



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **ERA-PACK s.r.o.**, IČ 46507256
sídlem Pardubická 276, 537 01 Chrudim
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Plavcem
sídlem Na Zábradlí 205/1, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne X, č. j. X

takto:

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

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“) ze dne X, č. j. X, č. j. X, č. j. X a č. j. X.
2. Výše uvedenými rozhodnutími – čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne X správce daně dodatečně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období května 2015 až srpna 2015 v celkové výši 5.798.725 Kč a uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 1.159.743 Kč.

II. Podstata věci

3. Žalobkyně dlouhodobě podniká v oblasti obalových materiálů a balících strojů. U žalobkyně byla dne 29. 10. 2015 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období červen až prosinec 2014 a leden až srpen 2015. V rozsahu daňové kontroly za zdaňovací období květen až srpen 2015 (dále jen „*předmětné zdaňovací období*“), jež je předmětem napadeného rozhodnutí a nyní projednávané žaloby, správce daně prověřoval okolnosti související s pořízením plastového granulátu od dodavatelů Plast Recykling services a.s. (dále jen „*Plast Recykling services*“) a MiD Trade s.r.o. (dále jen „*MiD Trade*“). Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období účastnila řetězce společností zatíženého podvodem na DPH v pozici tzv. brokera. Správce daně proto odmítl nárok žalobkyně na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od spol. Plast Recykling services a MiD Trade. Správce daně poté vydal shora uvedené dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil daň a uložil uhradit penále.
4. Žalobkyně podala proti uvedeným rozhodnutím správce daně odvolání. V odvolání namítala nezákonnost rozhodnutí z důvodu, že správce daně neprokázal existenci daňového podvodu, resp. vědomost žalobkyně o něm. Výzva Policie ČR týkající se pana P. M. podle žalobkyně není objektivním kritériem vědomosti o zapojení žalobkyně do řetězce společností zasažených daňovým podvodem. Namítala také porušení zásady proporcionality.
5. Jak uvedeno shora, žalovaný odvolání proti výše specifikovaným rozhodnutím správce daně zamítl. V odvolání se podrobně věnoval problematice daňových podvodů včetně odkazů na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (dále jen „*NSS*“) a Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „*Soudní dvůr*“). Správce daně podle žalovaného prokázal nejen existenci daňového podvodu, ale i existenci nestandardních okolností obchodních transakcí svědčících o podvodném charakteru obchodních řetězců. Výzva Policie ČR měla v žalobkyni vzbudit vyšší míru obezřetnosti při realizaci zdanitelných plnění uskutečňovaných shora uvedenými společnostmi zastupovanými panem P. M. Žalobkyně však žádná opatření, kterými by eliminovala svou účast na daňovém podvodu, nepřijala. Žalovaný odmítl i námitku týkající se porušení principu neutrality daně. K tomu uvedl, že je nutné dodržet několikastupňový test vytvořený Soudním dvorem, aby bylo možno daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu. Tento test byl v případě žalobkyně proveden. Žalobkyně však nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce ji nepovedou

k účasti v podvodném řetězci. Žalobkyně tak nemohla být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.

III. Žalobní body

6. Žalobkyně považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné a v rozporu s dobrými mravy. Žalobní argumentaci strukturuje v podstatě do šesti žalobních bodů.
7. Žalobkyně předně namítá vady řízení. Žalovaný porušil ust. § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), neboť v odvolacím řízení prováděl dokazování a před vydáním napadeného rozhodnutí žalobkyni neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a neumožnil jí, aby se k nim vyjádřila, případně navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Žalobkyni ani neseznámil s odlišným právním názorem, což mělo za následek vydání překvapivého rozhodnutí. Žalovaný k tomu odkazuje na komentářovou literaturu citovaného ustanovení daňového řádu. Žalovaný totiž kladl k tíži žalobkyně znovu okolnosti, které správce daně ve zprávě o daňové kontrole považoval za neprokázané. Evidentně tak žalovaný prováděl dokazování a na důkazy měl jiný právní názor než správce daně. Těžiště dokazování přitom leží na správci daně. Pokud vůbec mohl žalovaný dospět k závěrům neprospěch žalobkyně, byl povinen s tímto odlišným hodnocením seznámit žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí.
8. Žalobkyně má rovněž za to, že žalovaný porušil ust. § 8 odst. 2 daňového řádu, týkající se požadavku na zajištění právní jistoty a legitimního očekávání daňových subjektů při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů. Odkazuje přitom na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017–60. Správce daně uznal žalobkyni nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů Plast Recykling services a MiD Trade za zdaňovací období červen až prosinec 2014 a leden až duben 2015, neboť objektivní okolnosti vědomostního testu zhodnotil za neprokázané. Žalovaný však neuznal nárok na odpočet daně od týchž dodavatelů za zdaňovací období květen až srpen 2015, a to z důvodu, že žalobkyně byla od 4. 5. 2015 seznámena s výzvou Policie ČR, a tedy měla nebo mohla vědět o existenci daňového podvodu. Žalobkyně však tyto okolnosti zhodnotil opačně a klade je k tíži žalobkyně. To je ale podle žalobkyně nepřipustné. V rámci vědomostního testu je nutno vzít v potaz informace dostupné v daném období daňovému subjektu a zvážit, zda dosahují takové intenzity, že jediným vysvětlením mohlo být zatížení daných plnění daňovým podvodem.
9. Porušení zásady právní jistoty a legitimního očekávání se žalovaný dopustil rovněž tím, že ve skutkově obdobném řízení se společností EXPLAST, spol. s.r.o. (dále jen „*EXPLAST*“) dospěl k jinému závěru a uvedené společnosti nárok na odpočet daně přiznal. Rovněž tato společnost obchodovala se společnostmi zastupovanými panem M. a také obdržela předmětnou výzvu Policie ČR. Mezi jednáním a vědomostmi žalobkyně a společností EXPLAST neexistoval žádný podstatný rozdíl. Žalovaná v této souvislosti navrhla důkaz výsledkem jednatele spol. EXPLAST, Ing. S. a protokolem o výsledku svědka v řízení se spol. EXPLAST ze dne 21. 1. 2019.
10. Žalobkyně se neztotožňuje se závěrem žalovaného o tom, že předmětná výzva Policie ČR měla v žalobkyni vzbudit podezření o aktivitách předmětných společností zastupovaných panem M. Poukázala na skutečnost, že v dané výzvě policie jen velmi obecně konstatuje vedení trestního řízení proti panu M. pro možnou trestnou činnost hospodářského

charakteru. Ve výzvě však nebyly vůbec zmíněny společnosti Plast Recykling services a MiD Trade, které jsou samostatnými subjekty, odlišnými od pana M. Žalobkyně se tak domnívala, že policejní prověřování končí u osoby pana M. Nadto do skupiny trestných činů hospodářského charakteru spadá téměř 70 trestných činů nejrozumnějšího charakteru, když pouze jeden z nich se týká daně z přidané hodnoty. Výzva byla vydána ve fázi prověřování, kdy ani policejnímu orgánu nebyly známy skutečnosti opravňující zahájení trestního stíhání. To bylo proti panu M. zahájeno až v roce 2016. Navíc žalobkyně je přesvědčena, že informace o prověřování určité osoby policií je třeba chápat tak, že daná osoba je pod drobnohledem a kontrolou policejního orgánu a tudíž se žádných protiprávních aktivit nedopustí, případě jí v tom policejní orgány zabrání.

11. V rámci dalšího bodu vznáší žalobkyně námitky proti zjištěnému skutkovému stavu a právnímu posouzení okolností splnění vědomostního testu a přijatých opatření. Žalobkyně především nesouhlasí s žalovaným v tom, že k závěru o vědomosti žalobkyně není nutné, aby každá indicie samostatně nasvědčovala existenci podvodu. Pokud žádná z jednotlivých okolností nemůže obstát, pak tyto okolnosti nemohou obstát ani ve svém souhrnu. Důkazní břemeno k prokázání vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu tíží správce daně. K tomu žalobkyně cituje příslušnou judikaturu NSS. Žalovaný na rozdíl od správce daně přičítá žalobkyni k tíži totožné objektivní okolnosti, které správce daně hodnotil za nepřičitatelné. Jelikož žalovaný tento odklon nijak nevysvětlil a omezil se pouze na zopakování názoru správce daně, odkazuje žalobkyně na argumenty a důkazy uvedené ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 17. 9. 2018, vyjádření k výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 12. 2017 a vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 11. 11. 2016, přičemž tyto své argumenty v žalobě stručně opakuje. Pokud jde o vědomostní test, má žalobkyně za to, že správce daně a žalovaný se na průběh událostí v roce 2014 a 2015 dívají optikou jim dnes známých informací a vybírají si z nich pouze ty, které by dle jejich mínění mohly podporovat závěr o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. V tomto smyslu odkázala žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017–31, který odmítl konstrukci správce daně, resp. žalovaného založenou především na jeho domněnkách. Opakováním údajných nestandardností žalovaným má podle žalobkyně za cíl jen vytvářet „kouřovou clonu“, která má zakrýt skutečnost, že jedinou okolností, na které správce daně a žalovaný vystavěli svůj závěr o vědomosti žalobkyně o podvodu, byla předmětná výzva Policie ČR.
12. Konečně žalobkyně také namítá uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Vzhledem k zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 uplynula tříletá lhůta pro stanovení daně dne 29. 10. 2018. Lze však připustit, že lhůta neběžela ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Ze spisu pak plyne, že lhůta neběžela celkem 165 dní, přičemž tedy uplynula dne 13. 3. 2019. Platební výměry však byly žalobkyni doručeny až dne 24. 7. 2019. Na tom nemůže ničeho změnit ani trestní řízení vedené proti panu M., neboť se toto řízení nijak netýkalo žalobkyně.
13. Závěrem tedy žalobkyně shrnula, že žalovaný neprokázal, že by žalobkyně mohla vědět o daňovém podvodu, když jednání pana M. jí nemůže být kladeno za vinu. Rovněž nebylo prokázáno, že by žalobkyně měla k dispozici varovné indicie o své účasti na takovém podvodu. Napadené rozhodnutí tak žalobkyně navrhuje pro nezákonnost zrušit.

IV. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na žalované rozhodnutí. V další části vyjádření pak argumentoval k jednotlivým okruhům žalobních námitek. Závěrem navrhl, aby soud žalobu pro její nedůvodnost zamítl.

V. Replika žalobkyně

15. V replice zaslané soudu po uplynutí lhůty k podání žaloby žalobkyně nově namítla, že správce daně, respektive žalovaný byl povinen ověřit (z trestního spisu), zda do doby doměření daně nedošlo již k zaplacení vzniklé daňové ztráty kýmkoliv jiným, byť jen částečně. V tomto smyslu proto mohly mít vypovídací hodnotu informace z trestního spisu vedeného ve věci pana M. a žalovaný si tento spis měl proto vyžádat. Dále již žalobkyně zopakovala vybrané žalobní námitky.

VI. Posouzení věci krajským soudem

16. 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.
17. Žaloba není důvodná.
18. Předně krajský soud konstatuje, že žalobní námitky jsou z podstatné části opakováním, případně rozšířením odvolací argumentace a žaloba je velmi obsáhlá, což snižuje její přehlednost. Přitom 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 NSS 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).
19. Předmětem nyní projednávané věci je oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH, resp. finančními orgány neuznaný nárok na odpočet DPH za zdaňovací období května až srpna 2015. Žalobkyně sice podle správce daně a žalovaného prokázala splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, avšak posuzovanými transakcemi se účastnila plnění, která byla součástí podvodu na DPH.
20. Na projednávanou věc pak dopadá právní úprava obsažená v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), zejména pak ustanovení § 72 a násl. Daňový subjekt 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 vykazání 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).

21. Avšak i v případě, že daňový subjekt 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.
22. 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 & Excise, 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*“)].
23. 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.
24. Na základě citované judikatury byl zformulován několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. (i) Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. (ii) 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. (iii) 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.
25. Krajský soud bude níže při vypořádávání jednotlivých žalobních námitek vycházet z členění, jak jej učinila žalobkyně v žalobě. Nicméně s ohledem na rozsah žaloby

nepovažuje krajský soud za účelné podrobně vyvracet každou jednotlivou žalobní námitku tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobkyně. 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.

VI.a Existence daňového podvodu

26. Primární podmínkou existence podvodu je chybějící daň a skutečnost, že další daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Není však povinností správce daně 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).
27. V nyní projednávané věci zjistil správce daně únik DPH v obchodním řetězci, jehož byla účastna i žalobkyně. Obchodní řetězce s účastí žalobkyně za předmětná zdaňovací období správce daně přehledně znázornil na str. 13 zprávy o daňové kontrole, kde jednotlivé společnosti rozčlenil do skupin dle jejich rolí (missing trader, buffer a broker). Žalovaný se pak zjištěním, že v řetězci korporací došlo k úniku DPH, věnuje v bodech 42 až 56 napadeného rozhodnutí, kde jsou tyto okolnosti podrobně a srozumitelně popsány. K získání neoprávněné výhody (podvodu) došlo tím, že v rámci obchodního řetězce vždy jeden z dodavatelů v řetězci plátců neodvedl státní pokladně daň, resp. byl vůči svému místně příslušnému správci daně nekontaktní a nebylo možné ověřit jím vykázanou daň ani to, zda tato obsahuje daň z plnění uskutečněného vůči žalobkyni, resp. jinému odběrateli. Posléze žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z titulu přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů spol. Plast Recykling services a MiD Trade (mezi další články řetězce patřily v předmětném zdaňovacím období i spol. AMB Group s.r.o., ribemont s.r.o. a AMBERTECH sp. z.o.o.).
28. Pokud jde o námitku žalobkyně, že si měl žalovaný vyžádat trestní spis vedený ve věci pana M. též proto, že tento spis by mohl poskytnout odpověď na otázku, zda daň byla doměřena i jiným subjektům a zda alespoň část daně nebyla uhrazena, krajský soud musí tuto námitku odmítnout. Především je třeba uvést, že žalobkyně zcela nekonkrétní námitku možné úhrady části chybějící daně vznesla po lhůtě dvou měsíců pro podání žaloby ve smyslu § 71 odst. 2 s.ř.s., a to v replice k vyjádření žalovaného. Námitka směřující k tvrzení o možné úhradě DPH blíže neuvedenou osobou v řetězci je tedy opožděná. Přitom je na místě uvést, že jsou to dle nezpochybněné judikatury soudů finanční orgány, které musí chybějící daň prokázat (nemusí se však vždy jednat o konkrétní částku, jak správně uvedl žalovaný v bodě 107 napadeného rozhodnutí). V dané věci však nic nenásvědčovalo tomu, že by kdokoli mohl zjištěnou chybějící DPH dodatečně hradit, a to například až ve fázi odvolacího řízení před žalovaným. V tom je patrná odlišnost od závěrů naznačených v rozsudku NSS ze dne 28. 4. 2021, č.j. 3 Afs 85/2019–44, na který poukazovala v replice žalobkyně.

29. Soud je pak též toho názoru, že i ve fázi řízení před finančním úřadem a následně i před žalovaným finanční orgány nijak ve vztahu k závěru o chybějící dani nikterak nepochybily. Za chybu soud nemůže považovat pak to, že pro účely možného zjištění o dodatečně uhrazené dani nebyl připojen trestní spis pana M. Žalobkyně dokazování spisem před správními orgány podepírala tvrzeními o nevědomosti provázanosti jednání pana M. a spol. Plast Recykling services a MiD Trade. Velmi neurčité tvrzení o teoretické možnosti částečné úhrady daně přitom zmínila v závěru svého odvolání pod bodem 38 a nikterak jej pak nespojila s obsahem trestního spisu. Takto neurčité zmíněná námitka stěží mohla být důvodem pro rozsáhlejší dokazování, jak naznačuje žalobkyně. Bylo tomu právě naopak, neboť v průběhu celého daňového řízení se neobjevila jakákoli informace o tom, že by na chybějící daň mělo být hrazeno.
30. Pro případ žalobkyně a související závěr o chybějící dani, a to až do doby rozhodnutí žalovaného ve věci, totiž bylo rozhodné to, že finanční úřad chybějící daň v průběhu kontroly zjistil a označil. Zpráva o daňové kontrole byla podepsána dne 17. 7. 2019 a na její straně 15 je konstatováno, že spol. Plast Recykling services, ve které byl zapsán pan M., byla ke dni 11. 4. 2018 vymazána z obchodního rejstříku. Soud proto jakékoli pozdější zkoumání o možné úhradě daně touto společností nebo kýmkoli jiným za ní (např. panem M. v průběhu jeho stíhání) považuje za téměř vyloučené. Ve vztahu k chybějící dani u spol. MiD Trade je pak třeba uvést, že pan M. v této společnosti nebyl zapsán, tj. nebyl jejím statutárním orgánem ani společníkem. Finanční orgány uvedly, že ji zastupoval jako vedoucí výroby. Poté soud poznamenává, že taktéž nedává podstatný smysl předpokládat, že v trestním spisu pana M. se objeví předem neurčená informace o tom, že neznámá třetí osoba za tuto společnost, nebo tato společnost sama uhradila dříve zjištěnou chybějící daň. Není jakkoli ani pravděpodobné, že by pan M. jako zaměstnanec společnosti měl zájem za „cizí“ společnost hradit daň. Obdobné závěry lze vztáhnout k chybějící dani u společnosti ribemont s.r.o. a AMB Group s.r.o., ve kterých pan M. nijak nevystupoval.
31. Nadto žalobkyně si částečně protiřečí, neboť v případě výzvy Policie ČR z 30. 4. 2015 uvádí, že se týkala pouze pana M. a nikoli společností, za něž mohl vystupovat. Avšak pro účely své jiné argumentace pak uvádí, že v trestním spise vedeném na fyzickou osobu by se mohly objevit informace o DPH uhrazené – dlužné těmito společnostmi. Soud částečně přijímá skutečnost, že obsah spisu k trestné činnosti pana M. mohl být, resp. byl postupem času rozšiřován o další zjištění. Nic to však nemění na tom, že by existovala jakákoli minimální indicie o tom, že chybějící daň byla později hrazena.
32. Zatímco žalobkyně vždy vystupovala v pozici brokera, tedy společnosti, která si na základě zdanitelného plnění uplatňovala odpočet daně, uvedené společnosti vystupovaly v pozicích missing tradera či buffera. Přitom správce daně v každém jednotlivém řetězci zjistil chybějící daň u subjektu na pozici missing tradera. Dále bylo správcem daně zjištěno, že uvedení dodavatelé, vyjma spol. ribemont s.r.o. nezveřejňovali v obchodním rejstříku účetní závěrky. Spol. ribemont s.r.o. účetní závěrku za rok 2015 zveřejnila, nicméně tato společnost, jež byla dodavatelem žalobkyně v měsících červen a červenec 2015 vznikla teprve dne 24. 2. 2015 jako tzv. ready made společnost se základním kapitálem 100 Kč a adresou virtuálního sídla. Uvedení dodavatelé rovněž nepodávali daňová přiznání, stanovenou daň neuhradili, sídlí na virtuální adrese a později byli označeni za nespolehlivé plátce.

VI.b Nestandardní okolnosti

33. Jak plyne ze spisu správce daně, ten spatřoval nestandardní okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu v celé řadě skutečností. Tyto skutečnosti byly podrobně popsány na stranách 24-26 zprávy o daňové kontrole a ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 11. 2017. Znovu se jimi zabýval i žalovaný v bodech 57-75 napadeného rozhodnutí. Jak již uvedeno v předchozím bodě, většina ze shora uvedených společností zapojených do obchodních transakcí s žalobkyní vznikla nedlouho před uskutečněnými transakcemi, nejednalo se tedy o zavedené obchodníky se zkušenostmi v oboru. Navíc většina z nich vznikla jako tzv. ready made společnosti se sídlem na virtuální adrese. Společnosti si neplnily své daňové povinnosti, byly pro správce daně nekontaktní, nezveřejňovaly své účetní závěrky a neuhradily správcem daně stanovenou daň.
34. Ve shodě se správcem daně a žalovaným považuje rovněž krajský soud za nestandardní skutečnost, že předmětní dodavatelé plastového granulátu nedisponovali žádnými skladovacími prostory. Tato skutečnost pak o to více nabývá na významu za situace, kdy žalobkyně již v daňovém řízení tvrdila, že odebrání granulátu od předmětných dodavatelů mělo výhodu v promptnějším dodání tohoto zboží a příznivější ceně na rozdíl od přímého dodání výrobcem spol. SLOVNAFT a.s. (dále jen „SLOVNAFT“), od něž žalobkyně rovněž zboží odebírala a od něž přeprodávané zboží odebírali a dodavatelé žalobkyně. Toto tvrzení však vyvrátil již správce daně, když z odpovědi společnosti SLOVNAFT vyplynulo, že tato společnost vyrábí zboží z 90 % na zakázku a jen z 10 % tzv. na sklad. Pokud by tedy určitá cenová výhoda mohla nastat v důsledku několikaměsíčního uskladnění zboží, pak dodavatelé žalobkyně reálně neměli prostory k uskladnění předmětného zboží. Vzhledem k tomu, že z daňových dokladů vyplynulo, že žalobkyně nakupovala totožné zboží od dodavatelů za cenu nižší (včetně započtené ceny přepravy) než napřímo od spol. SLOVNAFT, pak je zřejmé, že dodavatelsko-odběratelský řetězec nemohl mít pro dodavatele žádný ekonomický přínos. Z výpovědi svědkyně Zemanové – jednatelky spol. UNIPLAST, od níž granulát nakupovali předmětní dodavatelé, resp. pan M., plyne, že tato společnost nakupovala granulát z 99 % od spol. SLOVNAFT. Cena, za níž zboží následně prodávala dodavatelům žalobkyně, byla složena z nákupní ceny plus přírůžky ve výši 10-50 EUR, přičemž předmětným dodavatelům, resp. panu M. nebyla nikdy poskytnuta žádná sleva.
35. Je tedy nanejvýš zřejmé, že dodavatelé žalobkyně, měla-li mít jejich role v řetězci ekonomický smysl, mohli stěží nakoupené zboží převážně od spol. SLOVNAFT či UNIPLAST dodávat žalobkyni za cenu nižší, než ceníkové ceny výrobce spol. SLOVNAFT či dodavatele UNIPLAST. Dodavatelům nebyla těmito společnostmi poskytována žádná sleva či výhoda, která by odůvodňovala následný prodej zboží žalobkyni za nižší cenu, než za jakou žalobkyně nakupovala totožné zboží přímo od výrobce spol. SLOVNAFT. Jak zjistil správce daně, v některých případech byla cena zboží od spol. Plast Recykling services až o 18 % nižší, než cena téhož zboží od spol. SLOVNAFT. Tvrzení o údajných slevách v podobě kreditů při větším odběru zboží a získání delší splatnosti nebylo prokázáno a je naopak v rozporu se shora zjištěnými skutečnostmi. Krajský soud tak v tomto směru dává za pravdu správci daně v tom, že žalobkyni (jako společnosti dlouhodobě podnikající v oblasti plastikářské výroby) muselo být zřejmé, že rozdíly v cenách nabízeného zboží předmětnými dodavateli, resp. P. M.

nemohly vzniknout v rámci běžných obchodních podmínek, nýbrž patrně účelovým jednáním předmětných dodavatelů s možným cílem daňového podvodu.

36. Nestandardně probíhala i úhrada daňových dokladů od předmětných dodavatelů. Správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly, že splatnost daňových dokladů od jiných než shora uvedených dodavatelů činila cca 14-60 dní, v některých případech i 90 dní. V případě dodávek od předmětných dodavatelů však byla situace taková, že datum uskutečnění zdanitelného plnění na daňových dokladech se shodovalo s datem vystavení i splatnosti. Dodavatelé disponovali úhradou od žalobkyně za dodané zboží ještě dříve, než sami provedli platbu svému dodavateli. Navíc v tomto případě se jednalo o částky v řádech vyšších statisíců korun. Jak zjistil správce daně z výpovědi paní J., pana R. – zaměstnanců spol. JUTA a.s. a paní D. – zaměstnankyně spol. GRANITOL a.s. ohledně obvyklých obchodních podmínek a okolnostech obchodů s plasty, obvyklá splatnost dodávek zboží činila cca 30 až 60 dní, nejméně však 14 dní. Podle uvedených zaměstnanců spol. JUTA a.s. bylo sice běžné, že dodavatelé nabídli cenu nižší než výrobce, avšak to mohlo být dáno právě skladováním po delší dobu. Zboží vyrobené společností SLOVNAFT bylo nakupováno od jiných dodavatelů spíše výjimečně. Tvrzení žalobkyně, potažmo pana M. o údajné výhodnosti rychlé platby a získání „kreditů“ nemohlo rozptýlit pochybnosti správce daně o nestandardním průběhu transakcí, typickým pro daňové podvody. Navíc, získání určitých výhod například právě v podobě tvrzených „kreditů“ za rychlou platbu nebylo v daňovém řízení ničím prokázáno. Žalobkyně nepředložila žádný důkaz k prokázání takové skutečnosti. Přitom by se podle soudu muselo logicky jednat o významnou výhodu, která by vyvážila nutnost prakticky okamžité úhrady zboží.
37. K uvedeným nestandardním okolnostem je třeba připočíst rovněž absenci smluvní dokumentace a přepravních dokladů. Obchody mezi žalobkyní a předmětnými dodavateli byly uzavírány pouze ústně, resp. telefonicky. Z toho důvody nebyly sjednány platební a dodací podmínky, odpovědnost za vady či prodlení. Lze dát za pravdu žalobci v tom, že obecně vzato uzavírání ústních smluv, zvláště pak v situaci, kdy jednotlivé společnosti spolu dlouhodobě spolupracují, nelze vyloučit, případně mít takové chování daňového subjektu za nestandardní. Nicméně v posuzovaném případě je nutné zmínit, že se jednalo o dodavatele, kteří v dané oblasti působili na trhu velmi krátce, na rozdíl od žalobkyně. Podle krajského soudu lze v takovém případě důvodně očekávat, že daňový subjekt bude ve svém vlastním zájmu obezřetný a u veškerých obchodů s novými, neprověřenými a na trhu krátce působícími dodavateli bude vyžadovat smluvní úpravu takových obchodů, resp. vzájemné obchodní spolupráce. Nic takového však žalobkyně neučinila.
38. Krajskému soudu tak nezbývá než konstatovat, že existence daňového podvodu byla správcem daně prokázána. Ve výše pospaných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň a rovněž v jednotlivých výše zmíněných skutečnostech lze spatřovat nestandardní okolnosti, které ve smyslu judikatury NSS a Soudního dvora svědčí o daňovém podvodu.

VI.c Vědomostní test (objektivní kritéria)

39. Jak plyne z ustálené judikatury NSS, v reálném životě se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH (1. podmínka pro odepření nároku na odpočet, viz bod 24 tohoto rozsudku), a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (2. podmínka).

40. 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 NSS 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.
41. Podobně i v nyní posuzovaném případě mnoho okolností svědčících o existenci daňového podvodu (a tedy o naplnění 1. podmínky) představuje současně objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti žalobkyně na podvodných transakcích (2. podmínka). Pochopitelně nelze žalobkyni v rámci posuzování naplnění 2. podmínky vytýkat například pozdější nekontaktnost jejích dodavatelů, mnohé jiné okolnosti (viz níže) však existovaly již v předmětných zdaňovacích obdobích a současně měly a mohly být již v té době známy žalobkyni.
42. Podrobný výčet těchto objektivních okolností (kritérií), na základě kterých dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, že se účastní daňového podvodu, provedl žalovaný v bodech 76-105 napadeného rozhodnutí. Uvedené okolnosti byly rovněž popsány správcem daně ve zprávě o daňové kontrole.
43. Těmito okolnostmi bylo nedostatečné prověření dodavatelů, nákup zboží za nižší cenu, než od dodavatele SLOVNAFT, nedostatečná smluvní dokumentace, personální propojenost osobou pana M., rovněž pak způsob obchodování a placení. Významnou okolností pak byla vědomost žalobkyně o trestním řízení vedeném proti panu M. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně podrobněji neprověřila identitu a věrohodnost dodavatelů – Plast Recykling services a MiD Trade a osoby pana M. Přitom objem nakoupeného zboží za předmětné zdaňovací období (květen až srpen 2015) přesáhl částku 27 milionů korun a předmětní dodavatelé na trhu s plastikářským zbožím teprve začínali, včetně pana M., který na tomto trhu začal ve větší míře působit až v roce 2014. V případě spol. MiD Trade byli navíc osobami oprávněnými jednat za tuto společnost cizí státní příslušníci, jak soud rovněž ověřil náhledem do obchodního rejstříku (v předmětném období byli jednatelem společnosti státní příslušník Republiky Srbsko a státní příslušník Makedonské republiky).
44. Žalovaný rovněž připomněl, že oba předmětní dodavatelé sídlili na tzv. virtuální adrese a nedisponovali skladovacími prostory. Kombinace těchto dvou prvků zajisté mohla být dostatečným impulsem ke zvážení důvěryhodnosti dodavatelů. Žalovaný dále připomněl riziko, kterému se žalobkyně vystavovala v důsledku absence písemných smluv a tedy z toho vyplývajících nijak neupravených reklamačních podmínek, sankcí za nedodržení kvality, množství či termínu dodání. Ohledně osoby pana M. a časté změny jeho působení žalovaný uvedl, že tato skutečnost měla v žalobkyni vzbudit podezření, že se ze strany pana M. jednalo o účelové chování s cílem zastřít nekalé obchodní praktiky za účelem neplnění daňových povinností. Žalovaný spatřoval objektivní okolnosti i v případě nízké ceny zboží, když žalobkyni jako zavedenému obchodníkovi na trhu s plastovými granuláty muselo být zřejmé, že nižší cena neodpovídá ekonomické realitě, zvláště pak za

situace, kdy dodavatelé nedisponovali skladovacími prostory. Dodavatelé tedy nebyli schopni nakupovat předmětné zboží od výrobce spekulativně podle cen granulátu na trhu. S tím pak souvisí i okolnosti placení za zboží, kdy žalobkyně dodavatelům hradila za zboží obvykle do dvou dnů od dodání. Obvyklá splatnost se přitom pohybuje, jak již uvedeno výše, kolem 30 až 60 dní. Konečně za neobezřetné považoval žalovaný skutečnost, že žalobkyně i po obdržení výzvy Policie ČR, z níž se podávalo, že proti panu M. je vedeno trestní řízení, nadále s předmětnými dodavateli spolupracovala.

45. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které měly být žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem. Z objektivních okolností věci je zřejmé, že žalobkyně si měla a mohla být vědoma, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem na dani.
46. Žalobkyně v žalobě rozporuje tyto okolnosti zjištěné správcem daně, činí tak, jak sama uvedla, odkazem na již vznesené argumenty v průběhu daňového řízení (důkazy uvedené ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 17. 9. 2018, vyjádření k výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 12. 2017 a vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 11. 11. 2016). Již správce daně se však všemi argumenty vznesenými v uvedených vyjádřeních zabýval a podrobně je vypořádal na str. 61-66 zprávy o daňové kontrole. Není tak zřejmé, v čem konkrétně žalobkyně spatřuje nesprávně zjištěný skutkový stav a nesprávné právní posouzení ohledně objektivních okolností vědomostního testu.
47. Žalobkyně na rozdíl od žalovaného v žalobě vykládá tyto okolnosti izolovaně, kdy jednotlivě si je, v nadsázce řečeno, „vyzobává“ z žalovaného rozhodnutí a podrobuje je kritice. Takový postup je však nepřijatelný, je jen účelový a nemůže vést soud bez dalšího k závěru o důvodnosti žaloby. Tyto jednotlivé skutečnosti a okolnosti, pokud by byly jediným důvodem závěru o existenci daňového podvodu a účasti žalobkyně 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).
48. Zároveň je však tyto skutečnosti a okolnosti (objektivní) nutno posuzovat nikoliv jak to účelově a nesprávně činí na rozdíl od správce daně a žalovaného žalobkyně, 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).
49. V tomto směru proto ani námitka žalobkyně, že žalovaný kladl k její tíži okolnosti, které správce daně ve zprávě o daňové kontrole považoval za neprokázané, neobstojí. Stejně tak se krajský soud neztotožňuje s tvrzením žalobkyně o tom, že žalovaný prováděl dokazování a na jednotlivé okolnosti měl jiný právní názor než správce daně. Jak uvedeno shora, objektivní okolnosti je nutné posuzovat v uceleném souhrnu. To také činil správce daně, když například u nedostatku písemných smluv konstatoval, že tato okolnost sama o sobě nemusí svědčit o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, ukazuje však na nižší míru obezřetnosti. Stejně tak nedostatečné prověření dodavatelů není okolností, která by bez

dalšího svědčila o zapojení žalobkyně do daňového podvodu (k tomu viz str. 61-65 zprávy o daňové kontrole). V daném případě však žalobkyně pomíjí, že to byla právě předmětná výzva Policie ČR, která spolu s dalšími, výše uvedenými objektivními okolnostmi svědčila o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu. Tato předmětná výzva byla natolik významnou objektivní okolností, že ve spojitosti s dalšími objektivními okolnostmi zcela správně vedla správce daně a žalovaného k závěru o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu ve zdaňovacím období května až srpna 2015. Žalobkyně se mýlí, jestliže tvrdí, že žalovaný a správce daně se rozcházejí v hodnocení ostatních objektivních okolností daňového podvodu, když žalobkyni byl uznán odpočet daně za zdaňovací období červen až prosinec 2014 a leden až duben 2015. Správce daně dospěl v tomto případě k závěru, že ostatní objektivní okolnosti, jakkoli svědčí o nízké míře obezřetnosti žalobkyně, nemohou bez dalšího vést k závěru účasti na daňovém podvodu. Proto byl nárok za tato zdaňovací období žalobkyni správcem daně přiznán. Ničeho na tom nezměnil ani žalovaný, který zaujal stejný názor v tom smyslu, že objektivní okolnosti (bez předmětné výzvy Policie ČR) ve zdaňovacím období červen až prosinec 2014 a leden až duben 2015 nevedou k závěru o vědomé účasti na daňovém podvodu. Ke stejnému zhodnocení objektivních okolností však dospěl správce daně i žalovaný, pokud jde o nyní projednávané zdaňovací období května až srpna 2015.

50. Výše uvedenou námitku žalobkyně je tak třeba odmítnout. Stručně řečeno, byla to právě předmětná výzva Policie ČR, kterou lze považovat za pomyslný poslední dílek do sestavy objektivních okolností, na základě kterých (všech společně) pak správce daně i žalovaný dovodili vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu.
51. Pokud jde o námitky žalobkyně právě stran předmětné výzvy, ani ty neshledává krajský soud důvodnými. Žalobkyně je názoru, že předmětná výzva, která konstatuje vedené trestní řízení proti panu M. pro možnou trestnou činnost hospodářského charakteru, nemohla prolomit její dobrou víru. Krajský soud je opačného názoru. Skutečnost, že ve výzvě nebyly specifikovány společnosti Plast Recykling services a MiD Trade, ale pouze osoba pana M., je v kontextu okolností případu zcela nerelevantní. Žalobkyně si totiž byla velmi dobře vědoma, že tyto společnosti zastupuje pan M., resp. za tyto společnosti vedl obchodní jednání s žalobkyní. Ve společnosti Plast Recykling services byl jednatelem, což žalobkyně jistě věděla, když podle svých tvrzení tuto společnost prověřovala v obchodním rejstříku. Ve společnosti MiD Trade byl pan M. vedoucím výroby, avšak i za tuto společnost pan M. fakticky jednal. Stejně nerelevantní a v podstatě vcelku plytká je námitka, že trestná činnost hospodářského charakteru skýtá přes 70 trestných činů. Žalobkyně si byla velmi dobře vědoma, jakých obchodů s předmětnými dodavateli zastupovanými panem M. se účastní. Ve vztahu k obezřetnosti a přijetí opatření na základě této výzvy se žalobkyni jako jediná relevantní trestná činnost musela jevit právě ta, která souvisí s daňovým podvodem (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby). Předmětná výzva vzhledem k uskutečňovaným obchodům nemohla vést žalobkyni k závěru, že pana M. prověřuje policie například pro podezření z padělání peněz. Taková skutková podstata a další jiné se totiž zcela míjí s povahou obchodní spolupráce žalobkyně a předmětných dodavatelů a též s tím, jaké informace byly policií ve výzvě vyžadovány (byly mj. vyžadovány doklady týkající se DPH).
52. Navíc nutno na tomto místě podotknout, že žalobkyně je daňovým subjektem od první poloviny devadesátých let, není tedy žádným nováčkem ani na poli plnění daňových

povinností. Až úsměvná se pak za daného stavu věci může jevit námitka žalobkyně o tom, že obdržení předmětné výzvy, resp. získání informace o vedeném trestním řízení proti panu M. naopak žalobkyni ujistilo v důvěře v aktivity této osoby. Taková informace je dostatečným důvodem pro důkladné prověření obchodní spolupráce s dodavateli zastoupenými osobou pana M., resp. ukončení spolupráce. Jakékoli jiné vysvětlení, natož pak to, které předložila žalobkyně, jde zcela proti obvyklému uvažování nejen v obchodních vztazích. Krajský soud považuje předmětnou výzvu, na rozdíl od žalobkyně, za dostatečně konkrétní ve vztahu k možnosti přijmout příslušná opatření.

53. Provedení důkazu trestním spisem ve věci stíhání pana M. (přesněji řečeno: listinami obsaženými v trestním spisu – pozn. soudu) soud považuje za nadbytečné. Žalobkyně k tomu ve včasné žalobní námitce uvedla, že ze spisu by mohlo být zjištěno, především skrze všechna vyjádření finančního úřadu a dotazy policejního orgánu, zda tyto orgány samy měly povědomost (a případně od kdy), že i u společností Plast Recykling services a MiD Trade cokoli nasvědčuje podvodu na DPH a že se při stíhání nejednalo toliko o samotnou osobu pana M. Skutečnost, že policie prověřovala osobu pana M. od konce roku 2014 pravděpodobně na základě podnětu finančního úřadu, ničeho nemění na tom, že správce daně detekoval vědomou účast na daňovém podvodu až na základě předmětné výzvy ve spojitosti s ostatními objektivními okolnostmi.
54. Mimosměrné jsou námitky, že to byl stát, kdo měl zasáhnout proti daňovému úniku, měli podezření na aktivity pana M. již před zasláním předmětné výzvy. Hospodářskou pozici žalobkyně prostě a jednoduše nelze srovnávat s postavením finančních či policejních orgánů. Žalobkyně s dodavateli a jinými subjekty jedná přímo, nezprostředkovaně, v přítomném čase a sama má vliv na to, jak jsou obchodní vztahy formovány a poté i naplňovány. Naopak orgány státu při potenciálním rozkrývání daňových podvodů a nejasností přicházejí povětšinou až ex post a veškeré okolnosti musí předepsanými postupy dodatečně zjišťovat. Uvedené námitce žalobkyně tak nelze přisvědčit pro její nekonkrétnost, přičemž je zcela patrné, že žalobkyně k okolnostem svého obchodování se subjekty svázanými s panem M. měla v počátku jeho vyšetřování policií mnohem více informací, než měla sama policie či finanční úřad. Ze zjištěných okolností i obou výzev policie se jakkoli nepodává, že finanční orgány mohl již v počátku šetření cílit též na chování Plast Recykling services a MiD Trade. Naopak soud již shora popsál, že policejní „upozornění“ na problematické obchodní aktivity pana M. z dubna 2015 bylo pro žalobkyni významnou skutečností, která ji mohla přimět k větší obezřetnosti. Při vyhodnocování okolností tzv. vědomostního testu finanční orgány postupovaly v souladu s ustálenou judikaturou, jak popsáno shora. Argumentační snaha žalobkyně požadovat po policii, resp. po finančních orgánech, aby byly každou chvíli „na stopě“ možným nekalostem mezi ekonomickými subjekty se mívá s realitou. Z obsahu spisu (což je též v souladu s běžnou daňovou praxí) a tvrzení žalobce se nikterak nepodává, že již v rané fázi prověřování osoby pana M. měly státní orgány dostatek informací, pro učinění jednoznačných závěrů, které by byly s to dát podklad k dřívějšímu rozhodnutí, jehož se žalobkyně svojí argumentací dožaduje. Za každých okolností tak šlo o jednotlivé indicie, které bylo třeba následně vzájemně vyhodnotit právě proto, aby závěry nebyly přijaty předčasně.

55. Žalobkyně také namítala údajné porušení zásady právní jistoty, když v daňovém řízení se spol. EXPLAST byl společnosti nárok na odpočet DPH zachován. Žalobkyně však, jak sama uvádí, vychází pouze z ústních informací poskytnutých jednatelem společnosti EXPLAST Ing. S. Jakkoli je legitimní očekávání a z toho plynoucí zákaz překvapivých rozhodnutí důležitou zásadou ve správním řízení, neznamená to, že správní orgán nemůže rozhodnout v obdobném či shodném případě jinak. Jak uvedl Ústavní soud již v nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS. 38/95, „*jinými slovy, zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá v žádném případě absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat, zejména zásadou legality (§ 2 odst. 1 a 2 správního řádu) či zásadou účelnosti a souladu zvoleného řešení s veřejným zájmem (§ 2 odst. 4 správního řádu).*“ Žalobkyně však, aniž by byla účastníkem řízení se spol. EXPLAST, má za to, že zachováním nároku na odpočet DPH došlo ke zjevnému porušení výše uvedené zásady. Žalobkyně nicméně nezná skutkový stav v případě spol. EXPLAST, když vychází pouze z ústní informace od jednatele této společnosti. Úkolem krajského soudu při přezkumu správního rozhodnutí není jakási komparace takového rozhodnutí s rozhodnutím jiným, byť dle tvrzení žalobkyně obdobným. Proto dle soudu není na místě provést důkaz výsledkem svědka Ing. So. a správním spisem týkajícím se řízení se spol. EXPLAST.

VI.e Námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně

56. Krajský soud se rovněž zabýval námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně.
57. 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.
58. V nyní projednávané věci započal běh prekluzivní lhůty dne 29. 10. 2015 zahájením daňové kontroly. Běh lhůty se dále stavěl po dobu, kdy probíhala mezinárodní spolupráce při správě daně, tj. ode dne 17. 1. 2017 do dne 13. 4. 2017, ode dne 16. 5. 2017 do dne 11. 8. 2017, ode dne 9. 11. 2018 do dne 15. 4. 2019 a ode dne 19. 11. 2018 do dne 6. 2. 2019 (lhůta pro stanovení daně tak neběžela po dobu 333 dní). Lhůta pro stanovení daně byla poté prodloužena o 1 rok oznámením rozhodnutí o stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně by tak uplynula dne 29. 9. 2019. Žalovaný tedy vydal napadené rozhodnutí a řádně jej doručil žalobci před uplynutím lhůty pro stanovení daně, k prekluzi práva stanovit daň nedošlo.
59. Námitka žalobkyně, že se Generální finanční ředitelství samo zapletlo do daňových podvodů při nákupu mobilních telefonů, je pro projednávanou věc bez významu. Pokud se týče této žalobní námítky, jež jen posouvá do řízení před soudem již správcem daně vypořádanou námítku obsazenou ve vyjádření k prokázání skutečností ze dne 20. 12. 2017, aniž věcně polemizuje s jejím vypořádáním, soud souhrnně odkazuje na obsah zprávy o

daňové kontrole, s nímž se ohledně jejího vypořádání ztotožňuje (str. 43 a 44 zprávy o daňové kontrole).

VII. Závěr a náklady řízení

60. Jak tedy uvedeno výše, krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou. S ohledem na shora uvedené závěry nebyla žaloba jako celek shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
61. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu 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 nejbližze 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, 15. listopadu 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu