



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Hortim International, spol. s r.o.**
sídlem Kšírova 242, Brno
zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
sídlem Chodská 1366/9, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.1.2020, č.j. 919/20/5300-21442-809464,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 15.1.2020, č.j. 919/20/5300-21442-809464, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 21.1.2019:
 - dodatečný platební výměr, č.j. 9998/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2013 ve výši 5 487 667 Kč, a současně jím bylo dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) stanoveno penále ve výši 1 097 533 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10141/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2013 ve výši 1 094 692 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 218 938 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10157/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 575 248 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 115 049 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10163/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2013 ve výši 2 674 860 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 534 972 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10166/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 2 622 528 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 524 505 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10171/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 3 890 979 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 778 195 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10174/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 2 673 068 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 534 613 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10177/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 3 405 280 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 681 056 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10180/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 3 438 981 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 687 796 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10185/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 2 746 521 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 549 304 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10190/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 3 601 712 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 720 342 Kč;
 - dodatečný platební výměr č.j. 10195/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 5 153 304 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 1 030 660 Kč.

2. Důvodem doměření DPH byl závěr správce daně, že žalobce nárok na odpočet DPH uplatnil z transakcí (nákup pistácií od DAKR TRADE s.r.o. a B+B 2010 s.r.o.) v rámci podvodného řetězce (tzv. karuselového podvodu), přičemž o účasti v něm žalobce mohl a měl vědět. Žalovaný uvedený závěr potvrdil.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky, nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů a pro vadu řízení; správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno ve vztahu k důvodům, které v intencích judikatury Soudního dvora EU umožňují nárok na odpočet DPH neuznat.
4. Žalobce namítá, že po celou dobu předmětných obchodů byl podroben řadě formálních (místní šetření ze dne 4.9.2013 a ze dne 16.7.2014) i neformálních (telefonáty a emailové dotazy správce daně) kontrolních úkonů, při nichž správce daně získal komplexní informace a neučinil vůči žalobci žádné kroky, z nichž by žalobce mohl dovozovat jakékoli podezření či nedostatečnost vlastních kontrolních opatření; správce daně tak utvrdil žalobce ve správnosti jeho postupů. Uvedené je třeba vzít v úvahu při posuzování, zda existovaly nějaké indicie, které mohly v žalobci vyvolat podezření či pochybnost stran jeho obchodních partnerů. Žalovaný však k tomuto aspektu věci nepřihlédl a totožnou odvolací námitku nesprávně vypořádal, neboť zcela pominul její podstatu.
5. Žalobce podrobnou argumentací brojí proti hodnocení správce daně, resp. žalovaného, pokud jde o jednotlivé znaky obchodních transakcí s dodavateli pistácií a o existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném řetězci. Podle žalobce žalovaný neprokázal ani existenci podvodného řetězce. Pokud jde o obecné povědomí o karuselových obchodech, to bylo v roce 2013 minimální; postup žalovaného je v rozporu se zákazem předsudku zpětného hodnocení.
6. Podle žalobce není vůbec zřejmé, jaká je výše chybějící daně; v této otázce je napadené rozhodnutí nesrozumitelné. Žalovaný zcela pominul řádnou ekonomickou a obchodní minulost žalobce, dostatečně nezdůvodňuje, proč žalobci vytýká neuzavření písemné smlouvy. Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 27.7.2017, č.j. 29 Af 76/2015-66, na něž žalovaný odkazuje, bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2018, č.j. 5 Afs 252/2017-31.
7. Podle žalobce předmětné obchodní transakce a jejich předmět existovaly, uskutečnily se, jejich cena, kvalita ani kvantita zpochybněny nebyly; formální i materiální podmínky tak byly naplněny. Žalovaný důkazní břemeno participace žalobce na daňovém podvodu neunesl, kontrolní opatření u žalobce posuzoval tendenčně a kladl na něj nepřiměřené a přísnější nároky, které jsou namísto jen tehdy, existují-li tzv. náznaky vzbuzující podezření, což však žalovaný ani netvrdí, ani nedokládá. Nadto přísnější opatření ve světle rozsudku Soudního dvora Evropské unie *Mahagében* žalobce činil, neboť po celou dobu jednal s péčí řádného hospodáře.
8. Podle žalobce žalovaný v bodech 48 až 57 napadeného rozhodnutí prezentuje zcela nesprávné a zavádějící informace, zejména pokud jde o podmínky skladování. Fyzické vlastnosti pistácií, které pro zachování kvality vyžadují skladování do 10⁰ C, s ohledem na to, že nebyly přepravovány mrazírenskými vozy, ani skladovány v chlazených skladových prostorech, vylučují, že by mohlo obíhat stále stejné zboží, neboť by došlo k jeho znehodnocení, které by bylo snadno smyslově zjištělné. Takové zboží by však řidič

CARGO-HORTIM, spol. s r.o. nesměl naložit. Pistácie jsou navíc přepravovány na paletách ve velkých pytlech, které jsou „svrchu otevřené“. Počet kilogramů pistácií se v průběhu času měnil (viz Beilage29_Transporte:Pistaazien.xlsx), z čehož je podle žalobce evidentní, že stále stejné zboží nemohlo obíhat; náskres žalovaného v bodě 59 napadeného rozhodnutí je nepravdivý, navíc žalovaný neuvádí zdroje, ze kterých tento náskres vyplývá.

9. Žalobce dále namítá nesprávné hodnocení společnosti S.O.Č. - Produkt Morava s.r.o., v rozporu se svědeckou výpovědí J. G., což namítal i v odvolání; na tuto námitku žalovaný nerefletoval. Pokud jde o jednotlivé články řetězce, žalobce neměl povědomí o dodavatelích svých dodavatelů a odběratelích svých odběratelů, žalovaný postupoval v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že žalobce nemůže být postihován pouze za to, že dodavatel je nekontaktní nebo si neplní svoje daňové povinnosti.
10. Pokud jde o tvrzení o schránkových společnostech (coby tzv. objektivní okolnosti), tak adresa sídla nebyla v daném případě podstatná, neboť žalobce věděl, že obě společnosti jsou zastoupeny R. Č., s nímž měl žalobce dlouhodobé pozitivní obchodní zkušenosti; nejednalo se o anonymní společnosti, žalobce byl se zástupci dodavatelů v čilém telefonickém kontaktu. Umístění sídla společnosti v tzv. office house není protiprávní a bez dalších souvislostí z něj nelze cokoli dovozovat. Finanční správa přitom začala mezi skutečným a virtuálním sídlem fakticky rozlišovat až od 6.2.2015 v souvislosti s vydáním upozornění Generálního finančního ředitelství; tu žalobce opět poukazuje na porušení zákazu předsudku zpětného hodnocení.
11. Žalovaný podle žalobce staví domněnku obíhání pistácií mimo jiné na výpovědi pana Š.; protokol o této výpovědi však nebyl součástí daňového spisu, resp. to, co správce daně z listiny č.j. KRPB-78094-170/TC-2014-060481 cituje, se v uvedené listině nenachází. Správce daně podle žalobce manipuloval s důkazy a s daňovým spisem, neboť z nějakého pramene čerpat své tvrzení musel; rovněž tuto námitku žalovaný pominul. Přes četné žádosti žalovaný žalobci nezpřístupnil podstatnou část daňového spisu, pro což by mělo být napadené rozhodnutí zrušeno.
12. Odkazuje-li správce daně a žalovaný na vyjádření pana H., tak žalobce namítá, že se jej správní orgány ani nepokusily vyslechnout jako svědka a upřednostnili jiný důkaz; takový postup je nezákonný. V rozhodném období nadto pan H. pistácie pro žalobce ani nepřevážel. Dopravce K. S. (tvrzený zaměstnavatel pana H.) zajišťoval dopravu pouze v únoru a březnu roku 2014 (viz Beilage29_Transporte:Pistaazien.xlsx). Stejně tak žalobce zpochybňuje důkazní hodnotu emailu M. P., kterého se nepokusily správní orgány prostřednictvím rakouské daňové správy vyslechnout.
13. Podrobnou argumentací žalobce rovněž dovozuje, že žalovaný nesprávně posoudil údajný oběh stejných peněz v kruhu, jeho domněnky nemají oporu ve spisu. Navíc z výpovědi M. B. vyplývá, že HUNGARO PROMOTION Kft. (dále jen „HUNGARO“) ve sledovaném období obchodovala ještě s řepkovým olejem, nejen se žalobcem.
14. Podle žalobce žalovaný nezjišťoval obchodní transakce v tomto segmentu trhu, kupř. nezjišťoval, zda je běžná existence písemných smluv. Odkaz žalovaného v napadeném rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.2.2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55, je podle žalobce nepřipadný.

15. Podle žalobce se správce daně nevypořádal s důkazními návrhy žalobce (čestná prohlášení Williama De Groota, společníka společnosti Groot fresh group B.V., ze dne 18.10.2019, a Cornelia O. Flynn, zástupce skupiny Total Produce Group, ze dne 12.12.2018, a s návrhy výsledků svědků) zejména k prokázání standardní praxe v rámci obchodování danou komoditou, resp. odmítl je coby nerelevantní, aniž by však sám doložil běžnou obchodní praxi na předmětném trhu. Nadto se na tuto problematiku správce daně nezeptal svědků, které vyslychal. Opakovaně byly odmítnuty důkazní návrhy žalobce, proti nimž žalovaný postavil své laické úvahy. Žalobce také opakovaně bezúspěšně navrhoval vyslechnout Z. H. jako svědka za účelem vyvrácení tvrzení stran soukromých obchodních vztahů Z. H. a R. Č. a jejich vazby na dobrou víru žalobce. Nic nebránilo žalovanému posoudit důkazní návrh žalobce podle jeho obsahu a předvolat Z. H. k výslechu jako účastníka řízení, neboť soukromé aktivity Z. H. jsou žalobci přičítány k tíži. Stejně tak žalovaný pochybil, pokud nevyhověl návrhu na výslech P. H., ředitele společnosti CARGO-HORTIM, spol. s r.o.
16. Za zcela nesprávnou pak žalobce považuje úvahu žalovaného o tom, že předmětné transakce postrádaly ekonomický smysl. Žalobce poukazuje na to, že R. Č. znal žalobce více jak deset let jako podnikavého vnímavého obchodního partnera, tudíž se mu možnost obchodu s pistáciemi jevila jako obvyklý obchodní případ. Předmětné obchody s pistáciemi nijak nevybočovaly z obchodní praxe v daném segmentu, kterému odpovídala i žalobcem generovaná marže ve výši 1,5%. Žalobce běžně ke své obchodní činnosti používá prostředníků. Žalobce argumentuje v tom směru, že nečerpal žádnou daňovou výhodu.
17. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné i z toho důvodu, že není zřejmé, jakou formu účasti na údajném karuselovém podvodu (zda „měl a mohl“) žalovaný žalobci přičítá; od toho se podle žalobce odvíjí i povaha tzv. objektivních okolností, jejichž existenci musí žalovaný tvrdit a doložit.
18. Podrobnou argumentací dále žalobce rozporuje hodnocení žalovaného související s rokem 2012 a dále jednotlivá tvrzení žalovaného, o nichž mohl žalobce podle žalovaného vědět, s čímž žalobce zásadně nesouhlasí (absence písemných smluv, schránkové společnosti, osoba R. Č., vystřídání dodavatelů pistácií, platby pozpátku, časové nesrovnalosti v dokumentaci obchodů, marže, o kterou se R. Č. dobrovolně připravil, závazkové vztahy mezi R. Č., jeho společností a Z. H.).
19. Žalobce dále podrobnou argumentací dovozuje, že přijal přiměřená opatření, přičemž neobstojí tvrzení žalovaného, že na něj lze s ohledem na jeho zkušenosti klást zvýšené požadavky. Ani žalobcem přijatá opatření nemohou odhalit podvodné jednání. Přijetí kontrolních mechanismů žalobce opakovaně doložil správci daně v průběhu daňové kontroly, kupř. při zahájení daňové kontroly předložil kompletní dokumentaci zachycující auditní stopu, dále trval na tom, že zboží bude z důvodu kontroly přepravováno jeho vlastní přepravou.
20. Žalovaný klade na žalobce vyšší požadavky obezřetnosti (přijetí opatření) než jaké mohl být žalobce schopen unést, a přitom neuvádí, v čem žalobcem přijatá opatření byla nedostatečná. Navíc žalovaným uváděná opatření (v bodě 152 napadeného rozhodnutí) žalobce aplikoval, tvrzení žalovaného o tom, že R. Č. dodával pouze lokální produkci, nadto není pravdivé. Žalovaný tak nesplnil svoji povinnost určit, která opatření měla být žalobcem přijata, a navíc podle žalobce nemůže být objektivní okolnost současně opatřením, které mělo být přijato. Navrhovaná opatření č. 1 až 8 (dle tabulky, v níž je

žalobce shrnuje) jsou zcela totožná s tvrzenými objektivními okolnostmi, což je z hlediska relevantní judikatury nepřijatelné.

21. Žalobce rovněž namítá prekluzi práva správce daně předmětnou daň stanovit, což podrobně zdůvodňuje odkazem na průběh daňové kontroly a její ukončení zasláním Zprávy o daňové kontrole ze dne 11.1.2019, č.j. 204350/18/4230-23792-710990 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), do datové schránky zástupkyně žalobce.
22. Rovněž poukazuje na vadný postup žalovaného v návaznosti na Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 14.11.2019, č.j. 47007/19/5300-21442-809464 (dále jen „Seznámení ze dne 14.11.2019“), kdy žalovaný neprodloužil žalobci ve výzvě stanovenou 15 denní lhůtu k reakci na obsah této písemnosti.
23. Žalobce dále opakovaně a podrobně rozvádí, že správce daně i žalovaný pochybili při hodnocení fungování žalobce ve vztahu k přijetí přiměřených opatření a kontrolních mechanismů, jeho ekonomické činnosti a jeho možné povědomosti o zapojení do podvodného řetězce; v tomto směru akcentuje své postavení na trhu a běžnou praxi obchodníka na trhu s ovocem a zeleninou.
24. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

25. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí; má za to, že se nedopustil vadného postupu, když neprodloužil žalobci ve výzvě stanovenou 15 denní lhůtu k reakci na Seznámení ze dne 14.11.2019, neboť se podle žalovaného jedná o lhůtu prekluzivní. K obsahu vyjádření žalobce doručenému po vydání napadeného rozhodnutí se nevyjadřuje.
26. U jednání soudu dne 12.5.2022 žalovaný uvedené stanovisko změnil tak, že pochybil, pokud formálně žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření v odvolacím řízení nevyhověl, nicméně tento vadný postup se nemohl na právech žalobce negativně projevit.
27. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

III. Posouzení věci

28. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
29. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
30. Pokud jde o podstatu věci, předmětem daňové kontroly byly dodávky pistácií (v celkové hodnotě přes 9 mil €) maďarskému odběrateli HUNGARO (dodání plnění do jiného členského státu EU s nárokem na odpočet DPH u přijatých plnění – základ daně

249 023 493,14 Kč) uskutečněné žalobcem v roce 2013 (s nárokem na odpočet DPH 37 353 524,48 Kč), které poté směřovaly ke konečnému příjemci J&T GmbH v Rakousku. Dopravu pistácií k HUNGARO, respektive k J&T GmbH, zajišťoval žalobce prostřednictvím CARGO-HORTIM spol. s r.o. Obchody s pistáciemi započaly v listopadu 2012 a poslední obchod byl uskutečněn ve 2. čtvrtletí roku 2014.

31. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti se svou ekonomickou činností za splnění dalších zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH).
32. V projednávané věci není sporné faktické uskutečnění transakce a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.
33. Zdejší soud při posouzení žalobních námitek vycházel z následujících hledisek. Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118), a ZDPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*). Podvody na DPH mohou nabývat různých forem, ve všech případech ale jde v jádru o to, že není odvedena určitá částka, získaná jako DPH. Ve skutečnosti existují varianty podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*). Uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, jež je součástí řetězce, v němž došlo k neodvedení vybrané DPH do státního rozpočtu, je proto v rozporu se smyslem a účelem institutu odpočtu DPH, včetně principů, na nichž je tento institut postaven (zejména princip neutrality DPH).
34. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, či ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS); chybějící DPH přitom nemusí být vyčíslena.
35. Princip daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Judikatura Soudního dvora Evropské unie k tomu uzavírá, že je třeba odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní

plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria“ (Kittel, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 59, srov. též body 53 až 58 tamtéž). Tvrdí-li správní orgány, že se žalobce účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jejich povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno. Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (rozsudek Soudního dvora Evropské unie Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries). „Stěžovatelka tedy má obecně jistě pravdu, že prokazování zaviněné účasti na podvodu nelze bez dalšího směřovat s prokazováním toho, že daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby zabránil možnému zapojení do podvodu na DPH. Správce daně musí prvně prokázat, že daňový subjekt věděl, mohl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří na podkladě skutečností, které sám dokáže identifikovat, vyhledat a zjistit, pak má stále ještě daňový subjekt šanci se vyvinut, a to pokud prokáže, že si v obchodním styku počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu na DPH zatažen. Protože však zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, obě fáze se mohou v reálném životě prolínat. Ostatně je evidentní, že mnohé skutečnosti budou významné v obou fázích dokazování. Tedy správce daně například prokazuje zaviněnou účast na podvodu a již v této fázi (v podstatě preventivně) daňový subjekt argumentuje a prokazuje, že byl v dobré víře. Tuto argumentaci lze samozřejmě využít i v otázce prokázání zapojení se do daňového podvodu. Anebo prokazování skutečností o tom, že daňový subjekt věděl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu, s ohledem na zjištěné okolnosti vyvrátí být jen teoretickou možností, že by daňový subjekt vůbec myslitelně mohl prokázat dobrou víru. NSS tedy odmítá stěžovatelčinu snahu o „ryzí čistotu“ a odlišení těchto dvou fází dokazování... Stěžovatelka se dále mylně domnívá, že k zavinění účasti na daňovém podvodu na DPH je ve smyslu judikaturního „posunu“ třeba zavinění ve formě vědomé nedbalosti, a tedy nestačí prostá nevědomá nedbalost, kterou jí prokazovaly daňové orgány. NSS již na tomto místě předesílá, že nelze mechanicky přenášet pojmy trestněprávní do řízení daňového. Proto i občasné označování nedbalosti daňového subjektu jako vědomé či nevědomé nutno chápat jen cum grano salis („se zrnkem soli“, tedy ne doslova, ale s přihlédnutím ke specifikům daňového řízení). Krajský soud správně vyslovil, že účast na daňovém podvodu nelze zkoumat hledisky objektivní odpovědnosti kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnosti za pohyb a osud zboží, ale naopak odpovědnosti subjektivní (bod 16 napadeného rozsudku; podrobněji již v bodě [30] cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 69, s citacemi další judikatury). Možnou účast na podvodu je proto třeba posoudit optikou subjektivní odpovědnosti. Judikatura SDEU či NSS dlouhá léta jednoznačně konstatovala, že k závěru o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH postačuje, že daňový subjekt o účasti na podvodu nevěděl, ačkoliv vědět měl a mohl (viz např. cit. rozsudek Kittel, body 44 až 46 a bod 52; viz i bod [33] shora). Stěžovatelka se domnívá, že v této judikatuře došlo v posledních letech k posunu, jelikož SDEU v rozsudcích Mahagében, spojené věci C-80/11 a C-142/11, či Maks Pen, C-18/13, či NSS v bodě [42] shora cit. věci ALADIN plus, 6 Afs 130/2014, použily formulace, že daňový subjekt o podvodu věděl, nebo vědět musel. Proti tomu lze namítnout, že NSS v právě cit. věci ALADIN plus pracuje jak s

pojmovým spojením „věděl, vědět měl či mohl“ (bod 25, 27 či 44), tak s „věděl nebo musel vědět“ (bod 25). Ani SDEU ve věci Mahagében se striktně nedržel používání pojmového spojení „věděl, nebo vědět musel“, ale použil též formulaci „nevěděl nebo nemohl vědět“ (bod 47). Ostatně i pozdější rozsudky SDEU používají termín, od kterého se dle stěžovatelky SDEU odklonil. V rozsudku ze dne 22. 10. 2015, PPUH, C-277/14, tak SD EU užívá promiskue spojení věděla a musela vědět se spojením nevěděla a nemohla vědět (body 48 až 50). Především však je třeba zopakovat, že do této oblasti se pojem nevědomé nedbalosti příliš nehodí, neboť ten přísně vzato je plně aplikován jen v oblasti trestněprávní či obdobné. Veškeré stěžovatelčiny úvahy, zda je nějaký rozdíl mezi souslovím vědět měl a mohl na straně jedné, a věděl nebo vědět musel na straně druhé, je tak třeba odmítnout. Dle NSS je to v podstatě stejné. Sousloví „věděl nebo vědět musel“ implikuje, že sice nevěděl, ale vědět měl a mohl, tedy musel.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2019, č.j. 10 Afs 182/2018-42).

36. Odmítnutí nároku na odpočet je tedy namíste pouze za situace, kdy plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu, což zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. *„Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlídnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod...je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58). Uvedeným požadavkům podle zdejšího soudu správce daně i žalovaný dostáli.
37. Správce daně prověřoval dodávky pistácií v rámci následujících takto identifikovaných řetězců:
- KAHOLZ s.r.o. → DAKR TRADE s.r.o. → žalobce → HUNGARO (Maďarsko)→J&T GmbH (Rakousko)→ ČR → nový cyklus/leden až květen 2013/,
- KAHOLZ s.r.o. → B+B 2010 s.r.o.→ žalobce→ HUNGARO (Maďarsko)→J&T GmbH (Rakousko)→ ČR → nový cyklus /květen až srpen 2013/,
- AMANGER s.r.o.→ B+B 2010 s.r.o.→ žalobce→ HUNGARO (Maďarsko)→J&T GmbH (Rakousko)→ ČR → nový cyklus /září až prosinec 2013/.
38. Závěry správce daně vycházejí ze skutkových zjištění, která mapují uvedené řetězce a v jejich rámci role jednotlivých subjektů a odpovídají shromážděným důkazům; zpochybňuje-li žalobce hodnotící úvahy správce daně a žalovaného, podstatné podle zdejšího soudu především je, že se tyto závěry opírají o níže uvedené zjištěné skutečnosti, které ve vzájemném souhrnu o existenci podvodného řetězce jednoznačně svědčí. Žalobní argumentace, jež ve svém souhrnu zpochybňuje, že správce daně, resp. žalovaný existenci podvodného řetězce neprokázali, nemůže ve světle níže uvedených skutečností obstát, a to ani po dokazování provedeném k návrhu žalobce u jednání soudu.

39. Správce daně zjistil, že místem, odkud byly pistácie dodávány do zahraničí a kam se vracely, byl sklad společnosti ADELIT a.s. v Podivíně („Logistic Area Podivín“, Husova 650), který pronajímala společnost ADELIT a.s. společnosti AMANGER s.r.o. a DAKRTRADE s.r.o. (pouze první dodávky šly na adresu skladu žalobce Kšírova 242, Brno). Do tohoto skladu byly dodávány pistácie pro žalobce. Poté byly žalobcem (vždy prostřednictvím dopravce CARGO-HORTIM, spol. s r.o.) dodávány na adresy skladu v Poysdorfu (Gewerbepark 9, Poysdorf), dále skladu společnosti M & P Montscher und Partner Internationale Speditionsgesellschaft m.b.H (dále jen „Montscher“) ve Vídni a skladu Schenker & CO AG logistics Services (dále jen „Schenker“) v Horschingu. Výhradním odběratelem pistácií žalobce byla HUNGARO (faktury, dodací listy, výpisy z bankovních účtů, objednávky přepravy, výdejky ze skladů, faktury za přepravu a CMR listy deklarující přepravu pistácií do skladů k J&T GmbH). Žalobce k tomu uvedl, že poté, co byl požádán svým odběratelem (HUNGARO), aby zboží dodával přímo do skladů v Rakousku ve prospěch J&T GmbH, ověřoval si (stejně jako u jiných subjektů) ve VIESu i tuto společnost, což správci daně doložil výpisem ze systému VIES o platnosti DIČ ze dne 11.12.2012. Zpět do ČR (místo vykládky bylo opět ve skladu ADELIT a.s. v Podivíně) jezdili různí dopravci - někteří opakovaně (v jednom případě byla místem vykládky Břeclav). Odesílatelem pistácií byla společnost J&T GmbH, jako příjemce byla na CMR listech byla uvedena společnost ADELIT a.s. Obchodování s pistáciami probíhalo v krátkých časových intervalech, během jednoho dne zboží několikrát změnilo majitele (viz přehled na str. 58 až 67 zprávy o daňové kontrole mapující údaje z dokladů k jednotlivým dodávkám a tabulka s údaji z CMR listů týkajících se pohybu pistácií z a do skladu Montscher na str. 68 a 69 zprávy o daňové kontrole).
40. Správce daně na základě výsledků dožádání ze dne 21.3.2016 od místně příslušného správce daně společnosti KAHOLZ s.r.o. zjistil skutečnosti, z nichž dovedl, že přes tuto společnost „prošly“ pistácie pouze fakturačně, její jednatelé byli zapojeni rovněž v AMANGER s.r.o., sídlo měla na adrese stovek dalších společností, nikdy nezveřejnila účetní závěrku, neměla webové stránky, za leden až prosinec 2013 podala daňová přiznání na daň v malé výši při velkých obratech; daň nikdy neuhradila, od dubna 2014 se správcem daně nespolupracuje a daňová přiznání nepodává. Z údajů o pohybech na bankovním účtu správce daně zjistil, že částky od DAKR TRADE s.r.o. a B+B 2010 s.r.o. neodpovídaly údajům na fakturách, a pokud jde o debetní transakce, ty neodpovídaly hodnotě nakoupených pistácií. V období od 6.3.2013 do 8.7.2013 byly prováděny debetní transakce ve prospěch HUNGARO (viz str. 38 až 42 Výsledku kontrolního zjištění a str. 39 až 42 zprávy o daňové kontrole).
41. Pokud jde o AMANGER s.r.o., i zde správce daně na základě žádosti ze dne 24.2.2017 od místně příslušného správce daně zjistil obdobné znaky fungování společnosti jako u KAHOLZ s.r.o. AMANGER s.r.o. dodala (resp. fakticky přefakturovala, stejně jako KAHOLZ s.r.o.) společnosti B+B 2010 s.r.o. pistácie v hodnotě cca 90 mil Kč, avšak v daňových přiznáních plnění v hodnotě 92 322 359 Kč nepřiznala, tedy podle správce daně hrubě zkreslila základ daně. AMANGER s.r.o. nereagovala na výzvy správce daně k poskytnutí listin, přičemž bylo zjištěno, že na jejím bankovním účtu nebyly zjištěny platby za pistácie v uvedené hodnotě od B+B 2010 s.r.o., ani platby na debetním účtu za nákup pistácií v uvedené hodnotě (str. 42 až str. 46 Výsledku kontrolního zjištění a str. 42 až 46 zprávy o daňové kontrole).

42. Pokud jde o společnost DAKR TRADE s.r.o. (jednatel a společník D. K.), správce daně na základě žádosti ze dne 11.2.2016 od místně příslušného správce daně zjistil, že tato společnost obchodovala pouze se žalobcem, a to formou přepravek pistácií. Jednalo se o společnost se sídlem na adrese tzv. office house, se 70 obory činností, která od svého vzniku nezveřejňovala účetní závěrky, od července 2013 nepodávala daňová přiznání, se správcem daně nekomunikovala, nehradila své daňové povinnosti, v průběhu prověřování změnila jednatele i sídlo. Místně příslušný správce daně DAKR TRADE s.r.o. uplatněné odpočty DPH z titulu nákupu pistácií od KAHOLZ neuznal. Od 26.5.2015 má DAKR TRADE s.r.o. status nespolehlivého plátce. Na výzvu správce daně ze dne 26.4.2018 k zapůjčení listin nereagovala. DAKR TRADE s.r.o. na protiúčet KAHOLZ s.r.o. odeslal 1 851 504,78 € v období od 18.2.2013 do 3.6.2013 – hodnota dodávek pistácií od KAHOLZ však činila 3 146 853 €. Ve prospěch HUNGARO (na účet v Komerční bance, a.s.) pak v období od 7.1.2013 do 11.2.2013 (po připsání plateb od žalobce v období od 9.1. do 6.2.2013 z titulu úhrady faktur č. 12513001-12513011) odešlo 1 530 000 € (aniž by DAKR TRADE s.r.o. s HUNGARO obchodoval). Finanční prostředky zůstávaly na účtu DAKR TRADE s.r.o. minimální dobu, finanční toky (často v rámci jednoho dne) neodrážely toky fakturační, společnost nekumulovala vlastní finanční prostředky (viz str. 26 až 32 Výsledku kontrolního zjištění a str. 27 až 33 zprávy o daňové kontrole). Mezi KAHOLZ a DAKR TRADE s.r.o. byla uzavřena rámcová smlouva, v níž nebyly vyplněny některé pasáže (zejména ohledně místa dodání). Správce daně vyhodnotil postavení DAKR TRADE s.r.o. v rámci řetězce jako obchodníka typu tzv. buffer (tvořil „křoví“), poté tzv. missing trader.
43. V souvislosti s DAKR TRADE s.r.o. správce daně rovněž zjistil, že za ni jednal se žalobcem R. Č., který žalobci předložil stejnopis notářského zápisu ze dne 14.6.2012, kterým mu D. K. převádí obchodní podíl ve výši 100 %, a čestné prohlášení, že souhlasí s tím, aby byl R. Č. ustanoven do funkce jednatele. Dále předložil čestné prohlášení společníka a návrh na zápis změny zapsaných údajů do obchodního rejstříku ze dne 3.10.2012. K zapsání R. Č. jako společníka a jednatele společnosti DAKR TRADE s.r.o. do obchodního rejstříku nikdy nedošlo. Žalobce přitom přijímal faktury (na cca 4,7 milionů korun) vystavené a podepsané D. K.
44. Pokud jde o společnost B+B 2010 s.r.o. (jednatel a společník R. Č.), jejímiž dodavateli byly společnosti KAHOLZ a AMANGER, tak správce daně zjistil, že tato společnost pouze přeprodovala pistácie žalobci. Její jednatel R. Č. (dožádání ze dne 21.3.2016) odmítl poskytnout svědeckou výpověď s odkazem na § 96 odst. 2 daňového řádu; místně příslušnému správci daně pouze sdělil, že nemá přístup k účetnictví, resp. nemá „žádný přehled“ (viz str. 32 až 37 Výsledku kontrolního zjištění). Správce daně identifikoval část chybějící daně porovnáním vykázaného základu daně B+B 2010 s.r.o. a evidencí přijatých plnění – dodávek pistácií v rámci řetězce AMANGER s.r.o. → B+B 2010 s.r.o. → žalobce. Žalobce správci daně sdělil, že si standardně ověřoval B+B 2010 s.r.o. (výpis ze systému VIES o platnosti DIČ, výpis z obchodního rejstříku a potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků). Žalobce rovněž nehradil B+B 2010 s.r.o. za pistácie na účet uvedený na fakturách, nýbrž na jiný bankovní účet, který nebyl ve smyslu zákona o DPH zveřejněn. Správce daně zjistil, že z tohoto účtu, kam byly připsány platby od žalobce, byly odepsány finanční prostředky v téměř stejné hodnotě ve prospěch HUNGARO, která ovšem B+B 2010 s.r.o. v předmětném období žádné plnění neposkytla. Dále byly prováděny transakce s protiúctem DAKR TRADE s.r.o., AMANGER s.r.o. a Ing. R. H. HUNGARO platila žalobci až poté, co jí byly na bankovní účet připsány platby od B+B 2010 s.r.o. Správce

daně zjistil, že peněžní toky mezi společnostmi v řetězci zapojenými neodpovídají tokům fakturačním (str. 33 až 39 zprávy o daňové kontrole).

45. Správce daně dále získal svědeckou výpověď R. Č. poskytnutou v rámci jiného daňového řízení u daňového subjektu (BIOCOMP s.r.o.), který se týkal dodavatelsko-odběratelských vztahů J&T GmbH a této společnosti (odpověď na žádost o poskytnutí informací ze dne 5.11.2015, č.j. 240775/15/420012776-202745). R. Č. uvedl, že byl jednatelem J&T GmbH (odběratel HUNGARO) od roku 2012, avšak s tímto subjektem nikdy nepodnikal, plnou moc udělil J. K., a to pro jednání s rakouskými úřady, který rovněž podával daňová přiznání. Dále správce daně shrnul odpověď rakouské daňové správy, pokud jde o fungování J&T GmbH (str. 54 Výsledku kontrolního zjištění a str. 54 zprávy o daňové kontrole).
46. Pokud jde o společnost HUNGARO, správce daně zjistil, že se jednalo o schránkovou společnost sídlící v bytovém domě v Budapešti. Tato společnost přeprodovala pistácie J&T GmbH. Od maďarské daňové správy (žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 19.9.2016) správce daně zjistil, že jde o nekontaktní daňový subjekt, který nevykonával žádnou obchodní činnost a jehož jedinou činností byla přefakturace zboží (řepkového oleje a pistácií). Dle dokladů vydaných HUNGARO tato dodala J&T GmbH dodávky v hodnotě 3 705 609 € a vykážala dodání zboží do jiného členského státu s rozdílem minimálně v hodnotě 5 994 257 €. Z dokladů získaných od maďarské daňové správy dále plyne, že doklady měly formální nedostatky. Dožádaný správce daně sdělil, že intrakomunitární transakce s pistáciemi této společnosti neuznal (str. 46 až 55 Výsledku kontrolního zjištění a str. 47 až 53 zprávy o daňové kontrole).
47. Ze svědecké výpovědi jednatele a společníka HUNGARO M. B. vyplynulo, že vše podstatné okolo obchodů se žalobcem řídil R. Č. („celé to řídil on, ve finále šlo všechno za ním...“), o obchodních transakcích HUNGARA M. B. nevěděl nic podstatného, společnost koupil jako tzv. ready made s cílem „využít obchodní možnosti“ v Maďarsku (dodávat řepkový olej do Komárna). Pokud jde o komunikaci v maďarském jazyce, záležitosti řešil se „známým Slovákem“. Nevěděl, zda HUNGARO podává daňová přiznání maďarské daňové správě (to zařizovala účetní, na jejíž jméno si nevzpomněl). Pokud jde o spolupráci s R. Č., tu později ukončil „aby měl pokoj a klid“ (protokol o výslechu svědka č.j. 118943/17/4230-22791-707647 ze dne 13.7.2017).
48. Správce daně rovněž zjistil, že M. B. měl pronajaty skladové prostory v logistickém centru VADUAL LOGISTIC, spol. s r.o. (Moravský Svatý Ján), které byly rovněž využívány při přepravě pistácií (z Rakouska zpět do ČR). Z úředního záznamu o podaném vysvětlení M. B. ze dne 30. 11.2016, č. j. KRPB-78094-244/TČ-2014-060081-TP, vyplynulo, že M. B. uvedl, že vybíral z účtu peněžní prostředky v hotovosti a ty předával R. Č., které pak R. Č. někam vkládal za účelem „urychlení plateb“. Správce daně rovněž zjistil, že doklady související s dodávkami pistácií od HUNGARA pro J&T GmbH obsahovaly chyby (číslování, předmět plnění, čísla dodacích listů jsou shodná s čísly dodacích listů od žalobce, cena na faktuře v HUF neodpovídá ceně zboží), formální evidence neodpovídala skutečnému pohybu zboží (str. 53 zprávy o daňové kontrole).
49. V této souvislosti zdejší soud uvádí, že se s hodnocením správce daně a žalovaného, že se v případě M. B. jednalo o tzv. bílého koně, plně ztotožňuje, neboť M. B. se o transakce HUNGARA, ač šlo o transakce značného finančního objemu, nezajímal a nic mu o nich nebylo známo, zkušenosti s obchodem s danou komoditou neměl žádné, pistácie

nepřebíral, nepodepisoval žádné doklady (ač se jeho podpisy vyskytují na CMR listech); klíčovou osobou, která měla podstatné informace, byl R. Č., který figuroval v rámci přepravování pistácií jak na straně dodavatelské, tak fakticky na straně odběratelské; o tom svědčí nejen výpověď M. B., nýbrž i ostatní shromážděné důkazy. Správce daně rovněž dostatečně zmapoval peněžní toky, kdy jednotlivé platby nebyly identifikovány variabilním symbolem, neodpovídají údajům na fakturách ani údajům v daňových přiznáních, přičemž peníze byly posílány mezi subjekty v rámci řetězce. Pokud KAHOLZ s.r.o., AMANGER s.r.o. a B+B 2010 s.r.o. v rámci řetězce správní orgány vyhodnotily jako tzv. buffery (subjekty, které zboží pouze přefakturovaly) a tzv. missing tradery (ekonomický život takových daňových subjektů kopíruje trvání obchodů s pistáciemi, v průběhu transakcí nebo po jejich ukončení se stávají zcela nekontaktními), nemá takovému hodnocení ve světle výše uvedených skutkových zjištění zdejší soud co vytknout.

50. Pokud žalovaný na žalobce nahlížel jako na zkušeného obchodníka, který působí na trhu v obchodu s ovocem a zeleninou od roku 1993, a s tím spojil východisko, že na žalobce lze klást přísné nároky stran obezřetnosti při uzavírání obchodních transakcí (management s letitou praxí v oboru, know-how) a očekávat, že bude jednat s péčí řádného hospodáře (bod 52 napadeného rozhodnutí), tak tomuto přístupu nemá zdejší soud rovněž co vytknout, a to i ve světle následujících skutečností.
51. Obchod s pistáciemi navrhl žalobci R. Č. (v roce 2012). V roce 2012 byl R. Č. jednatelem a společníkem (mimo jiné) společnosti, od které žalobce kupoval broskve a meruňky, žalobce R. Č. znal. Žalobce neznal M. B. z HUNGARO, kontakt na něj získal od R. Č. Obchodní ředitel žalobce Ing. R. H. sdělil správci daně, že s R. Č. bylo dojednáno ústně, že logistiku zajistí „CARGO“ a že R. Č. určoval místo nakládky i vykládky, tedy odkud, kam a kdy se pistácie povezu (str. 22 a 23 zprávy o daňové kontrole). Uvedené žalobce zopakoval i písemně - že veškeré otázky týkající se objednávek a dodávek zboží byly řešeny převážně telefonicky mezi Ing. R. H., I. M. (zaměstnankyně žalobce) a R. Č., přičemž zaslal rovněž kopii emailu zaměstnancům žalobce od HUNGARO s pokynem k doručování pistácií přímo na adresu skladu v Poysdorfu (odpověď žalobce ze dne 24.3.2016). Skutečnost, že kontaktní osobou byl R. Č., potvrdila v rámci svědecké výpovědi i I. M., s tím, že konkrétní požadavky na přepravu dostávala od Ing. R. H. (protokol o výslechu svědka ze dne 31.10.2017 a 24.11.2017, č.j. 174784/17/4230-22791-707674 a č.j. 189108/17/4230-22791-707674).
52. Správce daně rovněž prověřoval tvrzení žalobce, že konečným odběratelem pistácií měla být společnost sídlící na Slovensku (ENCINGER, spol. s.r.o.); to se ukázalo jako nepravdivé (str. 24 a 25 zprávy o daňové kontrole). V této souvislosti nemůže zdejší soud přisvědčit žalobní argumentaci týkající se ENCINGER, spol. s.r.o. Správce daně pouze ověřoval tvrzení samotného žalobce, že tato společnost měla být (dle informace od R. Č.) konečným odběratelem pistácií, přičemž zjistil, že tomu tak nebylo (odpověď na mezinárodní výměnu informací ze dne 6.2.2017, č.j. 26778/17/4230-22791707674). ENCINGER, spol. s.r.o. v roce 2013 obchodovala se žalobcem přímo, a to s arašidy (str. 25 zprávy o daňové kontrole).
53. V návaznosti na uvedené zjištění proto správce daně zcela legitimně hodnotil okolnosti (jak bude rozvedeno níže), za jakých žalobce přistoupil k dodávkách pistácií odběrateli HUNGARO (kterou neznal a fakticky přistoupil na koordinaci obchodů ze strany R. Č.) a z jakého důvodu (ekonomického), měl-li tedy být konečným odběratelem ENCINGER, spol. s.r.o. (s nímž se žalobce znal v rámci obchodního styku přímo), byl zvolen výše

uvedený obchodní model. V tomto směru žalovaný správně poukázal na to, že za dané situace obchod přes prostředníka nedával ekonomický ani jiný smysl (rovněž viz str. 28 napadeného rozhodnutí) a že s ohledem na okolnosti související s HUNGARO se měl žalobce zajímat o osud pistácií - zda skutečně skončily v pražírně ENCINGER spol. s.r.o. (pokud měl tuto ústní informaci, jak tvrdí v žalobě), proč došlo ke změně představeného obchodního modelu (první CMR svědčily o dodávce ENCINGER SK s.r.o.) a proč se pistácie pro HUNGARO od prosince 2012 vozily do Rakouska pro J&T GmbH (bod 125 napadeného rozhodnutí). Podle zdejšího soudu to bylo namísto tím spíše, že se žalobce s R. Č. dobře znal a běžně s ním komunikoval, jak plyne ze všech vyjádření žalobce, a to i v průběhu soudního řízení (viz prohlášení R. Č. a Ing. R. H., kterými zdejší soud k návrhu žalobce dokazoval); žalobce se mohl v návaznosti na dovážku pistácií do Rakouska na uvedené R. Č. jednoduše dotázat, neboť to byl žalobce, kdo vykazoval dodání zboží do jiného členského státu ve značné hodnotě; přesto se ve všem podstatném spolehl na R. Č. (uvedené souvisí již s okolnostmi předmětných transakcí, které měly v žalobci, coby zkušeném obchodníkovi, vzbudit pozornost).

54. Zdejší soud má na rozdíl od žalobce za to, že žalovaný správně vyhodnotil výše shrnutá skutková zjištění, pokud jde o identifikaci předmětných řetězců, roli jednotlivých subjektů v nich a peněžních toků mezi bankovními účty těchto subjektů (např. bod 84 a 104 napadeného rozhodnutí, kde je popsáno zjištění, že bylo placeno zpět ve prospěch HUNGARO, atd.). V bodu 137 a 138 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil nelogičnost plateb „pozpátku“ a ekonomickou nevýhodnost způsobu plateb pro R. Č. i význam takového způsobu plateb v rámci karuselových podvodů.
55. Správci daně též identifikovali konkrétní obchodníky, kteří nedeclarovali, resp. nezaplatili z předmětných transakcí DPH. Vytyká-li tedy žalobce správci daně, že nedošlo k vyčíslení chybějící daně, tak, jak plyne z výše shrnutých skutkových zjištění, chybějící daň byla jednoznačně u uvedených subjektů v rámci transakcí s pistáciemi identifikována. Správce daně identifikoval informace o dani na vstupu a výstupu u jednotlivých subjektů v rámci jednotlivých řetězců na základě výsledků dožádání místně příslušných správců daně; a to je dostačující (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2021, č.j. 9 Afs 160/2020-49). Pokud jde rovněž o výtky žalobce vůči nákresu žalovaného v bodě 59 napadeného rozhodnutí, ten není „nepravdivý“, jedná se o základní schéma řetězců, v němž žalovaný zjednodušeně znázornil jednotlivé subjekty a pohyb zboží mezi nimi pomocí šipek. Znázorněné schéma odpovídá skutkovým zjištěním správce daně.
56. Pokud jde o vady postupu správce daně a žalovaného, žalobce předně namítá, že žalovaný nevydal napadené rozhodnutí, tedy pravomocně nerozhodl, ve lhůtě pro stanovení daně.
57. V rámci daňové kontroly správce daně dne 24.9.2018 vydal výzvu k prokázání skutečností, na kterou žalobce dne 5.11.2018 reagoval. S jeho reakcí se správce daně dostatečně zevrubně vypořádal na str. 134 až 175 výsledku kontrolního zjištění.
58. Dne 23.11.2018 zaslal správce daně žalobci výsledek kontrolního zjištění (Seznámení č.j. 180495/18/4230-23792-710990), v němž žalobci stanovil lhůtu k vyjádření v délce 12 dnů, která byla následně prodloužena do 17.12.2018; žalobce tudíž (na rozdíl od jeho tvrzení v žalobě) s kontrolním zjištěním řádně seznámen byl. Na uvedené žalobce reagoval dne 5.12.2018 a 17.12.2018, včetně návrhu na doplnění dokazování. Dne 31.12.2018 správce daně informoval žalobce o záměru projednat zprávu o daňové kontrole. Správce daně kontaktoval zástupkyni žalobce s cílem domluvit termín projednání zprávy o daňové

kontrole, z obou domluvených termínů se zástupkyně žalobce omluvila, což podle žalovaného správce daně nesprávně vyhodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole (body 158 až 161 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně řízení doplnit a zprávu o daňové kontrole „doprojedit“ (protokol ze dne 19.11.2019, č.j. 195573/19/4230-23792-710990). V bodech 160 až 162 napadeného rozhodnutí k tomu žalovaný uvedl (s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20.9.2012, č.j. 7 Afs 20/2012-41, a ze dne 14.1.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS), že neprojednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem je vadou odstranitelnou, kterou lze napravit v rámci odvolacího řízení.

59. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
60. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
61. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
62. Podle § 88 odst. 1 písm. a) až f) daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje mimo jiné výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění a stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.
63. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
64. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.
65. Podle § 88 odst. 4 veta třetí daňového řádu podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
66. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
67. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu nemá odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný

daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

68. V případě lhůty pro stanovení daně (tzv. prekluzivní lhůty) se jedná o lhůtu hmotněprávní, tedy lhůtu, jejímž uplynutím ze zákona právo správce daně daň stanovit zanikne. O tom, že v posuzované věci byl běh prekluzivní lhůty zahájením daňové kontroly přetržen a tato lhůta počala dne 3.2.2016 běžet znovu, není mezi účastníky řízení sporu. I v případě, kdy dojde k přerušení lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu a začne tak běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, pokud je v jejím rámci učiněn některý z úkonů dle § 148 odst. 2 daňového řádu, má tato skutečnost za následek prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o další rok (tu šlo o vydání dodatečných platebních výměrů). Oznámením rozhodnutí o stanovení daně správcem daně (platebních výměrů) doručených žalobci dne 21.1.2019 tak došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně (která by jinak uplynula dne 3.2.2019).
69. K tomu, aby se oznámení dodatečných platebních výměrů stalo úkonem prodlužujícím lhůtu ke stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, musely by být oznámeny v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty ke stanovení daně (formální hledisko) a dále je ve smyslu judikatury správních soudů třeba, aby se nejednalo o úkon toliko formální, účelově vydaný čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.5.2015, č.j. 4 Afs 54/2015-21).
70. Prakticky totožnou situaci, jaká nastala v nyní posuzované věci, již posuzoval Nejvyšší správní soud. Z jeho rozsudku ze dne 22.8.2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, plyne, že i v takovém případě (viz body 4 až 7 citovaného rozsudku) jsou účinky vydání dodatečných platebních výměrů ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu zachovány a že závěr (krajského) soudu, že jelikož byly dodatečné platební výměry vydány před zákonným ukončením daňové kontroly, jejich oznámení „nemohlo mít účinky předvídané ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. prodloužení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně o 1 rok“, není správný. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyšel z toho, že *„Daňový řád před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový*

subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění... Nejvyšší správní soud rovněž odkázal na závěry konstantní judikatury, podle nichž „vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36). Mají-li správní orgány odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor (tento je ostatně potřebný i pro zamítnutí odvolání). Takový prostor odvolacímu orgánu dává zejména ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, zvýrazněno zdejší soudem, obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2017, č.j. 1 Afs 362/2016-36).

71. Zdejší soud proto s ohledem na citovaný závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu, na který odkazuje rovněž žalovaný ve vyjádření k žalobě, nemůže námitce žalobce přisvědčit; s ohledem na skutečnost, že žalobce byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a mohl se k němu vyjádřit, řádné neprojednání zprávy o daňové kontrole nemělo vliv na účinky vydání dodatečných platebních výměrů.
72. Odkazuje-li však této souvislosti žalovaný na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23.1.2019, č.j. 30 A 12/2019-48, předmětem posouzení v uvedené věci byla otázka, zda tvrzené nezákonnosti spojené se seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a s jeho obsahem (§ 88 odst. 3 daňového řádu) mohou být samy o sobě nezákonným zásahem (§ 82 s.ř.s.) či nikoli; jakékoli věcné závěry nebyly v dané věci k postupu správce daně ani k výsledku kontrolního zjištění učiněny. Zdejší soud k tomu odkazuje na přílehlavý závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1.2020, č.j. 10 Afs 304/2019-39, že pojetí správního soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího sérii zásahových žalob postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity, jakož i s principem dělby moci. Odkaz žalovaného na citovaný rozsudek v nyní posuzované věci tak byl nepřipadný a s podstatou námítky, kterou žalobce vznáší opakovaně po celou dobu daňového řízení, nesouvisí.
73. Žalobce rovněž poukazuje na pochybení žalovaného při posouzení jeho žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření na výzvu správce daně k Seznámení v odvolacím řízení a nezohlednění jeho vyjádření ze dne 17.1.2019 s návrhem dalšího dokazování; uvedené pochybení bylo rovněž podle žalobce způsobeno snahou „stihnout“ pravomocně stanovit daň v rámci prodloužené prekluzivní lhůty, tedy do 3.2.2020.
74. V rámci odvolacího řízení žalovaný zaslal žalobci Seznámení ze dne 14.11.2019, které bylo zástupkyni žalobce doručeno (fiktivně) do datové schránky dne 25.11.2019 s tím, že žalobci byla stanovena lhůta k vyjádření se v délce 15 dnů. Uvedená písemnost byla zpracována v návaznosti na odpověď rakouské daňové správy na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 14.5.2018 o informace ke konkrétním transakcím společnosti J&T

GmbH s danou komoditou (viz str. 55 výsledku kontrolního zjištění č.j. 180495/18/4230-23792-710990), která byla žalovanému postoupena dne 1.8.2019.

75. V této souvislosti je vhodné předeslat, že v rámci daňové kontroly správce daně vycházel z již dříve získaných informací od rakouské daňové správy k ekonomické činnosti a plnění daňových povinností společnosti J&T GmbH obecně (shrnutel je již ve Výsledku kontrolního zjištění); v obdobích, kdy byl jednatelem společnosti J&T GmbH R. Č., společnost podávala nulová daňová přiznání, komunikace rakouské daňové správy s touto společností byla problémová, jednalo se o tzv. schránkovou společnost v Joint Business Park Gmünd – České Velenice), registrace k DPH byla této společnosti znovu obnovena od 4.9.2012 do 13.12.2013, správce daně byl v kontaktu pouze s daňovým zástupcem (původní jednatel této společnosti J. K., kterému R. Č. udělil plnou moc pro jednání s rakouskými úřady a za účelem zajištění účetní agendy).
76. Žalobce prostřednictvím zástupkyně požádal v návaznosti na Seznámení ze dne 14.11.2019 o prodloužení lhůty alespoň o 30 dnů. Řízení o této žádosti žalovaný zastavil se zdůvodněním, že se jedná o „lhůtu prekluzivní“, a vydal sdělení č.j. 50082/19/5300-21442-809464, v němž zdůvodnil, proč považuje lhůtu v délce 15 dnů za dostatečnou. Na uvedené reagoval žalobce vyjádřením ze dne 10.12.2019 a jeho (avizovaným) doplněním ze dne 17.1.2019, které žalovaný nezohlednil a ani na ně nevyčkal, neboť dne 15.1.2020 vydal napadené rozhodnutí, jak žalobci avizoval, aby se tak stalo v rámci prekluzivní lhůty.
77. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
78. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být lhůta podle odstavce 2 delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.
79. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.
80. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhovějí první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.
81. Podle § 36 odst. 3 daňového řádu nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.
82. Žalovaný svým postupem zatížil odvolací řízení vadou, neboť ve světle výše citovaných ustanovení daňového řádu nesprávně vyhodnotil žádost žalobce o prodloužení lhůty, dále

pochybil tím, že o žádosti vůbec věcně nerozhodl a řízení z nesprávních důvodů zastavil; za této situace pak nemá zdejší soud jak hodnotit důvody, pro které nebylo žádosti žalobkyně vyhověno, a uvedeným postupem byl žalobce nepochybně zkrácen na svých procesních právech na účinnou právní ochranu proti kontrolním zjištěním a závěrům správního orgánu. Na postup žalovaného přílehlavě dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu, že mohou existovat případy, kdy „*ani maximální patnáctidenní lhůta prima facie nemohla postačovat k formulaci adekvátní reakce daňového subjektu.... V takových případech by ale zjevně nemohl obstát argument, že zákonná úprava neumožňuje odvolacímu orgánu stanovit lhůtu delší patnácti dní. Přesněji řečeno by natolik restriktivní zákonná úprava nemohla obstát z hlediska ústavněprávního. Jak bylo ostatně uvedeno výše, odvolací správní orgán není povinen zasílat daňovému subjektu pro účely seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu také nově doplněný obsah spisu (zejména důkazní prostředky), a proto musí lhůta být dostatečná také k tomu, aby se s ním daňový subjekt mohl cestou nahlédnutí do spisu seznámit a posléze na něj ve lhůtě reagovat. Podle Nejvyššího správního soudu nicméně může být slabina § 115 odst. 3 daňového řádu, znemožňujícího stanovení lhůty delší patnácti dní, překonána, jestliže zde existuje alespoň v obecné rovině možnost ji na základě včasné žádosti daňového subjektu prodloužit... Nejvyšší správní soud si je vědom, že stěžovatelka požádala o prodloužení lhůty v době, kdy do uplynutí tzv. subjektivní lhůty pro stanovení daně zbývalo pouhých 52 dní, přičemž prvotně stanovená patnáctidenní lhůta měla uplynout dne 25. 6. 2018, a tím ponechat žalovanému pro navazující úkony (případné doplnění důkazních návrhů, vydání rozhodnutí, oznámení rozhodnutí) 42 dní. Z těchto 42 zbývajících dní by pak každý povolený den prodloužení citelně „ukrajoval“ ze zbytku běžící subjektivní lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud však ani takovou okolnost nepovažuje za ospravedlnitelný důvod k apriornímu sofistikému odmítání prodloužení lhůty zakotvené v § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka ostatně o prodloužení lhůty požádala bezprostředně poté, kdy se v rámci nahlížení do spisu seznámila s konkrétním obsahem doplněných důkazních prostředků. Krom toho je primárně věcí orgánů daňové správy organizovat svou činnost tak, aby ve lhůtě pro stanovení daně dokázaly daňové řízení meritorně skončit, aniž by to na svých procesních právech úkorně pocítily daňové subjekty. Daňový řád jim k tomu poskytuje adekvátní nástroje (zejména ve svém § 148). Omezení procesních práv daňového subjektu s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně je na místě zásadně až tehdy, lze-li bezpečně dovodit obstrukční motivace daňového subjektu ve snaze dosíci marného uplynutí této lhůty. To však Nejvyšší správní soud v dané věci neshledal... S ohledem na výše předestřený právní názor ... žalovaný pochybil, když řízení o stěžovatelčině žádosti o prodloužení lhůty zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo lze považovat za zjevně právně nepřípustné. Zbývá tedy posoudit, zda lze zjištěné pochybení žalovaného kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé...“.* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.7.2020, č.j. 3 Afs 80/2019-126).

83. Proto zdejší soud přistoupil v intencích citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu k posouzení, zda pochybení žalovaného mohl mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
84. Pokud jde o skutkové podklady doměření DPH, těmi je předně zpráva o daňové kontrole, neboť obsahuje *výsledek kontrolního zjištění*, včetně hodnocení důkazů provedených v průběhu daňové kontroly, a vypořádání se s vyjádřením daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, a poté *obdobný institut* v rámci odvolacího řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu), který umožňuje (zejména v návaznosti na podané odvolání) kontrolní

zjištění správce daně doplnit. Podstatné je, zda bylo právo žalobce na účinnou právní ochranu, včetně možnosti navrhnout důkazy na podporu tvrzení, která konkrétně kontrolní zjištění zpochybňují, naplněno ve svém skutečném obsahu; v tomto ohledu je podstatným aspektem i to, že zde není žádného dalšího stupně řízení v rámci finanční správy, v němž by bylo možné procesní pochybení žalovaného napravit. Takový stupeň nyní de facto supluje správní soud; míra, v jaké se pochybení žalovaného projevilo v možnosti žalobce zpochybňovat zásadní nosné důvody, jež vedly k doměření daně, proto podle přesvědčení zdejšího soudu musí být v zásadě zanedbatelná, bez vlivu na nosné důvody rozhodnutí správce daně a žalovaného; nosné důvody přitom nemohou být obsaženy v podstatné míře v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, pakliže procesní prostor vymezený žalobci žalovaným k jejich zpochybnění činil 15 dnů. Tímto prizmatem tedy zdejší soud nahlížel na situaci, jaká nastala v nyní posuzované věci.

85. Seznámení ze dne 14.11.2019 shrnovalo odpověď rakouské daňové správy na mezinárodní dožádání a její hodnocení žalovaným.
86. Pokud jde o obsah mezinárodního dožádání, resp. správcem daně položené otázky, tak zdejší soud ve veřejné části daňového spisu dohledal jednak odpověď Policie České republiky (Krajského ředitelství policie Jihomoravského kraje) ze dne 12.4.2018, č.j. KRPB-78094-321/TČ-2014-060081-BE, adresovanou správci daně, v níž je uvedeno, že v rámci prověřování byla vyžádána právní pomoc v Rakousku, v jejímž rámci byly poskytnuty doklady ve vztahu k nákupu a prodeji pistácií, jejichž část související s J&T GmbH byla v průběhu trestního řízení zajištěna (zejména CMR, doklady k uskladnění pistácií ve skladech Adelit a.s., Podivín a Montscher – jednatel M. P.), z čehož vycházel již prvostupňový správce daně, jak bylo uvedeno výše.
87. Dále se ve veřejné části správního spisu (resp. části označené jako „přeřazeno do veřejné části“) nachází formulář mezinárodní výměny informací ze dne 14.5.2018, č.j. 68201/18, jenž je součástí přehledu písemností přeřazených dne 18.9.2018 pod pořadovým číslem 56 do veřejné části daňového spisu (str. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole) adresovaný do Rakouska k prošetření J&T GmbH v rámci dodávek pistácií ve správcem daně popsáných uvedených řetězcích, dále k provedení šetření ve skladech v Poysdorfu a ve skladu Schenkeru za účelem získání dokumentace k přepravám a skladování zboží; dožádání obsahuje zejména požadavek na získání průvodní dokumentace, skladové evidence, údajů souvisejících s následným prodejem rakouským plátcem, podrobnosti ohledně fungování J&T GmbH ve vztahu k rakouské daňové správě, evidence pro účely DPH za období 1-12/2013 a 2-3/2014, evidence bankovních účtů a zjištění, jakým způsobem platila HUNGARO (správce daně podání žádosti o mezinárodní výměnu informací zmiňuje na str. 55 zprávy o daňové kontrole).
88. Jak plyne ze Seznámení ze dne 14.11.2019, rakouská daňová správa sdělila, že „*Firma J&T GmbH jednoznačně Missing Trader v rozsáhlém DPH-karuselu, přičemž byl postižen vedle pistácií také biodiesel. VAT byla provedena kontrola firmy za roky 2012 – 2014. v AT byla pouze krycí adresa, jednatel nebyl k zastížení, neexistuje žádné účetnictví, žádná přiznání k DPH a také žádné vystavené faktury.*“. K tomu byly zaslány důkazní prostředky – digitalizované mezinárodní nákladní listy, faktury, příjemky/výdejky, zmapované přepravy pistácií uskutečněné mezi Českou republikou, Rakouskem a Slovenskem.

89. Seznámení ze dne 14.11.2019 obsahuje překlad sdělení rakouské daňové správy, jehož originál tvořil přílohu seznámení (spolu s emailovou komunikací R. Č. s M. P. a tabulkou mapující přepravy pistácií), z něhož má plynout, že se vši pravděpodobností bylo vždy přepravováno stejné zboží tam a zpět. Svědčí o tom email od M. P. R. Č. ze dne 15.10.2013, v němž mu sděluje, že se jedná o vždy stejné palety a zboží, které jsou dodávány, a táže se, jaký druh podnikání se tu provádí. R. Č. požaduje okamžitou schůzku. Na základě dokumentů bylo možné detekovat nejméně tři kruhové oběhy přepravy pistácií, přičemž všechny dodávky jsou zmapovány v excelovém souboru Beilage29_Transporte Pistazien: 1) Karusel listopad 2012: rakouské orgány odkazují na přepravní fakturu č. 1210748 H. ze dne 2.1.2013, vystavenou J&T GmbH. Od 21.11., 22.11., 23.11. a 28.11. proběhlo 5 dodávek a 5 následných dodání pistácií pokaždé o hmotnosti 21.777 kg. Zboží bylo dle nákladního listu dodáno DAKR TRADE příjemci HORTIM International. Bylo odesláno z Podivína přes Pistacchio a.s., bylo převzato Hortim a ve stejný den dodáno HUNGARO. Místo vykládky pistácií bylo v Bratislavě a převzetí zboží bylo potvrzeno společností HUNGARO. 2) Karusel leden/červen 2013: v lednu 2013 vystavila HUNGARO 10 faktur za dodávku celkem 214.000 kg pistácií s fakturační částkou 1.470.897 €. Příjemcem dodávek a faktur byla J&T GmbH. HUNGARO je uskutečnila jako dodávky uvnitř Společenství bez DPH a vykázala částky z faktur v souhrnném hlášení. Údaje o pohybech dodávek a dalších fakturách J&T GmbH nebylo možné shromáždit. V červnu 2013 HUNGARO znovu deklarovala dodání uvnitř Společenství pro J&T GmbH za 2.366.778 € prostřednictvím souhrnného hlášení v systému VIES. Pro tyto dodávky rovněž nejsou k dispozici žádné informace. 3) Karusel červenec 2013 – březen 2014: zjištění byla učiněna na základě nákladních listů, dodacích listů, vážních lístků a emailů od státního zastupitelství Breslau a společnosti Montscher & Partner. Cca 40 dodávek pistácií (většinou 20.000 kg) bylo uskutečněno z Podivína do skladu Montscher (Víděň), kde byly pistácie skladovány a po několika dnech byly přepraveny zpět z Vídně do Podivína. Odesílatelem a přepravcem dodávek z Podivína do Vídně byl téměř výhradně Hortim International, příjemcem byla J&T GmbH, přepravu prováděl CARGO- Hortim, zboží převzal Montscher. Odesílatelem zpáteční dodávky z Vídně do Podivína byla J&T GmbH, příjemcem Adelit a.s. Pro zpětné dodávky byli dopravci vždy měněni. Během přepravy společností „Klimes Antonin“, která byla několikrát použita, měl mezinárodní konosament (náložní list) vždy stejné číslo. Přeprava a překládka zboží byla organizována výhradně R. Č. Pohyb zboží v období od července 2013 do března 2014, s přihlédnutím k chybějícím nákladním dokladům, činil cca 900.000 kg pistácií s odhadovanou hodnotou 6.000.000 €, z čehož 1.700.000 € spadá do roku 2014.
90. Zjištění rakouské daňové správy poté žalovaný v Seznámení ze dne 14.11.2019 v bodech 10 až 21 hodnotí, a to včetně zdaňovacích období ve vztahu k rokům 2012 a 2014. Pokud jde o zdaňovací období leden 2013, žalovaný odkazuje na deset faktur vystavených společností HUNGARO pro J&T GmbH na dodávku celkem 214.000 kg pistácií za celkem 1.470.897 €, které byly uskutečněné jako osvobozené od DPH (dodání zboží do jiného členského státu). Faktury ani nákladní listy se nepodařilo zajistit. Ke zdaňovacímu období únor 2013 se podařilo zajistit dva CMR listy, v obou případech je odesílatelem pistácií J&T GmbH a místem vykládky Husova 650, Podivín. Přepravovalo se 22 palet o hmotnosti 22.000 kg. Dopravcem byly společnosti BKP GLOBAL s.r.o. a FUKA SPEDITION, s.r.o. CMR listy nasvědčují tomu, že pistácie se vezly z Rakouska do Podivína, kde se nachází logistické centrum, zde byly několik dní uskladněny a poté nakládány dopravcem CARGO-HORTIM, spol. s r.o. a dopravovány do Rakouska. Na zajištěných CMR listech je jako

příjemce zboží často uvedeno logistické centrum v Podivíně, případně společnost ADELIT s.r.o., která zde pronajímala prostory a poskytovala logistické služby. Žalovaný poukazuje na to, že CMR listy byly v některých případech vyplněny tak, že údaj o příjemci zboží neodpovídá skutečnosti či byl vytěsněn místem vykládky, protože pro řidiče kamionů zpravidla nejsou údaje o příjemci důležité, zajímá je místo, kam mají zboží dopravit. Společnost ADELIT s.r.o. podle žalovaného sloužila jen jako subjekt zajišťující logistiku a nebyla obchodníkem s pistáciemi či jiným obdobným zbožím. Za měsíc červen 2013 společnost HUNGARO deklarovala dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě 2.366.778 €. Ani pro tyto dodávky nebyly rakouskou daňovou správou zjištěny žádné informace, s výjimkou CMR listů a souvisejících nákladních listů vystavených společností SCHENKER & CO AG. Důkazy nasvědčují tomu, že probíhala přeprava ze skladu uvedené společnosti do Podivína, přičemž jako odesílatel je na nákladních listech vystavených společností SCHENKER & CO AG uvedena společnost KAHOLZ s.r.o., která byla identifikována jako první tuzemský členek v podvodných řetězcích (str. 19 zprávy o daňové kontrole). Na CMR je však místo společnosti KAHOLZ s.r.o. uvedena společnost VADUAL LOGISTIK, spol. s r.o., která disponuje logistickým centrem v obci Moravský Svätý Ján. Dopravci byli různí (H., NASA TRANSPORT s.r.o., L. K.). Přepravy následují s odstupem několika dnů, hmotnost přepravovaných pistácií činí 20 000 až 22 000 kg. Tyto přepravy podle žalovaného svědčí o pohybu pistácií z Rakouska do Podivína, přičemž „papírovým“ kupujícím byla společnost KAHOLZ. Žalovaný dále v seznámení ze dne 14.11.2019 shrnul poznatky a závěry za období od července 2013 do března 2014. V tomto období bylo identifikováno zhruba 40 dodávek pistácií (po 20 000 kg), které byly nejprve dopravovány z Podivína do Vídně do skladu Montscher. Příjemcem pistácií byla J&T GmbH, což dokazují CMR listy, faktury za logistiku a emailová komunikace mezi M. P. a R. Č. – Č. vždy hlásil P., že bude zboží dovozeno, a také domlouval jeho další transport ze skladu (naložení na kamion). Dopravcem z Podivína byla vždy CARGO-HORTIM, spol. s r.o. zpět do České republiky (místo vykládky Podivín) jezdili různí dopravci (docházelo k jejich střídání). Pouze v jednom případě byla místem vykládky Břeclav. Odesílatelem byla J&T GmbH, příjemcem ADELIT, což byl zřejmě záměr R. Č., aby se zastřela vazba mezi jeho společností J&T GmbH a prvním tuzemským článkem (KAHOLZ do srpna 2013, poté AMANGER s.r.o.). Pro zpáteční cestu do Podivína bylo používáno více různých dopravců (k tomu žalovaný odkázal na schéma od rakouské daňové správy, které tvoří přílohu seznámení). Podle rakouské daňové správy se tak dělo kvůli tomu, aby se omezilo riziko, že si někdo všimne, že se stále tam a zpět přepravuje stejné zboží, stejné palety, což zaznamenal pracovník skladu Montscher pan P. (viz email ze dne 15.10.2013). Na základě získané dokumentace žalovaný uzavírá, že v období od července 2013 do března 2014 bylo přepraveno 900 000 kg pistácií (stále stejné palety o hmotnosti 20 000 kg) v hodnotě 6.000.000 €, z toho 1.700.000 € spadá do roku 2014. Podle žalovaného byl spolehlivě identifikován karuselový podvod na DPH, kdy obíhalo stále stejné zboží mezi Podivínem a Vídní, z České republiky dodané žalobcem, prostřednictvím dopravce CARGO-HORTIM, spol. s r.o. společnosti J&T GmbH (R. Č.), a po několika dnech byly pistácie přepraveny zpět do Podivína. Výše uvedené informace od rakouské daňové správy podle žalovaného svědčí o existenci rozsáhlých karuselových podvodů na DPH, ve kterých docházelo mimo jiné k výměnám skaldů, kam pistácie směřovaly, dopravců, a zastírání skutečného stavu tím, že na CMR listy byly uváděny údaje, které měly zjevně znemožnit či ztížit rozkrytí dodavatelsko-odběratelských řetězců a vazeb mezi jednotlivými články.

91. Na obsah Seznámení ze dne 14.11.2019 reagoval žalobce nejprve dne 10.12.2019. V tomto podání se vyjádřil k předchozímu průběhu daňové kontroly (ve shodě se žalobními námitkami prekluze a procesních pochybení prvostupňového správce daně). Dále žalobce uvedl, že shrnutí zjištění v rámci odvolacího řízení v předmětné výzvě nepovažuje za dostatečný podklad k tomu, aby se mohl vyjádřit a případně navrhnout důkazní prostředky. Žalovaný podle žalobce své shrnutí zjištění v rámci výzvy nepodložil žádnými relevantními důkazními prostředky, z výzvy není podle žalobce zřejmé, o jaké listiny žalovaný doplnil daňový spis. Proto žalobce sdělil, že hodlá využít svého práva nahlédnout do spisu žalovaného a teprve poté se může kvalifikovaně k výzvě vyjádřit. Z uvedeného důvodu požádal o prodloužení lhůty k vyjádření o 30 dnů. Dále se žalobce vyjádřil v rozsahu informací obsažených v odpovědi rakouské daňové správy tak, že není zřejmé, zda a kdy byl text sepsán konkrétním orgánem rakouské daňové správy (a zda se jedná o oficiální korespondenci od správního orgánu cizího státu) a vznesl procesní výtky, pokud jde o způsob mezinárodního dožádání (není zřejmé, co bylo jeho obsahem). Podrobnou argumentací žalobce dovozoval, že výstup šetření rakouské finanční správy je neověřitelný, není zřejmé, v jakém kontextu byly informace uváděny, pokud jde o přílohu, jde o výtah různých údajů, závěr o karuselovém podvodu je nepřezkoumatelný, údaje jsou podle žalobce interpretovány zavádějícím způsobem. Žalobce poukazuje na to, že tabulka přeprav byla vytvořena dne 25.3.2015 a editována pracovníkem žalovaného 12.11.2019. Žalobce vytýkal žalovanému, že se zabývá i zdaňovacími obdobími 2012 a 2014. Dále žalobce uvádí, že pokud jde obchodní transakci zmiňovanou ke zdaňovacímu období měsíce ledna 2013, jde o neprokázaný obchod, který se jej netýká. Pokud jde o únor 2013, žalobce nebyl nikdy seznámen se dvěma CMR listy, o kterých žalovaný hovoří, a poukazuje na to, že v nich nefiguruje ani jako příjemce, ani jako odesílatel. Závěr žalovaného, že CMR byly vyplněny tak, že příjemce zboží neodpovídá skutečnosti, není podepřen žádnými důkazy. Závěry, že dle CMR listů mělo být zboží dovezeno do Podivína a poté nakládáno CARGO-HORTIM spol. s r.o. a vezeno zpět do Rakouska, není ničím podložen. K popisu transakcí v červnu 2013 žalobce uvádí, že mezi nimi nefiguruje, nadto pro tyto dodávky nebyly zjištěny žádné informace, kromě pěti CMR listů a souvisejících nákladních listů od SCHENKER. Na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu nelze tyto neprokázané obchody spojovat se žalobcem. Pokud jde o zdaňovací období červenec 2013 až březen 2014, tak ke tvrzením žalovaného žalobce není schopen se vyjádřit, neboť nebyl seznámen s důkazními prostředky, které mají tato tvrzení prokazovat. Pokud jde o emailovou komunikaci mezi R. Č. a M. P., žalobce byl seznámen pouze s jedním stručným emailem, který karuselový podvod neproказuje, přičemž s interpretací žalovaného, pokud jde o obsah emailové komunikace, žalobce nesouhlasí a dovozuje jinou časovou posloupnost předmětné komunikace. Podle žalobce žalovaný převzal informace a domněnky z jiných listin, bez provedení žalobcem navrhovaných důkazů, prosazuje uměle vykonstruovaný závěr o údajném karuselovém podvodu a roli žalobce v něm. Z informací ve výzvě nevyplývá, že by se žalobce jakkoli podílel na údajném opakovaném přepravování téhož zboží. Žalobce rovněž uvádí, že některé informace měl žalovaný již od srpna 2019, přesto s nimi seznámil žalobce až na samém konci listopadu 2019 a to bez podkladových dokumentů a důkazů.
92. Pokud jde o doplnění vyjádření žalobce ze dne 17.1.2020 (tedy po vydání napadeného rozhodnutí), které je součástí správního spisu předloženého zdejšímu soudu, v něm žalobce uvádí, v návaznosti na nahlédnutí do daňového spisu dne 30.12.2019, že rakouská daňová správa uvádí, že J&T GmbH je tzv. missing trader v rozsáhlém DPH-karuselu, přičemž

odkazuje na konečnou zprávu z multilaterální kontroly DPH Audit FMC/053 (dále jen „zpráva MLC“). Ze zprávy MLC není podle žalobce vůbec zřejmé, jakého daňového subjektu a jakých obchodů se týká, a jakou mají zjištěné skutečnosti souvislost se žalobcem a předmětem odvolacího řízení. Podle zprávy MLC byly předmětem kontroly obchody s řepkou určené k výrobě benzínu (bio), s níž žalobce nikdy neobchodoval. Zpráva MLC se netýká ani žalobce, ani předmětu daňové kontroly. I kdyby informace ve zprávě MLC byla prokazatelné a konečné (což žalobce není schopen ověřit), tak společnost J&T GmbH nebyla přímým obchodním partnerem žalobce. Za žádných okolností tedy nelze tvrdit, že žalobce měl a mohl o těchto skutečnostech vědět či že z nich měl dovozovat své zapojení do tvrzeného podvodu na DPH. Dokumenty na CD označené jako Beilage94_Liste a Beilage53_Karussell se netýkají obchodů s pistáciemi ani žalobce, proto o nich vědět nemohl. Žalobce má dále za nesprávné tvrzení, že věděl o působení R. Č. jako jednatele a společníka J&T GmbH; žalobce to nevěděl a neměl žádný důvod to zjišťovat, neboť J&T GmbH nebyla přímým obchodním partnerem žalobce. Žalobce pouze do jejích skladovacích prostor dodával zboží objednané odběratelem Hungaro Promotion Kft. Žalobce nadto neměl ani reálnou možnost informace o působení R. Č. v J&T GmbH zjistit; to lze pouze z rakouského obchodního rejstříku. Tyto údaje však nejsou veřejně přístupné, přístup do rakouského obchodního rejstříku je vyhrazen pouze notářům a advokátům a je vždy zpoplatněn. Žalobce neměl žádný důvod si najímat advokáta na zjištění majetkové struktury třetí osoby, se kterou nebyl v žádném přímém obchodním vztahu. Místo doručení je záležitostí odběratele a je i zcela běžné, že zboží bývá doručováno do skladů třetích osob. V době předmětných obchodů žalobci nebylo známo, že J&T GmbH je odběratelem žalobcova odběratele. Skutečnost, že společnost J&T GmbH byla uvedena na některých CMR dokladech, automaticky nezakládá vědomost žalobce ohledně obchodních vazeb jeho odběratele. Žalobce dále uvádí, že se žalovaný ani v Seznámení ze dne 14.11.2019 nevyrovnal s důkazními návrhy žalobce (na svědeckou výpověď jednatele žalobce), tak žalobce ji opět navrhuje k důkazu, stejně jako důkaz v podobě čestného prohlášení pana Williama de Groota, společníka společnosti Groot fresh group, ze dne 18.10.2019, které žalobce k vyjádření přiložil. Je v něm uvedeno, že *„trh ovoce/zeleniny a sušeného ovoce je charakterizován velkým počtem podnikatelských subjektů, od drobných zemědělců, maloobchodních prodejců a významných velkoobchodních prodejců, až po koncové zákazníky, mezi něž patří i velké maloobchodní řetězce. Velkoobchodní prodejce vždy funguje jako mezičlánek, který nakupuje zemědělské výrobky buď přímo od pěstitele příslušného zemědělského produktu, nebo od jiného velkoobchodního dodavatele, a prodává tyto výrobky dál buď maloobchodním prodejcům, nebo jinému velkoobchodníkovi. Všechny podnikatelské subjekty využívají distribuční sítě, jejichž součástí jsou obvykle různí prostředníci a zprostředkovatelé. Úspěch jednotlivých hráčů na trhu závisí na uzavřených smlouvách. Každý článek distribučního řetězce uplatňuje jinou obchodní strategii, má jinou motivaci pro své podnikání a využívá určitou síť kontaktů“*. Z důkazních prostředků podle žalobce jednoznačně vyplývá, že nebylo vůbec nestandardní, že R. Č. zprostředkoval daňovému subjektu předmětný obchod s pistáciemi. Odběratelé zpravidla preferují nákup zboží od větších, etablovaných a stabilních obchodníků s ovocem, zeleninou a suchými plody, jako je žalobce, kteří jsou garantem kvality dodávaného zboží a stability dodávek. Této skutečnosti jsou si menší obchodníci vědomi, a proto ne vždy usilují o přímou dodávku a vlastní klientské portfolio v zahraničí.

93. Zdejší soud k tomu uvádí, že pokud jde o nosné důvody rozhodnutí žalovaného, tak žalovaný na Seznámení ze dne 14.11.2019 odkazuje v bodech 100 a 101 napadeného

rozhodnutí, které navazuje na popis převážení pistácií přes tři místa vykládky, z nichž v jednom případě se jednalo sklad Montscher, takto:

„Na základě odpovědi rakouské daňové správy (bod [10]) byla ve ZO od července 2013 do března 2014 zajištěna „živá“ e-mailová komunikace mezi R. Č. a zaměstnancem skladu Montscher, panem M. P. (viz bod [17] Seznámení). Č. vždy P. hlásil, že bude dovezeno zboží a také domlouval jeho další transport ze skladu - naložení na dorazivší kamion. Konverzace byla vždy velmi stručná a probíhala v angličtině. Bylo zjištěno, že dopravcem ve směru z Podivína byla ve všech případech společnost Cargo, zpět do ČR (místo vykládky bylo opět v Podivíně, „Logistic Area“ na adrese Husova 650, viz bod [69]) jezdili různí dopravci - někteří opakovaně, docházelo však k jejich střídání. Pouze v jednom případě byla místem vykládky Břeclav, areál bývalé MUNY, viz str. 72 Zprávy. Odesílatelem pistácií byla vždy společnost J&T, jako příjemce je na CMR listech uvedena společnost ADELIT, což byl zřejmě záměr pana Č., aby se zastřela vazba mezi jeho společností J&T a prvním tuzemským článkem, kterým byla nejprve společnost KAHOLZ (do srpna 2013) a poté od září 2013 společnost AMANGER. Střídání dopravců pro zpáteční cestu do Podivína lze dle rakouské daňové správy připisovat tomu, aby se omezilo riziko, že si někdo všimne toho, že se stále sem a tam přepravuje to stejné zboží, ty stejné palety, což ovšem zaznamenal pracovník skladu Montscher, pan P. Dokazuje to e-mailová komunikace s Č., která byla zajištěna, kdy se P. táže Č., co se to tady odehrává, jaký druh podnikání, jelikož Č. u nich ve skladu „točí“ stále ty stejné palety, což P. poznal dle jejich vzhledu a opotřebení, které bylo způsobeno převozy a překládáním palet, viz e-mail ze dne 15. 10. 2013, ve kterém se P. Č. tázal: „...ted dorazil nový kamion, ale palety a zboží jsou stále stejné. Co je tohle za podnikání?“ Další e-mailová komunikace na toto téma již neproběhla, jelikož Č. v reakci na dotaz P. nic nevysvětloval, nýbrž požadoval okamžitou schůzku, viz „Beilage33_Email P. C.“, který je přílohou Seznámení a také odpovědi rakouské daňové správy zaevidované pod č. j. 37245/19/5300-21442-809464 dne 6. 9. 2019 (bod [10]). Za skladování a manipulaci bylo ze strany společnosti Montscher fakturováno společnosti J&T. Odvolací orgán nyní odkazuje na bod [7] Seznámení, respektive na doplnění stanoviska k Odvolání č. j. 31998/19/5300-21442-809464, které obsahuje překlad německého textu, který je výstupem šetření rakouské daňové správy (bod [10]). S tímto výstupem šetření byl odvolatel seznámen Seznámením. Ze zjištění rakouské daňové správy plyne, že byl spolehlivě identifikován karuselový podvod na DPH, kdy obíhalo stále to stejné zboží, a to mezi Podivínem a některým ze skladů v Rakousku (bod [98]), přičemž zboží bylo z České republiky vždy dodáno společností Hortim (fyzicky přepraveno dopravcem Cargo), a to společností J&T, za kterou stál R. Č. (byl i společníkem i jednatelem této společnosti). Po několika málo dnech byly pistácie odváženy zpět do skladu v Podivíně, kde byly po několika dnech opět naloženy na vozy společnosti Cargo a přepraveny do Rakouska a tak stále dokola. Docházelo mimo jiné k výměnám skladů, kam pistácie směřovaly, dopravců, kteří pistácie převáželi zpět do České republiky, zastírání skutečného stavu tím, že na CMR listy byly uváděny údaje, které zjevně měly znemožnit či ztížit rozkrytí dodavatelsko-odběratelských řetězců a vazeb mezi jednotlivými články. Odpověď rakouské daňové správy na mezinárodní dožádání svědčí o existenci podvodů na DPH karuselového typu s komoditou pistácie, kterých byl účasten i odvolatel.

94. Pro posouzení vlivu procesního pochybení žalovaného bylo pro zdejší soud podstatné, jaká skutková zjištění, která plynou z listin, které byly správci daně k dožádání zaslány, byly žalovaným použity (v napadeném rozhodnutí) coby doplňující skutkové důvody (logicky v té části, která se týká rakouské společnosti J&T GmbH a skladů specifikovaných v dožádání) k již dříve učiněným skutkovým závěrům, které se opírají o vlastní zjištění správce daně. Je zjevné, že žalovaný akcentoval tabulku přepravy pistácií a emailovou komunikace mezi R. Č. a M. P.; tyto informace, resp. jejich význam, však odpovídá tomu, co bylo již dříve správcem daně zjištěno. Žalovaný v tomto směru odkazuje v bodě 141 napadeného rozhodnutí na již učiněná zjištění o tom, že se pistácie vždy po několika dnech vracely do skladu v Podivíně, což opírá i o obsah souboru Beilage 29_Transporte Pistazien.

95. Na základě údajů od policie již prvostupňový správce daně získal údaje o části pohybu pistácií mezi ČR a Rakouskem/Slovenskem (str. 64 až 67 zprávy o daňové kontrole). Podle příjemek a výdejek ze skladů a dalších průvodních dokumentů (faktury, CMR listy) zjistil, že pistácie byly převáženy ze skladu v Podivíně do Rakouska a po naskladnění v cílových skladech se vracely zpět; dne 8.2.2013 Podivín – Poysdorf, převezeno zpět dne 9.2.2013 (množství: 22 palet), dne 14.2.2013 Podivín – Poysdorf, převezeno zpět téhož dne (množství: 22 palet), dne 22.5.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína dne 27.5.2013 (množství: 20 palet), dne 30.5.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína dne 4.6. 2013 a dne 6.6.2013 (množství: 19 palet), dne 5.6.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján (SK), převezeno zpět do Podivína dne 11.6.2013 (množství: 18 palet), dne 14.6.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína 17.6.2013 (množství: 18 palet), dne 18.6.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína dne 19.6.2013 (množství: 17 palet), dne 20.6.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína dne 21.6.2013 (množství: 17 palet), dne 26.6.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína dne 27.6.2013 (množství: 17 palet), 2. 7. 2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína dne 3.7.2013 (množství: 17 palet), dne 9.7.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína dne 10.7.2013 (množství: 17 palet), dne 10.7.2013 Podivín – Hörsching – Moravský Svatý Ján, převezeno zpět do Podivína dne 10.7.2013 (množství: 13 palet).
96. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí v bodech 222 a 223 uvádí, že v případě Seznámení ze dne 14.11.2019 se jednalo o 7 stran textu, který souvisí s existencí řetězce, jehož míra komplexnosti je relativně nízká a daly by se shrnout do věty, že pistácie se „točily“ mezi sklady v Rakousku, České republice a Slovensku. Sám žalovaný tedy samotnému Seznámení ze dne 14.11.2019 nepřiznává velký význam, jeho význam spatřuje v tom smyslu, že potvrzuje již mnohokrát řečené. Z uvedeného důvodu žalovaný nečekal na zástupkyní žalobce avizované doplnění nových důkazní prostředků po nahlédnutí do spisu dne 30.12.2019, neboť skutkový stav byl zjištěn dostatečně.
97. Rakouská daňová správa tedy poskytla podklady, které odpovídají již dříve učiněným zjištěním (s nimiž byl žalobce seznámen již v rámci výsledku kontrolního zjištění), pokud jde o přepravu pistácií do a z Rakouska a roli J&T GmbH v řetězci; není v ní uváděno nic o otázce zaviněné účasti v řetězci, jak se snaží žalobce podsouvat, což žalovaný opakovaně zdůraznil. V tomto směru tedy zjištění rakouské daňové správy pouze potvrzují závěry správce daně, učiněné na základě důkazů, s nimiž byl žalobce seznámen již dříve. Z napadeného rozhodnutí rovněž nijak neplyne, že by žalovaný přejímal hodnocení orgánů rakouské daňové správy.
98. Zdejší soud proto dospěl k závěru, že procesní pochybení žalovaného, který nezohlednil výše shrnuté vyjádření ze dne 17.1.2020, nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť to se opírá o dostatečné skutkové důvody, s nimiž byl žalobce prostřednictvím kontrolních zjištění správce daně seznámen již v průběhu daňové kontroly. Seznámení ze dne 14.11.2019, resp. obsah sdělení rakouské daňové správy, nepředstavuje nosný skutkový důvod napadeného rozhodnutí žalovaného. Sdělení rakouské daňové správy pouze podrobněji doplňuje již dříve získané informace ohledně fungování J&T GmbH a o tom, že pistácie se z Rakouska vozily zpět do ČR; tyto informace se týkají identifikace existence karuselového řetězce.

99. Pokud jde o další podstatnou část žalobní argumentace, tak ta stojí na tom, že v roce 2013 požádala maďarská daňová správa správce daně o prošetření transakcí u žalobce, neboť jí vznikly pochybnosti na straně společnosti HUNGARO z důvodu nesouladu údajů vykazovaných v systému VIES. Správce daně maďarské straně sdělil, že se vše jeví v pořádku, a poskytnul listiny týkající se žalobce. Z toho žalobce dovozuje, že tím byl utvrzen ve svém správném postupu, a v této souvislosti, že byl správce daně ve své následující kontrolní činnosti z počátku nečinný.
100. Žalovaný na odvolací námitku shodnou se žalobní námitkou reagoval v bodě 184 napadeného rozhodnutí. Předně není důvodná žalobní námitka, že by na uvedenou námitku žalovaný nereagoval či nepochopil její podstatu. Žalovaný uvedl, že roce 2013 se správci daně jeví vše v pořádku, případné pochybení se mělo vyskytnout u maďarského odběratele. Podle žalovaného se jednalo o rozsáhlý DPH karusel, jehož odhalení trvalo roky a nebylo by možné bez spolupráce několika zemí. Přes všechny kontrolní pravomoci nebylo v silách prvostupňového správce daně podvod odhalit již v roce 2013.
101. Zdejší soud k tomu doplňuje, že ze skutečnosti, že u žalobce proběhlo v minulosti (několik) místních šetření, nelze dovozovat tvrzené legitimní očekávání, že prověřované obchodní transakce se společností HUNGARO „jsou v pořádku“, a tato skutečnost nemůže ani změnit hledisko posuzování objektivních okolností, jak požaduje žalobce. Jinými slovy, skutečnost, že u žalobce v minulosti proběhla místní šetření, význam objektivních okolností identifikovaných správcem daně nikterak „neumenšuje“; logice žalobce předestřené v žalobě tudíž zdejší soud nemůže přisvědčit. Ostatně žalovaný výstižně uvedl, že se v daném případě jednalo o rozsáhlý DPH karusel, jehož odhalení trvalo roky. Přes všechny kontrolní pravomoci prvostupňového správce daně proto nebylo v jeho silách podvod odhalit už v roce 2013 a informovat o něm žalobce. Proto není důvodná ani výtku žalobce, že byl správce daně nečinný. Informace shrnuté již ve výsledku kontrolního zjištění svědčí o opaku; správce daně i za spolupráce s policií, s jinými správci daně a na základě mezinárodní výměny informací získával podrobné poznatky, na jejichž základě teprve rozkryl výše uvedené podvodné řetězce.
102. Pokud jde o zákaz předsudku zpětného hodnocení, tak žalobce jím argumentuje v tom směru, že povědomí o karuselových podvodech nebylo v roce 2013 velké. To však podle zdejšího soudu neznamená, že se karuselové podvody neodehrávaly (jak o tom svědčí již samotná judikatura správních soudů a Soudního dvora Evropské unie); pokud jde o konkrétní objektivní okolnosti, které měly vzbudit žalobcovu pozornost, tak žádná z nich není okolností, která by nemohla být v době uzavírání předmětných obchodů žalobci známa, tedy která by nastala ex post, na což míří žalobcem akcentovaná zásada zákazu přičítání takových okolností daňovému subjektu k tíži.
103. Pokud jde o zmiňované objektivní okolnosti, které svědčí o zaviněné účasti žalobce v podvodném řetězci, ty podrobně popsal jak správce daně ve Výsledku kontrolního zjištění a poté ve zprávě o daňové kontrole, tak žalovaný v napadeném rozhodnutí. Opírají se o skutkové poznatky související s uzavíráním a realizováním předmětných obchodů žalobcem (viz též body 51 až 53 tohoto rozsudku):
- neexistence písemných smluv, ústní dohoda mezi R. Č. a Ing. R. H. (žalobce „zobchoduje“ zboží dle jeho dostupnosti), rezignování na kontrolní mechanismy, přestože se jednalo o transakce vysoké hodnoty, žalobce nehradil na číslo účtu uváděné na faktuře a milionové částky posílal na jiný účet, v případě faktur vydaných společností DAKR TRADE s.r.o. na

nich nebyla uvedena žádná lhůta splatnosti (tyto faktury byly splatné ke dni uskutečnění plnění),

- tvrzeným finálním odběratelem pistácií měla být slovenská společnost ENCINGER, kterou žalobce znal, přesto pistácie zasílá HUNGARO do Rakouska,
- obchodování žalobce s R. Č. i v situacích, kdy nebylo zjevné jeho oprávnění za daný subjekt jednat (neprověření, že nedošlo k přepisu DAKR TRADE s.r.o. z D. K. na R. Č., i za situace, kdy na fakturách vystavených žalobci stále figuroval podpis D. K.); žalobce s nikým nejednal za HUNGARO, jednal pouze s R. Č., který žádné oprávnění jednat za tuto společnost neměl,
- pohledávky nebyly vymáhány, odložení plateb nebylo ošetřeno písemnou smlouvou,
- zařazení žalobce do obchodování nedávalo ekonomický smysl, jelikož pistácie vlastnil pouze po dobu jejich přepravy v rámci (cizích) skladů, za dodavatele i odběratele jednal pan R. Č., který poškozoval sám sebe, jelikož přenechal část nízké marže žalobci, ač mohl přeprodej směrem k HUNGARO realizovat sám, prostředníka s ohledem na roli R. Č. na obou stranách nebylo potřeba, R. Č. si mohl objednat přímo dopravu,
- dodavatelé (reprezentovaní R. Č.) dostali zaplacen až v okamžiku, kdy dostal zaplacen žalobce, proto se nemohlo jednat o finanční krytí obchodu (tzv. faktoring) ze strany finančně silného subjektu, který by zaplatil dopředu a sám čekal na úhradu pistácií ve lhůtě splatnosti,
- obchodování s R. Č. za daných okolností a bez písemné smlouvy, ač žalobce původně správci daně zmínil i negativní zkušenosti s obchody s tímto subjektem (posléze své tvrzení korigoval s tím, že pouze nevyšel podnikatelský záměr), žalobci nevadilo vystřídání dodavatelů, neboť fakticky jednal s R. Č.,
- R. Č. a jeho společnost měli závazky v hodnotě cca 16 milionů Kč vůči jednateli žalobce Z. H. (KSBR 45 INS 31123 / 2014 vedená u Krajského soudu v Brně (SOČ Bílovice) KSBR 45 INS 10174 / 2015 vedená u Krajského soudu v Brně (R. Č.).

104. Podle zdejšího soudu žalovaný správně odkázal i na přílehlavou judikaturu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2019, č.j. 10 Afs 132/2019-68, či ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, ze dne 15.2.2017 č.j. 1 Afs 53/2016-58, či ze dne 6.12.2017, č.j. 4 Afs 208/2017-30). Logicky pak z těmto objektivním okolnostem odpovídají žalovaným předestřená opatření, jaká by býval mohl žalobce učinit (bod 152 napadeného rozhodnutí). Není tedy pravdou, že by byly některé z uvedených okolností přičítány žalobci „dvakrát“.

105. Žalobci nebyla přičítána k tíži ani nekontaktnost jednotlivých subjektů či jejich sídla v tzv. office house; odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27.2.2019, č.j. 9 Af 21/2018-59, není ve vztahu k posuzované věci případný, neboť se svou problematikou týkal rozhodnutí o nespolehlivém plátcí v případě poradenství, koučingu a mentoringu. K odkazům žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se karuselových podvodů zdejší soud uvádí, že sofistikované závěry, které z nich žalobce dovozuje, jsou zcela jistě obecně platné, nicméně se míjejí s realitou prověřovaných obchodních případů a s objektivními okolnostmi, za nichž žalobce s pistáciemi obchodoval.

106. Pokud jde o hodnocení obchodování žalobce s R. Č., tak zdejší soud má na rozdíl od žalobce za to, že správce daně a žalovaný mohli přihlédnout (vedle dalších zmíněných

objektivních okolností) i k tomu, že se v dané době jednalo o nesolventní osobu, což muselo být jednateli žalobce Z. H. známo. Bez ohledu na žalobcem akcentovaný soukromoprávní charakter vzájemných vztahů R. Č., jeho společností a jednatele žalobce, tak pokud správce daně zdůvodnil, proč z hlediska ekonomického nedávalo uspořádání předmětných obchodů přes žalobce smysl, a opřel tento závěr o řadu dalších okolností předmětných transakcí, tak zdejší soud nevidí žádný důvod, proč by v rámci hodnocení obezřetnosti žalobce mělo být od nesolventnosti R. Č. „selektivně“ odhlédnuto. Žalovaný se shodnou odvolací námitkou řádně zabýval, zdůraznil, že nelze rozdělit povědomí Z. H. o této skutečnosti coby „soukromé osoby“ a coby „jednatele žalobce“ s tím, že pokud R. Č. nesplácel své dluhy, jedná se o podle žalovaného o „fakt“ (a proto se ani správní orgány nepotřebovaly k tomu dále Z. H. dotazovat). Nadto cokoli, co považoval žalobce, resp. jeho jednatel, za podstatné pro věc, mohl správci daně kdykoli v průběhu řízení sdělit.

107. Pokud jde o akcentaci nedostatku písemné formy smluv v bodě 133 napadeného rozhodnutí, tak předně není jeho vadou, že žalovaný odkázal na pasáže z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27.7.2017, č.j. 29 Af 76/2015-66, který byl posléze zrušen Nejvyšším správním soudem; podstatné jsou vlastní úvahy žalovaného, proč do okruhu objektivních okolností zahrnul nedostatek písemné formy smluv, které před zdejším soudem ob stojí. Nadto poukaz na nedostatek písemné formy nestojí osamoceně, nýbrž v souhrnu s řadou dalších objektivních okolností, na které správce daně a žalovaný poukázali a z nichž dovedli zaviněné zapojení žalobce do předmětných transakcí. Argumentoval-li žalobce u jednání tak, že měl svůj vnitřní interní systém, kam se vše potřebné zadávalo, tak to v žádném případě nevysvětluje, jak byly ošetřeny aspekty předmětných mnohamilionových obchodů, kupř. pokud by došlo ke zpoždění plateb vůči dodavatelům (což se i stávalo), navíc žalobce byl v podstatné míře odkázán na ústní informace od R. Č. Ani argument, že důvodem pro neuzavření rámcové smlouvy bylo obchodování dle dostupnosti zboží, v tomto směru neobstojí; žalobce tak jistě činit mohl, avšak pak je zřejmé, že předmětný obchod v obrovském množství pistácií (cca 1.123 tun) se zakládal pouze na informacích od R. Č., pro kterého nadto, jak správně správce daně a žalovaný vysvětlili, ani nebyl ekonomicky výhodný, pokud figuroval jak na straně dodavatelské, tak odběratelské.

108. Akcentuje-li žalobce podmínky skladování pistácií pro zachování kvality, tak tím spíše nemá racionální vysvětlení, proč nakupoval pistácie za výše uvedených podmínek, proč se ve všem spolehl na R. Č. (neprověřoval si společnosti, které mu pistácie prodávaly, ani původ pistácií) a převážel je (prostřednictvím CARGO-HORTIM, spol. s r.o.) z cizího skladu v Podivíně do skladů do Rakouska na základě emailu od pro něj neznámé maďarské společnosti. Žalobce si neověřil, zda jsou pistácie skutečně dodávány společností ENCINGER, jak obchodní ředitel žalobce původně tvrdil. Za situace, kdy bylo prokázáno, že pistácie mezi subjekty kolovaly, pak není zřejmé, proč kontrolní mechanismy (jejichž realizaci žalobce tvrdí pouze v obecné rovině) tuto skutečnost neodhalily, pakliže by pistácie vykazovaly známky poškození kvality. Navíc Ing. R. H. sdělil správci daně, že kontrola kvality byla prováděna jen u prvních dodávek, následně bylo dodáváno na základě důvěry k zákazníkovi bez kontroly (protokol o výslechu svědka ze dne 20.7.2017, č.j. 121956/17/4230-22791-707674). Stejně tak lze poukázat na zjištění, že na řadě CMR listů uplatnil přepravce a přejímající (zejména Schenker, ale i CARGO-Hortim, spol. s r.o.) vady zboží (roztržený big bag, poškozené palety) na trase Podivín – Horsching, Podivín – Wien. Poškozené zboží (poškozený big bag „sype se zboží“) na CMR listech rovněž uplatnili přepravci na trase z VADUAL Logistic, spol. s r.o. do Podivína.

109. Správce daně a žalovaný vyčerpávajícím způsobem zjistili všechny detaily související s obchody s pistáciemi, zaměřili se na ekonomický „život“ všech do transakcí zapojených subjektů, posuzovali jejich logiku i vzájemnou znalost jednotlivých fakticky zapojených osob, a rovněž historii těchto transakcí. Pokud obchody s pistáciemi uvedeným způsobem započaly v listopadu 2012, není pochybením, že správní orgány zmínily i skutečnosti související s počátkem těchto obchodů (stejně jako jejich ukončení v roce 2014). Zdejší soud proto souhlasí s hodnocením žalovaného, že transakce s pistáciemi nebyly prováděny z ekonomických důvodů, nýbrž s úmyslem získat částku odpovídající DPH; výše shrnuté dokládá, že šlo o transakce nestandardní, vybočující právě správcem daně a žalovaným konkrétně identifikovanými znaky z běžné obchodní praxe, kterou zdejší soud vnímá jako provádění obchodů primárně za účelem zisku s péčí řádného hospodáře (rovněž zejména body 38, 52, 148, 213, 218, 222 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tudíž svému důkaznímu břemenu dostal a nebyl za daných skutkových zjištění povinen ještě dále prokazovat, jak „správná“ standardní praxe obchodníků s danou komoditou probíhá, jak požaduje žalobce v žalobě.
110. Závěr žalovaného, že žalobce rezignoval na obezřetnost a kontrolní mechanismy, odpovídá výše shrnutým skutkovým zjištěním. Pokud v posledním kroku algoritmu správce daně, resp. žalovaný zkoumali, zda žalobce realizoval dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, tak v tomto kroku leží důkazní břemeno na straně daňového subjektu, který je v nyní posuzované věci neunesl, jak dovodil žalovaný v bodu 153 napadeného rozhodnutí.
111. Pokud jde o odvolací námitku týkající se hodnocení spolupráce žalobce s S.O.Č. – produkt Morava s.r.o., tak není pravdou, že ji žalovaný nevypořádal. Na odvolací argumentaci, kterou citoval, žalovaný reagoval v bodě 124 napadeného rozhodnutí. Nadto správce daně při hodnocení zapojení žalobce do předmětných transakcí s ohledem na spolupráci žalobce s R. Č. akcentoval to, že původně žalobce tvrdil, že jej R. Č. v rámci této obchodní spolupráce zklamal (zůstalo pouze u proklamace), a až později své tvrzení zkorigoval. K tomu žalovaný uvedl, že změně názoru žalobce na spolupráci s R. Č. neuvěřil, neboť se změnila v průběhu daňové kontroly v návaznosti na výzvu správce daně, který poukázal na nestandardnosti stran obchodů s pistáciemi (str. 122 zprávy o daňové kontrole). Proto žalovaný setrval na hodnocení, že žalobce měl s R. Č. nejen údajně pozitivní, nýbrž i objektivně negativní zkušenost; takovému hodnocení nemá zdejší soud co vytknout, žalovaný přitom zdůvodnil, proč pozdější změně názoru žalobce neuvěřil. Proto je nadbytečné, aby bylo správními orgány, potažmo zdejším soudem dále zjišťováno, co bylo konkrétní příčinou rozpadu obchodního plánu (rozšíření distribučních kanálů na zemědělskou prvovýrobu) přes S.O.Č. – produkt Morava s.r.o. (když k tomu zástupce žalobce uvedl, že jej R. Č. zklamal) ve světle svědecké výpovědi J. G., který k tomu uvedl, že se jednalo o společný produkt žalobce a R. Č., který se ani po roce fungování nenaplnil.
112. Na uvedeném nemohlo nic změnit ani dokazování prohlášeními R. Č. ze dne 23.6.2021 a Ing. R. H. ze dne 30.8.2021 (který dle prohlášení působil u žalobce od roku 1995 a je součástí vedení, v současnosti na pozici „CEO“) o tom, že žalobce s R. Č. úspěšně spolupracoval od roku 1995 a že projekt spojený s S.O.Č. – produkt Morava s.r.o. neselhal kvůli R. Č. Ostatně důkazy obsahují tvrzení, která již žalobce správci daně a žalovanému sdělil v průběhu řízení a žalovaný k tomu uzavřel (vedle dalších zjištěných okolností), že žalobce měl jak negativní, tak pozitivní zkušenost s R. Č. Dokazování uvedenými prohlášeními na skutkovém stavu, z něhož správce daně a žalovaný vycházeli, nic

podstatného nepřineslo; v žádném případě nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že by šlo o selhání dobře fungujících obchodů v důsledku krádeže z účtu, jak uvádí ve svém prohlášení R. Č; to je v přímém rozporu s výše shrnutými skutkovými zjištěními ohledně fungování transakcí a jejich jednotlivých aktérů.

113. Pokud jde o žalobcem zmiňované vyjádření T. H., tak správce daně na str. 72 Výsledku kontrolního zjištění uvádí, že jeho skutkové závěry a hodnocení dokresluje vysvětlení podané podle § 158 odst. 3 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, které mu byly postoupeny orgány policie (úřední záznam o podaném vysvětlení T. H. č.j. KRPB-78094-38/TČ-2014-060481). V rámci podaného vysvětlení orgánu policie T. H. uvedl, že byl od 14.1.2013 zaměstnán jako řidič nákladní kamionové dopravy u podnikatele K. S. („autodoprava Sedlák“), pistácie přepravoval „asi dvakrát“, jednou je vezl do Podivína a podruhé do areálu „bývalé MUNY v Břeclavi – Poštorné. Pistácie v obou případech naložil ve skladu ve Vídni. Když jel nakládat dne 6.2.2014, tak mu řekli, že tam zboží ještě není, že má počkat, poté přijel kamion společnosti Hortim z Brna, který přivezl pistácie, které byly přeloženy na jeho auto. „*Ptal jsem se řidiče kamionu společnosti Hortim odkud pistácie veze a ten mi řekl, že z Břeclavi, z areálu MUNA...já měl dle instrukcí tyto pistácie zase zavést zpět do tohoto areálu...s řidičem kamionu společnosti Hortim jsme se o tom bavili a on mi řekl, že tak se pistácie vozí stále dokola, což mi nezávisle na něm potvrdil i skladník v areálu MUNA v Břeclavi – Poštorné, kde jsem dne 6.2.2014 skládal.*“
114. Vysvětlení T. H. se týká zdaňovacího období roku 2014 a žalovaný je hodnotil tak, že dokresluje zjištění faktického průběhu obchodů s pistáciemi v únoru 2014 s tím, že ve 2. čtvrtletí roku 2014 předmětné obchody „utichly“ (bod 103 napadeného rozhodnutí), a tento způsob spočíval v tom, že se mezi sklady v ČR a v Rakousku převáželo tam a zpět stále stejné zboží. Žalovaný zdůraznil, že tato skutečnost plyne i z dalších důkazních prostředků. Zdejší soud k tomu v souvislosti s tím, že žalovaný se zabývá i obdobím počátku a konce předmětných obchodů uvádí, odkazuje na přílehu argumentaci Nejvyššího správního soudu o tom, že „*okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2021, č.j. 10 Afs 206/2020-41).
115. Pokud jde o žalobcem akcentované vysvětlení podané policii A. Š. (úřední záznam č.j. KRPB-78094-170/TČ-2014-060481 a jeho doplnění č.j. KRPB-78094-171/TČ-2014-060481), z něho plyne, že byl zaměstnaný u CARGO-HORTIM, spol. s r.o. od roku 2008 do roku 2015 a v roce 2013 přepravoval i pistácie. V rámci doplnění vysvětlení A. Š. uvedl, že „*se jednou stalo, že ve skladě v Podivíně jsem si všimnul palety s pistáciemi, kdy pytle byly něčím pomazané, počmárané, a řekl jsem to skladníkovi..., že tu paletu vezu 3 krát. Ten mi na to sdělil, že se mi to zdá. Tak jsem si toho už nevsímal...*“. Správce daně k tomu zdůraznil, že uvedené informace mohou sloužit k dokreslení skutkového stavu věci, k dokreslení celkového charakteru prověřovaných obchodních operací. Zdejší soud v písemnostech přeražených do veřejné části daňového spisu našel kopii jak úřední záznamu č.j. KRPB-78094-170/TČ-2014-060481 ze dne 1.3.2016, tak jeho doplnění č.j. KRPB-78094-171/TČ-2014-060481 ze dne 2.6.2016, oba jsou vyhotovené orgánem policie, podepsané pracovníkem policie a A. Š. V doplnění úředního záznamu č.j. KRPB-78094-171/TČ-2014-060481 ze dne 2.6.2016 se správcem daně citovaná pasáž (viz výše) nachází. Námitce

žalobce, že uvedenou pasáž nenalezl v daňovém spisu, z čehož dovozuje, že se spisem muselo být manipulováno, tudíž zdejší soud nemůže přisvědčit.

116. Je pravdou, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí v bodě 103 napadeného rozhodnutí věnuje pouze vysvětlení řidiče T. H. a argumentaci žalobce (shodně jako v žalobě uplatněné v odvolání) k vyjádření A. Š. pomíjí. Na vyjádření A. Š. však závěry správce daně a žalovaného nestojí, proto uvedené pochybení nemůže mít vliv na nosný závěr, že transakce s pistáciemi byly zatíženy podvodem na DPH, neboť tento závěr se opírá o dostatek skutkových důvodů, které jsou ve smyslu judikatury charakteristické pro takové transakce. Jak dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13.8.2020, č.j. 7 Afs 428/2019-39: *„Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, Giuseppe Astone: „Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).“*
117. Podle zdejšího soudu správní orgány požadavkům judikatury dostály a prokázaly jak existenci daňového podvodu, tak skutečnost, že o něm žalobce vědět mohl a měl, a to v rámci jednotlivých kroků, jak plynou z judikatury, na kterou žalovaný odkázal a z níž vycházel. Přistoupil rovněž správně k pojmu „vědět mohl a měl“, kterému je nutno rozumět tak, že správní orgány mají povinnost hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a které v něm zároveň měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Žalovaný správně zdůraznil, že tyto skutečnosti primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem či odběratelem. Není tedy důvodná žalobní argumentace, že v nyní posuzovaném případě měl správce daně, resp. žalovaný ještě více „rozklíčovat“ formu zaviněné účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH.
118. Pokud jde o námitku neprovedení výsledku M. P., ten byl proveden rakouskou daňovou správou již v minulosti (dne 27.2.2015). V rámci dožádání byla doložena emailová komunikace, dokládající minimálně to, že přepravu přes sklad koordinoval R. Č., což ovšem ani nebylo novou informací. Požadavek na výslech M. P. k tomu, o čem si dopisoval s R. Č. (když to plyne ze samotného textu emailu), se za daného stavu skutkových zjištění jeví zdejšímu soudu již jako nadbytečný; žalovaný tak nepochybil, pokud jeho další výslech neprovedl.
119. Stejně tak žalovaný řádně zdůvodnil (stejně jako správce daně na str. 194 zprávy o daňové kontrole), proč nevyslechl Z. H. k otázce jeho závazkových vztahů s R. Č., respektive s jeho společnostmi; jednak jde o statutární orgán žalobce coby kontrolovaného subjektu, tedy osobu, jenž nemůže být vyslechnuta jako svědek – a jako účastník řízení se mohl žalobce prostřednictvím statutárního orgánu vyjadřovat kdykoli. Dále žalovaný považoval objasnění soukromoprávních vztahů Z. H. a R. Č. za nadbytečné, jelikož hodnotil pouze objektivní skutečnost - tedy to, že R. Č. nesplácel své dluhy a nebyl solventní (bod 170

napadeného rozhodnutí). Uvedené zdůvodnění odmítnutí tohoto důkazního návrhu zcela ob stojí.

120. Dále žalovaný (a rovněž i správce daně na str. 195 zprávy o daňové kontrole) řádně odůvodnil, proč nevyslechl P. H., ředitele společnosti CARGO-HORTIM, spol. s r.o. který měl objasnit administrativní postup při tvorbě interních dokumentů, respektive nesrovnalosti vzniklé porovnáním oficiálních přepravních dokumentů s interními dokumenty. Žalovaný uvedl, že nezpochybňuje možnost, že se stala chyba například na linii objednávka dopravy/dodací list apod. Podle žalovaného by P. H. ze své pozice nemohl zdůvodnit všechny nesrovnalosti, například prodej pistácií s dřívějším datem, než byly nakoupeny, jelikož to šlo mimo CARGO-HORTIM, spol. s r.o. a její systémy. Ani jeho výpověď v tom smyslu, že informační systém CARGO-HORTIM, spol. s r.o. funguje zcela běžně tak, že „nesedí data“, by nemohl změnit závěr žalovaného založený na celém komplexu skutečností hodnocených ve vzájemných souvislostech.
121. Pokud jde o další důkazní návrhy žalobce, na ty reagoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole, a pokud jde o návrh na výslech zástupce společnosti Total Produce Plc., správce daně podrobně zdůvodnil, proč jej k okolnostem obchodních zvyklostí na trhu v segmentu ovoce a zeleniny vyslechnout nepotřebuje (str. 192 až 194 zprávy o daňové kontrole). Rovněž žalovaný se s tímto důkazním návrhem řádně vypořádal s tím, že zjištění v dané věci jsou natolik silná a komplexní, a nestojí na běžné obchodní praxi na trhu s pistáciemi, nýbrž na běžném chování jakéhokoli obchodníka. Ani svědecká výpověď o tom, jaké jsou standardy na trhu s pistáciemi, není způsobilá změnit názor žalovaného, jelikož je vystaven na uceleném komplexu zjištění a zdůvodnění nestandardností, přičemž tyto nestandardnosti se podle žalovaného týkají všech odvětví a není proto potřebné zjišťovat konkrétní specifika trhu s pistáciemi.
122. Zdejší soud k tomu uzavírá, že pokud jde o neakceptování důkazních návrhů, tak tak podle ustálené judikatury správních soudů správní orgán není vždy automaticky povinen vyhovět všem důkazním návrhům účastníků řízení, musí však přezkoumatelným způsobem vysvětlit, proč takovéto důkazy nebudou provedeny. Uvedené povinnosti správce daně i žalovaný dostáli.
123. Pokud jde o námitku neumožnění nahlédnutí do daňového spisu, tak zdejší soud na základě obsahu daňového spisu neshledal žádnou indicii o tom, že by žalobci bylo takovým způsobem znemožněno uplatnit svá práva coby součást právní obrany vůči závěrům správce daně a žalovaného.
124. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

125. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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.

Brno 19. května 2022

David Raus v.r.
předseda senátu