, lze ze stejných důvodů považovat za nestandardní.

71. Závěrem žalobcem namítl, že došlo k *prekluzi práva stanovit daň* (viz výše body 23 a 24 rozsudku). Krajský soud neshledal důvodnou ani tuto žalobní námitku.

72. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí (prekluzivní) lhůta pro stanovení daně 3 roky. Podle § 148 odst. 2 písm. b) téhož zákona se předmětná lhůta prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle § 148 odst. 3 citovaného zákona představuje zahájení daňové kontroly (učiněné před uplynutím prekluzivní lhůty) úkon přerušující běh této lhůty. Běh lhůty pro stanovení daně se dále staví 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, jak stanoví § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

73. V posuzované věci započal běh prekluzivní lhůty dnem, v němž uplynula lhůta pro podání daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období (tj. 25. 11. 2014, 29. 12. 2014, 26. 1. 2015 a 25. 2. 2015). Zahájením daňové kontroly došlo k přerušení běhu této lhůty, počátek běhu nové tříleté lhůty připadl pro zdaňovací období říjen – prosinec 2014 na den 20. 3. 2015 a pro zdaňovací období leden 2015 na den 15. 4. 2015. Běh lhůty se dále stavěl po dobu, kdy probíhala mezinárodní spolupráce při správě daně, tj. ode dne 2. 6. 2015 do dne 13. 10. 2015 (lhůta pro stanovení daně tak neběžela po dobu 134 dní). Lhůta pro stanovení daně byla poté prodloužena o 1 rok oznámením rozhodnutí o stanovení daně. Pro zdaňovací období říjen – prosinec 2014 by tak lhůta pro stanovení daně uplynula dne 2. 8. 2019, pro zdaňovací období leden 2015 dne 28. 8. 2019. Žalovaný tedy vydal napadené rozhodnutí a řádně jej doručil žalobci před uplynutím lhůty pro stanovení daně, k prekluzi práva stanovit daň nedošlo.

74. K námitce žalobce, podle níž mezinárodní dožádání nemůže v daném případě zakládat důvod pro stavení prekluzivní lhůty, krajský soud uvádí následující. Obecně platí, že při posuzování, zda určitý úkon má účinky v podobě stavění běhu prekluzivní lhůty, je nutné zkoumat splnění jak formálních, tak materiálních podmínek. Dožádání i způsob, jakým je prováděno, tedy musí rozumně a účelně směřovat k dosažení účelu daňového řízení, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Nesmí se jednat o účelový úkon (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009 – 38).

75. Tyto podmínky ovšem byly v nynější věci splněny. Jestliže správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval podezření ze zapojení žalobce do podvodného řetězce, pak je logické, že se snažil zjistit i skutečnosti týkající se konečného odběratele zboží v rámci řetězce, tj. společnosti Bedra GmbH. Dotazy, které zaslal zahraničnímu správci daně, směřovaly ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že ve využití mezinárodního dožádání správcem daně nelze spatřovat účelový úkon. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že správce daně mezinárodním dožádáním nezjistil žádné skutečnosti relevantní pro posouzení věci, respektive že odpověď dožádaného správce daně nijak nevyužil ve zprávě o daňové kontrole.

V. Závěr a náklady řízení

Za správnost vyhotovení: I. S.

76. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

77. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Za správnost vyhotovení: I. S.

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.

Hradec Králové 24. června 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: I. S.