



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **BQ Consulting, s.r.o.**  
sídlem Místecká 329/258, Hrabová, 720 00 Ostrava  
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář  
s.r.o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2020, č. j. 35412/20/5300-21441-702127,  
ve věci daně z přidané hodnoty

**takto:**

**I. Žaloba se zamítá.**

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

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 30. 11. 2020 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 3. 2017, č. j. 748887/17/3202-50523-802335, č. j. 749597/17/3202-50523-802335, č. j. 750232/17/3202-50523-802335, č. j. 751048/17/3202-50523-802335, č. j. 751392/17/3202-50523-802335 a č. j. 751935/17/3202-50523-802335, dvěma dodatečným platebním výměřům a čtyřem platebním výměřům, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období první až čtvrté čtvrtletí roku 2013 a za únor a březen roku 2014. Při doměření daně uložil správce daně žalobci také povinnost zaplatit penále.
2. Žalobce především nesouhlasí se závěrem žalovaného o účasti žalobce na podvodu na DPH, zejména pak se závěrem, že žalobce měl a mohl vědět o existenci podvodu a o jeho účasti na něm a zdůrazňuje, že není zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat. Skutečnosti vyčítané žalobci nedosahují takové intenzity, aby mohly spolehlivě prokázat, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl o úmyslech svých dodavatelů daň neodvést.
3. Žalobce poukazuje na skutečnost, že v některých dodávkách i nadále existují důvodné pochybnosti o dostatečném zjištění chybějící daně a o rozsahu plnění zasaženého domnělým podvodem na dani z přidané hodnoty. Jako příklad uvádí dodávku cukru o objemu 24,15 tun společností COMODITAS s.r.o. společností AgroKOMA s.r.o. dne 12. 8. 2013, kdy následně AgroKOMA s.r.o. dodala žalobci 48,3 tun cukru, obdobně pak dle žalobce argumentuje ohledně dodávek mezi týmiž subjekty ze dne 21. 8. 2013 a 5. 9. 2013, kdy také společnost COMODITAS s.r.o. dodala společnosti AgroKOMA s.r.o. více cukru, než následně společnost AgroKOMA s.r.o. dodala žalobci, když z těchto údajů dovozuje, že žalobce v těchto dnech přijal více cukru, než kolik společnost COMODITAS s.r.o. dodala společnosti AgroKOMA s.r.o., z čehož dle žalobce vyplývá, že společnost AgroKOMA s.r.o. měla více dodavatelů. Za zásadní je třeba dle žalobce pokládat závěry na straně 32 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný identifikoval čtyři dodávky společnosti AgroKOMA s.r.o. pro žalobce, přičemž tvrdí, že se jednalo o kolotočový obchod, aniž by si obstaral daňové doklady společnosti NEW TECH SLOVAKIA, a.s., neboť si obstaral pouze hlavní účetní knihu; navíc předsedy představenstva se u výslechu na tyto dodávky neptal. Skutkový stav tedy nebyl náležitě zjištěn.
4. K řetězci za 1. čtvrtletí 2013 žalobce konkrétně uvádí, že tento řetězec správce daně i žalovaný pouze tvrdí, avšak neprokazuje. Pouhé neodvedení daně nelze považovat za daňový podvod, vždy je potřeba zkoumat všechny aspekty daných obchodů s tím, že v těchto konkrétních řetězcích zapojené dodavatele svých dodavatelů – společnost MAPREL Trade s.r.o. a SAVARTES s.r.o. žalobce nezná a nemá o nich povědomí, když

[Zadejte text.]

správce daně i žalovaný jsou povinni prokázat alespoň minimální znalost těchto subjektů, tvrdí-li jednoznačnou vědomou účast žalobce na daňovém podvodu. Žalobce rovněž tvrdí, že nebyly zajištěny žádné daňové doklady společnosti HYDROENERGIE spol. s r.o. a pana Č., není tedy zřejmé, jak byly spárovány jednotlivé doklady a dodávky a v této části bylo nutné vyslechnout pana Č. a vyzvat jej k předložení dokladů.

5. K řetězci za 2. čtvrtletí 2013 pak žalobce rovněž vytyká, že je postaven na premise, že jestliže nedošlo k uhrazení daňové povinnosti, jedná se o daňový podvod. Dodavateli žalobce byly v tomto řetězci společnosti LAWARDE Trade s.r.o. a SP stavby s.r.o. Ani v tomto případě, se správce daně, resp. žalovaný nevypořádal s tvrzením žalobce, že žalobce neznal subdodavatele dodavatele LAWARDE Trade s.r.o. U dodavatele SP stavby s.r.o. svědčí o absenci podvodu skutečnost, že správce daně zajistil u této společnosti z jejího bankovního účtu úhradu daně ve výši 859 964 Kč, když pro *missing tradery* je typické, že u nich nedochází k zajištění jakýchkoliv peněžních prostředků. Nesprávný je dle žalobce rovněž závěr správce daně, že cukr krystal byl předprodáván v rámci „kolotoče“ z České republiky na Slovensko a zpět, neboť předmětné zboží se nijak netočilo. Dále žalobce poukazuje na chybu žalovaného, který v rámci deklarovaných dodavatelsko-odběratelských vztahů v písm. f) přiřadil tok plnění z obchodní společnosti Chino s.r.o. na obchodní společnost NEW TECH SLOVAKIA, a.s., když sám následně ve sdělení ze dne 11. 9. 2020, č. j. 32154/20/5300-21441-702127 uvedl, že se jednalo o chybu.
6. Pokud jde o řetězec za 3. čtvrtletí 2013 namítá žalobce, že ani v tomto případě neznal subdodavatele dodavatele KORAVAN Trade s.r.o., ani subdodavatele CommerceVia s.r.o. Dále žalobce poukazuje na skutečnost, že odběratel NEW TECH SLOVAKIA, a.s. měl více dodavatelů i odběratelů, jak vyplývá ze svědecké výpovědi P. G., statutárního orgánu společnosti NEW TECH SLOVAKIA, a.s. Nelze tedy seznat, zda předmětné zboží dodávané žalobcem bylo právě tím zbožím, které bylo následně dodáváno obchodní korporaci COMODITAS s.r.o. Rovněž poukazuje na skutečnost, že u této komodity (cukr krystal) nelze zjistit, zda dané zboží bylo přepravováno v rámci karuselového obchodu, a to s ohledem na minimální identifikaci zboží. Nelze tedy seznat, zda zboží dodávané žalobcem společnosti NEW TECH SLOVAKIA, a.s. bylo identické zboží, které bylo dodáno společnosti COMODITAS s.r.o.
7. K řetězci za 4. čtvrtletí 2013 žalobce znovu uvádí, že ani v tomto případě neznal subdodavatele dodavatele – společnosti COMODITAS s.r.o. a VAXLAND s.r.o., přičemž zdůrazňuje, že subdodavatel COMODITAS s.r.o. nepodal za předmětné období přiznání k dani z přidané hodnoty a daň byla dle žalobce stanovena dle pomůcek za období červenec a srpen 2013 a nelze tak ověřit existenci chybějící daně.
8. V případě řetězců za únor a březen 2014 byli dodavateli žalobce společnosti AgroKOMA s.r.o. a VAXLAND s.r.o., v porobnostech zde žalobce odkazuje na vyjádření u ostatních řetězců.
9. Jak žalobce zdůraznil, a odkázal přitom na závěry Soudního dvora Evropské unie ve věci C-80/11 *Mahagében kft*, důkazní břemeno ve věci daňového podvodu a existence objektivních okolností, které měly plátce upozornit na existenci daňového podvodu, tíží výlučně daňové orgány. Žalobce má za to, že žalovaný, resp. správce daně toto důkazní břemeno neunesli.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

10. Podle žalobce je třeba zohlednit specifika obchodování s cukrem, což žalovaný neučinil, a projevilo se to v hodnocení skutkových zjištění. Cena cukru podléhala v předmětném období značným výkyvům např. v důsledku klimatických jevů, resp. omezením dovozu, proto žalobce hledal dodavatele, kteří mohli nabídnout výhodnější ceny, a proto také obchodoval na bázi okamžitého prodeje. Pokud jde o požadavek na identifikaci šarží výrobku, tato dle názoru žalobce není v oboru obchodu s cukrem obvyklá, cukr je nakupován po paletách, označen výrobcem a šarže označuje vždy konkrétní celou várku vyrobenou v předmětném cukrovaru, může tedy být několik palet s cukrem vždy se stejnou šarží, všechny jsou stejné a nelze je rozeznat. Evidování šarží by tedy podvodu nezabránilo. Stejně tak není obvyklé dodávat odběratelům certifikáty, pouze na jejich žádost, tedy např. když se jedná o koncového zpracovatele cukru v rámci potravinářského průmyslu, což neznamená, že by bylo obvyklé takový certifikát dodávat vždy. Obecný certifikát v ostatních případech postačí, ovšem je natolik obecný, že z něj nelze zjistit žádné údaje, jen údaj, že je cukr kvalitní.
11. Žalobce též uvádí, že není patrné, z jakých důkazů vyplývá, že společnosti AgroKOMA s.r.o., HYDROENERGIE spol. s r.o., Čechovský, LAWARDE Trade s.r.o., KORAVAN Trade s.r.o. a SIXBURY s.r.o. byly v postavení typu *buffer*, když značnou část těchto společností správce daně, resp. žalovaný ani nevyslechl. Rovněž nebyly zajištěny výsledky *missing traderů*, ani svědků, kteří by se vyjádřili k obchodním případům, standardům na trhu a obchodní praxi v obchodování s cukrem.
12. Objektivní okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí, které mají dokládat účast žalobce na řetězovém podvodu, byly dle názoru žalobce oproti původnímu, zrušenému rozhodnutí ze dne 1. 5. 2018, č. j. 15449/18/5300-21441-702127 (dále jen „původní rozhodnutí“) zásadním způsobem přepracovány a doplněny o další zjištění, a to v některých případech tak, že bylo třeba vydat výzvu ve smyslu § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
13. Pokud jde o absenci prezentace obchodování s cukrem, nejedná se dle žalobce o okolnosti objektivní, natož nestandardní, vzhledem k tomu, že společnost byla vnitřně rozdělena na dvě divize, a to na divizi zabývající se audity a ISO certifikací a divizi zabývající se obchodováním s cukrem, které měly každá vlastní webovou prezentaci. Pro obchodování s cukrem sice žalobce neměl zřízeny vlastní webové stránky, nicméně byla tato činnost uvedena např. na portálu „živé firmy.cz“. Skutečnost, že žalobce inzeroval obchodování s cukrem, potvrdil i svědek P. G. ve své výpovědi ze dne 30. 9. 2014. Ostatně není povinností žalobce mít webové stránky a je na jeho uvážení, jakým způsobem vyhledává své dodavatele a odběratele. Obchodování s cukrem měl na starosti Ing. D., který vystupoval za společnost navenek jako obchodní manažer na základě dohody o provedení práce, a jako takový byl oprávněn sjednávat kontrakty, přičemž jednatelky byly informovány, podepisovaly smlouvy a prováděly platby, což je běžná obchodní praxe.
14. Rovněž způsob výběru obchodních partnerů byl dle žalobce zcela standardní, žalobce je sám aktivně vyhledával, nebyl tedy neaktivní, jak tvrdí žalovaný, což dokládá e-mailovou komunikací s různými subjekty, z níž vyplývá, že žalobce svou činnost inzeroval a že měl zájem o obchodování s více společnostmi, nejen účelově s určitými předem danými subjekty. Dále je tato skutečnost zřejmá ze svědeckých výpovědí R. K. a Ing. M.

15. Co se týče žalovaným vytýkaného neověřování informací o obchodních partnerech žalobcem, odkázal žalobce na svá předchozí vyjádření s tím, že své obchodní partnery ověřoval na základě údajů dostupných ve veřejných rejstřících. Skutečnost, že někteří dodavatelé či odběratelé neměli ve sbírce listin založenu účetní závěrku za předchozí účetní období, dle žalobce neznamená, že by to nějak ovlivnilo jejich schopnost dodat či odebrat zboží. Navíc společnosti LAWARDE Trade s.r.o., MAPREL Trade s.r.o. a AgroKOMA s.r.o. vznikly až v roce 2012, resp. KORAVAN Trade s.r.o. v roce 2013, tedy v předmětném období ještě účetní závěrku nemusely mít ve sbírce listin založenu. Jelikož byly uvedené subjekty registrovány jako plátcí DPH, žalobce předpokládal, že se jedná o důvěryhodné subjekty majíc důvěru v právní stát a veřejné rejstříky. Skutečnost, že společnost MIKU-TRANS s.r.o. účetní závěrku nezveřejnila, nemůže jít k tíži žalobce, který nemá možnost donutit třetí subjekt ke zveřejnění účetní závěrky. Společnost SP stavby s.r.o. rovněž nemusela mít účetní závěrku v předmětném období zveřejněnu. Skutečnost, že odběratelé, resp. dodavatelé měli jako předmět podnikání zapsáno „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“ nelze považovat za objektivní okolnost zakládající účast na daňovém podvodu.
16. Vytýká-li žalovaný žalobci, že smlouvy uzavírané s jednotlivými odběrateli, resp. dodavateli byly jen velmi obecného charakteru, zdůrazňuje žalobce, že se jednalo o rámcové smlouvy, které již z podstaty obecné jsou a na které navazovaly konkrétní ústní objednávky. Ačkoliv bylo rámcovými smlouvami sjednáno, že objednávky, resp. změny smlouvy musí být učiněny písemnou formou, pouhý fakt, že po dohodě smluvních stran byly objednávky, resp. změny smlouvy činěny ústně, nezpůsobuje absolutní neplatnost takového ujednání. Sjednání sankcí za porušení smlouvy nebylo nutné z tohoto důvodu, že tyto sankce stanoví zákon; odkaz na § 421 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku je nepřijatelný, neboť tento se týká kupní smlouvy, nikoliv smlouvy rámcové.
17. Co se týče způsobu skladování zboží a jeho evidence, které žalovaný označuje za laxní, domnívá se žalobce, že skladování bylo detailní a evidence vedena správně. Tyto činnosti prováděl externě pan Č., s nímž vše domlouval a organizoval Ing. D., jak bylo popsáno ve výpovědi ze dne 18. 5. 2015. Kontrolovala se celistvost zásilky, nepoškozenost pytlů, označení výrobcem a řádné zabalení na paletě, SPZ vozidla z CMR listu. Skutečnost, že CMR listy a dodací listy potvrzovala paní L., účetní sídlící v Ostravě, nezakládá dle žalobce objektivní okolnost, je to obvyklá praxe, stejně jako kontrola zásilek pouze skladníky a nikoliv přímo Ing. D. jako obchodním manažerem.
18. Žalobce rovněž nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že původ zboží je nedohledatelný a historie dodavatelů také. Výzvy zaslané cukrovarům je třeba vzhledem k jejich obsahu chápat jako nezákonně získané důkazní prostředky, když v rámci těchto výzev v podstatě došlo k podání svědecké výpovědi dle § 96 daňového řádu a žalobce neměl možnost seznámit se s dotazem na tyto svědky a neměl možnost jakkoliv reagovat, čímž došlo k porušení jeho subjektivních práv.
19. Úvaha žalovaného, že absence pojištění zboží je nestandardní, dle žalobce postrádá logický a smysluplný rámec, v praxi cukr ve skladech nebývá pojištěn. V tomto konkrétním případě je navíc sklad střežen ostrahou a nebyl v záplavové oblasti, navíc zboží obvykle ve stejný den, kdy bylo dovezeno, opustilo sklad.

[Zadejte text.]

20. Vytýká-li žalovaný žalobci, že nesledoval původ, jakost a kvalitu zboží, pak z žádného důkazu nevyplývá, že by tyto parametry nesledoval. V praxi je standardní nevidovat šarži cukru, skladníci však prováděli kvalitativní a kvantitativní kontrolu zboží, pořizovali fotodokumentaci, reklamace pak řešil Ing. D. Zajímá-li se žalovaný, zda byla kontrolována doba použitelnosti zboží, měl k tomuto vyslechnout svědky.
21. Rovněž cena cukru nebyla v předmětném období nestandardní, cena cukru v daném období podléhala velkým výkyvům, proto žalobce nakupoval na bázi okamžitého nákupu a prodeje; skutečnost, že žalobce nakupoval cukr levněji, než jej prodával prvovýrobce, není tedy rozhodující.
22. Objektivní vědomost žalobce o podvodu na DPH nemohla založit ani skutečnost, že všichni dodavatelé měli zřízeny účty u jedné banky (Fio banka, a.s.), kdy tento postup byl zvolen z důvodu hladkého průběhu bankovních transakcí. Co se týče plateb na nezveřejněné účty, tato povinnost byla zavedena od 1. 4. 2013 a nebylo zřejmé, jak bude vymáhána.
23. Podle žalobce dále není pravdou, že by existovaly nestandardní okolnosti ohledně dodání zboží odběratelům v rámci obchodního řetězce a že by nestandardně proběhly platby. Skutečnost, že ULTRA FOOD INVEST Kft vkládala finanční prostředky v hotovosti na účet žalobce, nesvědčí o nestandardnosti, když v mezinárodních transakcích trvá převod delší dobu, tedy je tento způsob rychlejší. Pokud jde o společnost AGRICULTURE TRADE s.r.o., není pravdou, že se jednatel nezajímal o dodané zboží, jak vyplynulo z jeho svědecké výpovědi ze dne 18. 7. 2014. Platby pozpátku či v jeden den jsou v obchodování s cukrem běžné.
24. Žalobce také namítá, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl zcela nové skutečnosti, závěry a úvahy, s nimiž žalobce nijak neseznámil a současně přepracoval objektivní okolnosti, čímž fakticky vydal zcela nové rozhodnutí. Například se mělo jednat o body 41, 42, 72, 86, 89, 91, 115 dále též o bod 126 s novým závěrem s tím, že změna je nicméně výrazně více a žalobce neměl možnost se k nim vyjádřit před vydáním rozhodnutí a nemohl tak tyto závěry vyvrátit svědeckými výpověďmi, popř. jinými důkazními prostředky. Žalobce dále citoval na podporu svých tvrzení rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Azs 438/2017-52.
25. Nadto žalobce namítl, že jak správce daně, tak i žalovaný vycházeli ve svých zjištěních ze spisového materiálu Policie České republiky, ačkoliv dle názoru žalobce podaná vysvětlení nelze využít jako důkaz v trestním řízení, tedy analogicky ani v daňovém řízení a ačkoliv byly získány v rozporu se zákonem, neboť správce daně není oprávněn nahlížet do trestního spisu.
26. Rovněž se závěrem žalovaného, že žalobce nepřijal všechna opatření, která lze po něm rozumně požadovat, se žalobce neztotožňuje, když má naopak za to, že všechna potřebná opatření přijal, neboť vyžadoval platby předem a nevybočil se standardů na trhu.
27. Závěrem žalobce uvedl, že usnesením Krajského státního zastupitelství v Ostravě sp. zn. 4 KZV 41/2016 bylo usnesení o zahájení trestního stíhání obviněných zrušeno jako nezákonné.
28. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že identifikoval řetězce společností, v rámci nichž byl přeprodáván cukr krystal. V řetězci jsou přitom uvedeny společnosti, které se

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

podílely na poskytnutí zdanitelného plnění žalobci zasaženého podvodem na DPH; to však neznamená, že by u všech těchto společností muselo být zjištěno narušení neutrality DPH. Skutková zjištění ohledně chybějící daně byla doplněna v souladu se závazným právním názorem Krajského soudu v Ostravě dle rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 22 Af 27/2018-92 u subjektů SAVARTES s.r.o. z řetězců c) a d), SP Stavby spol. s r.o. z řetězce f) a COMODITAS s.r.o. z řetězce h) a ch). S doplněnými zjištěními byl žalobce seznámen a měl prostor pro vyjádření. Žalovaný připomněl, že původním rozhodnutím nebylo ze strany krajského soudu shledáno pochybení stran chybějící daně v případě ostatních dodavatelů, přičemž ve vztahu k těmto dodavatelům žalovaný setrvává na závěru, že chybějící daň a zapojení do podvodu bylo v těchto případech popsáno dostatečně. Poukazuje-li žalobce na příkladu z 12. 8. 2013 na nesrovnalosti v dodávkách mezi společnostmi COMODITAS s.r.o. – AgroKOMA s.r.o. a žalobce, kde se údajně rozsah cukru dodaný společností COMODITAS s.r.o. společnosti AgroKOMA s.r.o. nekryje s množstvím cukru dodaným společností AgroKOMA s.r.o. žalobci, uvádí žalovaný, že žalobce byl seznámen s přehledem množství cukru pořízeného společností AgroKOMA s.r.o. od společnosti COMODITAS s.r.o., které se shoduje s množstvím cukru pořízeným žalobcem od společnosti AgroKOMA s.r.o., jak vyplývá z tabulky, která je uvedena v bodu 177 napadeného rozhodnutí. Předmětný podvod na DPH spočíval v tom, že cukr krystal byl přeprodáván zpravidla během jednoho dne mezi jednotlivými články řetězce, které nejsou zavedenými společnostmi v obchodu s touto komoditou, nemají vlastní webové stránky a nemají zaměstnance ani personální zázemí. Žalobce se nezajímal o chod v externím logistickém skladu v Hodoníně, kdy nebyla vedena řádná evidence, nebyl rozlišován dodavatel, ani zboží skladované ve skladu pro jiné společnosti. Žalobce rovněž nekontroloval kvalitu zboží, zboží nebylo pojištěno, nezajímal se o původ zboží, s čímž dle žalovaného souvisí rovněž absence certifikátů či listů výrobců. Současně přitom byly zjištěny správcem daně nestandardní okolnosti, týkající se daného řetězce, které jsou podrobně popsány v bodech [108] -[135] napadeného rozhodnutí. Existence podvodu na DPH byla dle žalovaného prokázána. Žalovaný má za to, že byly prokázány takové okolnosti, které ve svém souhrnu měly v žalobci vzbudit pochybnosti o serióznosti dodavatelů a obchodních transakcí, přičemž tyto okolnosti prokazují, že žalobce minimálně měl a mohl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem. Žalovaný dále ve vyjádření k žalobě v souladu s napadeným rozhodnutím zdůraznil jednotlivé okolnosti a závěry, které z nich dovodil a dále nepřijetí rozumných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Žalovaný neshledal, že byl porušen § 115 daňového řádu, kdy napadené rozhodnutí obsahuje nové pasáže týkající se chybějící daně, a s tímto doplněním byl žalobce seznámen. Na základě doplnění spisového materiálu v rámci odvolacího řízení nedošlo ke změně předchozího právního názoru – existenci daňového podvodu, rozhodnutí bylo pouze cizelováno, obsahem však nejsou změny, které by vyžadovaly seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Námitku žalobce, že využití informací z vysvětlení podaných v rámci trestního řízení, je v rozporu s daňovým řádem, pokládal žalovaný rovněž za nedůvodnou a odkázal v tomto směru na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Pokud jde o námitky uplatněné žalobcem již v rámci odvolacího řízení, odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž tyto námitky vyčerpávajícím způsobem vyvrátil.

29. Žalobce v replice opětovně zdůraznil, že žalovaný nedostatečně identifikoval chybějící daň a porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Opakovaně poukázal na to, že vysvětlení podaná

v rámci trestního řízení nelze využít jako důkaz v daňovém řízení a odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3139/17 ze dne 24. 4. 2018.

### *Zjištění z obsahu správních spisů*

30. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce ve dnech 16. 4. 2014, 23. 5. 2014 a 4. 11. 2014 daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období, kterou zaměřil na
- prověřování žalobcem nárokováných odpočtů z plnění, která žalobci poskytli v jednotlivých zdaňovacích obdobích dodavatelé cukru. Správce daně již při jednání dne 1. 7. 2014 sdělil žalobci své podezření, že dodávky cukru od tuzemských dodavatelů a následný prodej tohoto zboží zahraničním odběratelům tvoří součást řetězově organizovaného podvodu s DPH. Své konečné závěry shrnul správce daně v 5 zprávách o daňové kontrole pro jednotlivá zdaňovací období (poslední zpráva se týkala společně února a března 2014), ve kterých shodně konstatoval, že se žalobce účastnil obchodních transakcí s cukrem, ve kterých byl detekován podvod na DPH, o čemž žalobce mohl vědět. V každé ze zpráv o daňové kontrole správce daně identifikoval řetězce společností zapojených do obchodu s cukrem krystal, do kterých byl zapojen také žalobce s tím, že v těchto řetězcích existuje vždy jeden článek, který neodvedl státní pokladně daň, kterou si další článek v řetězci odečetl.
31. Své závěry o chybějící dani u všech kalendářních čtvrtletí zakončil správce daně konstatováním, že žalobce byl poslední tuzemskou firmou, která si nárokuje odpočet z přijatých faktur od tuzemských dodavatelů a na výstupu vykázala uskutečnění plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V dalších částech zpráv o daňové kontrole pak správce daně popisoval skutečnosti, které podle něj prokazují, že zdanitelná plnění jsou zasažena daňovým podvodem. Po skončení daňové kontroly vydal správce daně dne 7. 3. 2017 shora uvedené dodatečné platební výměry a platební výměry, kterými doměřil (vyměřil) daň v návaznosti na neuznané odpočty. V jejich odůvodnění zcela odkázal na výsledky daňové kontroly.
32. Proti všem rozhodnutím správce daně podal žalobce společné odvolání, ve kterém mimo jiné namítal, že správce daně založil závěr o chybějící dani na nekontaktnosti jejich dodavatelů a odběratelů a neobjasnil skutkové okolnosti existence podvodu. Stejně tak podle odvolacích námitek správce daně neprokázal spojení transakcí mezi žalobcem a jejími bezprostředními dodavateli s obchody zasaženými chybějící daní.
33. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný původním rozhodnutím, proti kterému brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě, vedenou pod sp. zn. 22 Af 27/2018. Rozsudkem ze dne 5. 12. 2019 č. j. 22 Af 27/2018-92 krajský soud původní rozhodnutí žalovaného zrušil a věc se vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zavázal žalovaného, aby doplnil zjištění týkající se chybějící daně u subjektů SAVARTES s.r.o. z řetězců c) a d), SP Stavby spol. s r.o. z řetězce f) a COMODITAS s.r.o. z řetězce h) a ch), u kterých byla chybějící daň zjištěna poté, kdy jim byla daňová povinnost stanovena podle pomůcek a následně neuhrazena, když z odůvodnění rozhodnutí nebylo možné seznat, z jakých důvodů ke stanovení daňové povinnosti došlo a zda úředně stanovená daňová povinnost vznikla v souvislosti s obchodováním s cukrem.

34. Před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaný doplnil svá zjištění týkající se chybějící daně, v souladu se závazným právním názorem krajského soudu. Zjištění týkající se chybějící daně byla doplněna na základě provázanosti faktur, informací získaných z VIESu (systému výměny informací v oblasti DPH mezi členskými státy Evropské unie), informací získaných z mezinárodních dožádání, z dožádání od místně příslušných správců tuzemských plátců a také na základě informací získaných od Policie České republiky. Poté žalovaný seznámil žalobce s těmito novými zjištěními v Seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi s výzvou k vyjádření ze dne 4. 5. 2020 (dále jen „Seznámení“), na které žalobce reagoval dvěma podáními ze dne 18. 6. 2020 a 2. 7. 2020, v nichž navrhnul k důkazu výslech svědků. Konkrétně navrhnul výslech jednatelů NEW TECH SLOVAKIA a.s. a Chino s.r.o. za tím účelem, aby byla potvrzena nebo vyvrácena jejich obchodní spolupráce v rozsahu tvrzeném žalovaným. Dne 11. 9. 2020 reagoval žalovaný na podání žalobce sdělením, v němž odůvodnil neprovedení navrhovaného výslechu svědků zejména tím, že skutečnost, kterou výslechy hodlala žalobce prokázat není meritem sporu v dané věci s tím, že předseda představenstva společnosti NEW TECH SLOVAKIA a.s. byl již ve věci vyslechnut, za společnost Chino s.r.o. byl vyslechnut její zaměstnanec (společnost je nekontaktní) a rovněž byl vyslechnut jednatel přepravce Merkantil D.S., s.r.o., kdy těmito výpověďmi bylo prokázáno dodání zboží žalobcem. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí. V něm žalovaný mj. doplnil zjištění týkající se chybějící daně u subjektů SAVARTES s.r.o. z řetězců c) a d), SP Stavby spol. s r.o. z řetězce f) a COMODITAS s.r.o. z řetězce h) a ch). Zjištění týkající se chybějící daně byla doplněna na základě provázanosti faktur, informací získaných z VIESu (systému výměny informací v oblasti DPH mezi členskými státy Evropské unie), informací získaných z mezinárodních dožádání, z dožádání od místně příslušných správců tuzemských plátců a také na základě informací získaných od Policie České republiky.

#### *Posouzení věci krajským soudem*

35. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního - dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
36. Ve věci proběhlo dne 22. 6. 2022 ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích.
37. Krajský soud u ústního jednání nepřistoupil k provedení žalobcem navrhovaných důkazů – certifikátů a souvisejících dokladů, neboť má za to, že jejich provedení by bylo nadbytečné, když se nevztahují ke konkrétním dodávkám v rámci přezkoumávaných obchodních řetězců. Pokud jde o skladové karty, jedná se o interní skladové karty žalobce, nikoliv skladovou evidenci, která byla vedena provozovatelem externího skladu panem Č., který zboží přebíral, naskladňoval, vyskladňoval i evidoval.
38. Krajský soud neakceptoval rovněž návrh na provedení důkazu CD diskem, který měl obsahovat spisový materiál, který byl žalobci předán ze strany žalovaného s tím, že z tohoto důkazu mělo vyplývat, že žalobce nedisponoval ve věci úplným spisovým materiálem. Jednak, tento důkaz byl předložen podle krajského soudu v zásadě k nové námitce, že žalobce nedisponoval pro své potřeby dostatečným spisovým materiálem. Takovou námitku krajský soud hodnotí jako nepřijatelné novum. Nadto, soudu není zřejmé, čím by byl v případě prokázání „nedostatečnosti spisového materiálu“ žalobce

dotčen na svých veřejných subjektivních právech a jak by mu to znemožnilo uplatnění jeho práv v daňovém řízení. Nadto, žalobce žádné takové skutečnosti ani netvrdil.

39. Krajský soud předně konstatuje, že je vázán svým rozsudkem ze dne 5. 12. 2019, č. j. 22 Af 27/2018-92 (srov. závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021 – 50). Nadto je třeba připomenout, že žalovaný si proti uvedenému rozsudku nepodal kasační stížnost, čímž se implicitně ztotožnil se závěry uvedeného rozsudku krajského soudu (viz např. závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2019, č. j. 6 As 301/2018-31).
40. Citovaným rozsudkem ze dne 5. 12. 2019 shledal krajský soud nedostatky pouze ve vztahu k chybějící dani u subjektů SAVARTES s.r.o. z řetězců c) a d), SP Stavby spol. s r.o. z řetězce f) a COMODITAS s.r.o. z řetězce h) a ch).
41. U subjektů MAPREL Trade s.r.o. z řetězců a), b), e) a g) a MIKU-TRANS s.r.o. z řetězce k), VAXLAND s.r.o. z řetězců i) a l) a SIXBURY s.r.o. z řetězce j) žalobce v žalobě podané proti původnímu rozhodnutí nebrojil proti posouzení ve vztahu k chybějící dani u těchto subjektů. Jediné námítky žalobce, které proti této skupině dodavatelů uplatnil, směřovaly k neznalosti jejich subdodavatelů. Krajský soud tedy ve svém rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 22 Af 27/2018-92 dospěl k závěru o správnosti identifikace chybějící daně v dotčených řetězcích. Krajskému soudu, který proto vycházel z principu vázanosti vlastním rozsudkem, proti kterému žalovaný nepodal kasační stížnost, při absenci relevantních námitek týkajících se chybějící daně právě k těmto subjektům, nezbyvá než konstatovat, že závěr žalovaného o chybějící dani je i nyní v případě těchto subjektů správný.
42. Následně se soud zabýval otázkou identifikace chybějící daně v napadeném rozhodnutí u subjektů SAVARTES s.r.o. z řetězců c) a d), SP Stavby spol. s r.o. z řetězce f) a COMODITAS s.r.o. z řetězce h) a ch), u kterých byla chybějící daň zjištěna poté, kdy jim byla daňová povinnost stanovena podle pomůcek a následně neuhrazena. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný doplnil zjištění týkající se chybějící daně u těchto subjektů. Zjištění týkající se chybějící daně byla doplněna na základě provázanosti faktur, informací získaných z VIESu (systému výměny informací v oblasti DPH mezi členskými státy Evropské unie), informací získaných z mezinárodních dožádání, z dožádání od místně příslušných správců tuzemských plátců a také na základě informací získaných od Policie České republiky.
43. Doplnění zjištění týkajících se chybějící daně pokládá krajský soud za dostačující, a to také s ohledem na závěry rozsudku SDEU ve věci *Astone*. Jakkoli se tam Soudní dvůr vyjadřoval k otázce podvodu na DPH toliko zcela okrajově (v rámci „poskytnutí vodítka“ předkládajícímu italskému soudu), uvedl, že *„konkrétně nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovaly aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, a neevidování vystavených a zaplacených faktur mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo tudíž nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku, a odmítly uznat v takovém případě nárok na odpočet.“* Jestliže tedy dotčené žalovaným identifikované subjekty nepodaly daňové přiznání, resp. byly pro správce daně nekontaktní, bránily porušením těchto povinností správnému výběru daně, čímž došlo k narušení neutrality systému DPH v dotčených obchodních řetězcích. Je tedy patrné, že Soudní dvůr Evropské unie rovněž nechápe pojem „chybějící daň“ zcela striktně jako

neuhrazení formálně stanovené daňové povinnosti, nýbrž užitím kritéria „narušení neutrality DPH“ uplatňuje přístup extenzivní.

44. Žalobce nadto namítl konkrétní nesrovnalosti v zásadě pouze ve vztahu k dodávkám dodavatele AgroKOMA s.r.o.; z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vycházel nejen z hlavní účetní knihy, ale i z údajů ve VIESu, kdy tyto skutečnosti žalovaný podrobně popsal v rámci identifikace chybějící daně v bodech 48 až 86 napadeného rozhodnutí. Navíc jednotlivé dodávky v rámci řetězců byly žalovaným spárovány v tabulkách uvedených v bodu 177 napadeného rozhodnutí. Konkrétně lze ohledně dodávek realizovaných společností AgroKOMA s.r.o. konstatovat, že množství cukru pořízeného společností AgroKOMA s.r.o. od společnosti COMODITAS s.r.o. se shoduje s množstvím cukru pořízeným žalobcem od společnosti AgroKOMA s.r.o.
45. Při závěru o správnosti identifikace chybějící daně v dotčených řetězcích se krajský soud zabýval dalšími námitkami žalobce; na prvním místě námitkou neexistence podvodu na DPH.
46. Daňovým podvodem se podle judikatury SDEU rozumí situace, kdy jeden z daňových subjektů v řetězci neodvede řádně daň (v tomto případě DPH) a další ze subjektů v téže řetězci si tuto daň odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. *Uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám a za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).*
47. Ačkoliv není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí být v daňovém řízení nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48). Aby mohl žalovaný učinit závěr o nepřijetí dostatečných opatření, musel nejdříve zjistit existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň. To v projednávané věci žalovaný bezpochyby učinil.
48. Krajský soud předně upozorňuje na to, že cukr je třeba považovat za rizikovou komoditu, a to i s ohledem na směrnici Rady 2013/43/EU ze dne 22. 7. 2013 (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58). Uvedená skutečnost měla především u žalobce již na počátku obchodování vyvolat zvýšený zájem o způsob obchodování, potažmo jednání dodavatelů, nastavení obchodních podmínek atd., resp. identifikaci takových skutečností, které v rámci obchodování působí již primárně nestandardně. Zároveň měl žalobce již z tohoto důvodu vyvinout zvýšené úsilí k opatřením, která minimalizují riziko jeho zapojení do podvodu na DPH.
49. Pokud se týče posouzení jednotlivých objektivních okolností, krajský soud v souladu se závěry napadeného rozhodnutí považuje žalovaným vyjevené objektivní okolnosti za natolik důrazné, že svědčí nejen o existenci podvodu, ale též o vědomosti žalobce o jeho existenci a účasti na něm. Jako primární lze považovat, že žalobce nedostatečně ověřoval informace o svých dodavatelích, ačkoliv obchodoval s rizikovou komoditou. Za situace, kdy se jednalo o zcela nové subjekty na trhu bez obchodní historie a referencí, když tyto subjekty ještě ani nemusely mít, popř. neměly ve sbírce listin založenu účetní závěrku, případně se jednalo o subjekty doposud podnikající ve zcela jiném oboru, které

[Zadejte text.]

v obchodování s cukrem nebyly zavedenými společnostmi (HYDROENERGIE, SP stavby s.r.o.), měl být žalobce obzvláště obezřetný. Tím spíše, že ze své dlouholeté obchodní praxe si musel být vědom skutečnosti, že registrace k DPH a zápis ve veřejných rejstřících nijak nedokládá důvěryhodnost subjektu jako obchodního partnera, ani nedokládá, že se jedná o subjekt plnící daňové povinnosti a dodržující platné právní předpisy.

50. Podstatné je také, že nestandardní byl rovněž způsob vyhledávání obchodních partnerů; svědci v rámci jednotlivých přezkoumávaných obchodních řetězců uváděli, že Ing. D. kontaktovali vesměs sami, popř. společnost žalobce objevili náhodně zadáním dotazu ve vyhledávači „koupím cukr, prodám cukr“, což je u zkušeného obchodníka, jak se žalobce prezentuje, přinejmenším zarážející.
51. Za neméně důležité je nutné považovat zjištění, že zatímco obě samostatné divize žalobce – poradenská a divize zabývající se obchodování s vínem měly své samostatné webové stránky, pro účely obchodování s cukrem žalobce webové stránky nevytvořil, ačkoliv v předmětném období tvořil obchod s cukrem převážnou část jeho obchodní činnosti.
52. Obzvláštní opatrnost byla na místě tím spíše, že cukr byl v rámci řetězce přeprodáván za nižší cenu, než byla cena u prvovýrobce, kdy navíc cena zboží zahrnovala i dopravu, tedy byla ve skutečnosti ještě nižší.
53. Ke způsobu, jakým si správce daně, resp. žalovaný opatřil informace o obvyklé ceně cukru, krajský soud na rozdíl od žalobce nemá námitek, neboť dotazy na jednotlivé cukrovary byly činěny v rámci vyhledávací činnosti zcela v souladu s § 78 a § 79 daňového řádu a odpovědi dotazovaných subjektů rozhodně nelze považovat za sdělení odpovídající obsahu svědecké výpovědi.
54. Také praxe, kdy CMR listy potvrzovala v některých případech účetní žalobce sídlící v Ostravě, vzbuzuje pochybnost, neboť CMR list je pro dopravce v mezinárodní dopravě stěžejním dokumentem, který je dokladem o provedené přepravě a o předání a převzetí zboží s tím, že se do něj na místě vykládky vyznačují výhrady spočívající ve ztrátě či poškození zboží či obalu apod. Je naopak obvyklé, aby byly CMR listy potvrzovány přímo na místě vykládky v reálném čase.
55. Zásadně významnou skutečností je, že ze svědeckých výpovědí bratrů L., kteří zajišťovali manipulační služby pro vlastníka externího skladu žalobce pana Č., vyplynulo, že žalobce přistupoval velmi laxně k evidenci zboží a sledování jeho kvality. Cukr nebyl evidován dle společnosti, ani výrobce a šarží a žalobce tak nutně nabízel zboží, u něž neměl doložen jeho původ, což je v případě potravinářského zboží nemyslitelné, neboť dodávky musí být dohledatelné, např. stahuje-li se z trhu konkrétní šarže zboží konkrétního výrobce např. v důsledku pochybení v procesu výroby, pochybností o zdravotní nezávadnosti atp. Za situace, kdy navíc bylo v externím skladu skladováno stejné zboží – cukr pro společnost EMTB Trade s.r.o., za niž rovněž jednal Ing. D. jako obchodní ředitel, je takový postup o to více nepochopitelný. Zboží žalobce tak mohlo být snadno zaměněno se zbožím společnosti EMTB Trade s.r.o., či jiného subjektu. Současně je velmi nestandardní, že za skladovací a manipulační služby žalobce panu Č. nehradil žádnou odměnu a veškeré náklady hradila společnost EMTB Trade s.r.o.
56. Skutečnost, že si žalobce vedl svou interní skladovou evidenci, není dle názoru krajského soudu rozhodující, když zboží bylo reálně skladováno v externím skladu pana Č., kdy veškeré činnosti včetně příjmu a evidence zboží prováděl pan Č. a jeho spolupracovníci.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

57. Je rovněž zarážející, že přestože se jednalo o zboží potravinářské, snadno podléhající zkáze např. vlivem vlhkosti, nebylo toto zboží pojištěno s poukazem na skutečnost, že sklad byl střežen a nenacházel se v zátopové oblasti. Nicméně v daném případě mohlo být zboží s ohledem na svůj charakter snadno znehodnoceno či zničeno rovněž jinými vlivy, než je povodeň či vloupání.
58. Za této situace je třeba přisvědčit žalovanému, že měl žalobce věnovat pozornost také tomu, že původ zboží dodávaného jednotlivými dodavateli nebyl dohledatelný. Za zcela přílehlavé hodnotí krajský soud také správně vymezené pochyby správce daně, resp. žalovaného, o absenci certifikátů, které by prokazovaly původ zboží, jeho kvalitu, datum výroby, resp. číslo šarže apod., ačkoliv se jednalo o potravinářské zboží, které bylo dále dodáváno dalším subjektům.
59. Za zásadně problematickou lze považovat skutečnost, že všechny zúčastněné subjekty měly účet veden u jediné banky. Jakkoli z pohledu žalobce se může jeho argumentace, že tento systém byl založen z důvodu hladkého průběhu transakcí, jevit jako logická, z pohledu odběratele rizikové komodity s přihlédnutím ke všem dalším okolnostem se uvedený systém naopak jeví jako vysoce nestandardní, svědčící o vytvoření podmínek majících za cíl zneprůhlednit průběh transakcí pro správce daně. Uvedené svědčí také o minimálně laxním přístupu žalobce ve vztahu k přijetí dostatečných opatření k zamezení jeho účasti na podvodu.
60. Rovněž lze přisvědčit závěrům žalovaného v tom, že podnikatelsky je velice nestandardní, že smlouvy s dodavateli neobsahovaly smluvní sankce, a to právě s ohledem na tranzitní charakter obchodů, které probíhaly během jednoho dne, resp. velmi krátkého časového úseku, kdy právě nedodání zboží řádně a včas mohlo způsobit významné problémy v dodavatelském řetězci z pohledu navazujících dodávek. V tomto směru tedy posouzení charakteru smluv jako kupních, resp. jako rámcových není rozhodující.
61. Byť lze souhlasit s žalobcem v tom, že se v daném případě nejednalo o tzv. kolotoč, když nebylo prokázáno, že by zboží (cukr krystal) cirkulovalo v kruhu, optikou uvedených závěrů soudu nemohou obstát námitky žalobce stran o neexistenci podvodu v řetězci a o (ne)vědomosti o podvodu na DPH a účasti na něm.
62. K žalobcově argumentaci směřující proti hodnocení subjektivní stránky vědomostního testu (přijetí rozumných opatření a dobrá víra subjektu), kterou uplatnil pro obchodní řetězce, nelze než konstatovat, že řetězce vykazovaly značné množství nestandardních okolností a s ohledem na výše uvedené správce daně a žalovaný shromáždili dostatek důkazů svědčících pro neuznání nároku na odpočet DPH z předmětných plnění. Dodavatelé žalobce byli převážně novými subjekty na trhu a nezveřejnili účetní závěrku, resp. se nejednalo o zavedené obchodníky s cukrem, když předmět jejich činnosti tvořily jiné obchodní aktivity, platby byly hrazeny na nezveřejněné účty. Žalobce tedy měl věnovat s ohledem na uvedené okolnosti zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům a ověřit údaje o svém dodavateli, což neučinil. Je tudíž zřejmé, že uvedené obchodní transakce nejsou nahodilé a nepředstavují standardní způsob obchodování.
63. Jestliže by soud jednotlivé výše uvedené okolnosti vnímal izolovaně, pravděpodobně by jednotlivá okolnost sama o sobě nemohla odůvodnit závěr, že žalobce (při zachování spravedlivě požadovatelné míry obezřetnosti) mohl o podvodném charakteru transakcí vědět. Uvedené skutečnosti je však při posuzování třeba hodnotit synteticky; právě ve svém celku totiž představují takový souhrn neobvyklých skutečností, který by u náležitě

obezřetné obchodní společnosti, která provozuje ekonomickou činnost obvyklým způsobem, již měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu řetězce realizovaných transakcí. V takových situacích je namíste vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera ze strany daňového subjektu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60). Tím vyšší obezřetnost bude namíste v případě obchodování s komoditami, které jsou ve vztahu k daňovým podvodům hodnoceny jako rizikové, k nimž patří i cukr.

64. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud také námitku týkající se porušení § 115 daňového řádu. Dle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. V souladu s § 115 odst. 2 pak platí, že 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.*
65. Jak vyplývá z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020 č. j. 1 Afs 438/2017-52, „z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“
66. Z napadeného rozhodnutí, kterému předcházelo vydání Seznámení, vyplývá, že žalovaný dostal své povinnosti seznámit žalobce s výčtem a obsahem důkazů i se závěry, které z nich dovozuje. Napadené rozhodnutí bylo v souladu se závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 12. 2019 č. j. 22 Af 27/2018-92 doplněno, pokud jde o identifikaci chybějící daně u určených subjektů v rámci jednotlivých řetězců s tím, že žalovaný i nadále setrval na právním závěru o podvodu na DPH obsaženém již v původním rozhodnutí z roku 2018. Žalobce uvádí, že zejména v bodech 41, 42, 72, 86, 89, 91, 115 a v bodu 126 spatřuje nové skutečnosti, závěry a úvahy, s nimiž nebyl žalovaným nijak neseznámen, když současně žalovaný přepracoval objektivní okolnosti, čímž fakticky vydal zcela nové rozhodnutí. Tyto konkrétní body a objektivní okolnosti krajský soud přezkoumal a konstatuje, že se nejedná o body nové, když závěry uvedené v těchto bodech byly obsaženy již v rozhodnutí z roku 2018, pouze v jiných částech rozhodnutí (např. bod 126 napadeného rozhodnutí se obsahově shoduje s bodem 94 původního rozhodnutí), případně byly částečně obsaženy v Seznámení; objektivní okolnosti pak byly jen více precizovány. Rovněž lze konstatovat, že právní hodnocení správce daně, resp. žalovaného se nezměnilo.
67. Pokud jde o námitku žalobce, že žalovaný vycházel ze spisového materiálu Policie ČR, který nelze využít jako důkaz v daňovém řízení, pak ani s touto námitkou se krajský soud neztotožňuje.
68. V souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké*

[Zadejte text.]

*posudky, svědecké výpovědi a obhledání věci.* Dle § 93 odst. 2 téhož zákona *za podmíněk podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.* Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 6. 2016 č. j. 9 Afs 56/2016-39 připustil, resp. nevyločil, aby byl v řízení jako důkaz použit záznam o podaném vysvětlení, a to vzhledem k tomu, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 93 odst. 1, věta první daňového řádu). Odkaz žalobce na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3139/17 ze dne 24. 4. 2018 je zcela nepřijatelný, neboť tento nález se výše v tomto odstavci zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu nijak nedotkl.

69. Krajský soud po důkladném posouzení v dané věci dospěl k závěru, že žalovaný, resp. správce daně prvního stupně vymezil zcela jednoznačně takové objektivní okolnosti, které nejenže vedly k závěru o existenci daňového podvodu, ale zejména, v souhrnu se závěry o nepřijetí potřebných opatření ze strany žalobce, také k závěru o tom, že žalobce minimálně mohl vědět o existenci podvodného jednání a účasti na něm.

#### *Závěr a náklady řízení*

70. Z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud neshledal důvodné žalobní námitky; proto žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
71. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 22. června 2022

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu