



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: **KOVÁŘ plus s.r.o.**
sídlem Podolí 63
zastoupen JUDr. Vítem Buršou, advokátem
sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.3.2020, č.j. 12161/20/5300-22441-705341,

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 26.3.2020, č.j. 12161/20/5300-22441-705341, kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a kterým - potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2014,

- změnil platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2014 tak, že vyměřená daň je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 139 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto platebního výměru na účet správce daně,

- změnil platební výměr na DPH za zdaňovací období srpen 2015 tak, že rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní je splatný v náhradní lhůtě v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto platebního výměru na účet správce daně,

- a změnil dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období duben 2013 až září 2013, prosinec 2013, leden 2014 až červen 2014, srpen až září 2014, listopad 2014 až červenec 2015 a září 2015 až prosinec 2015 tak, že doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto dodatečného platebního výměru na účet správce daně.

I. Podstata věci

2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce byl součástí řetězců společností zatížených podvody na DPH v rámci obchodních transakcí s kuřecím masem a sýrem. Správce daně identifikoval tuzemské dodavatele žalobce, kteří se střídali na této pozici v rychlém časovém sledu, přičemž žalobce si z přijatých zdanitelných plnění od těchto dodatelů uplatňoval nárok na odpočet DPH. Dále správce daně identifikoval obchodní řetězce ve Slovenské republice, kam žalobce dodával nakoupené zboží, a v daňových příznáích k DPH si na základě této skutečnosti uplatňoval nárok na osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu EU. Podle správce daně byly uvedené transakce zatížené podvodem na DPH. Zjištěné objektivní okolnosti týkající se uvedených obchodních transakcí svědčí podle správce daně rovněž o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH (zpráva o daňové kontrole ze dne 20.2.2019, č.j. 248650/19/3309-60561-705674 /dále jen „Zpráva o daňové kontrole“/).
3. Na podkladě Zprávy o daňové kontrole správce daně dne 25.2.2019 vydal výše uvedené (dodatečné) platební výměry. Jeho závěry žalovaný potvrdil napadeným rozhodnutím poté, co doplnil dokazování v rámci odvolacího řízení a seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení (písemností ze dne 13.11.2019, č.j. 46914/19/5300-22441-705341, a ze dne 4.2.2020, č.j. 4728/20/5300-22441-705341).

II. Podstata žalobní argumentace

4. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že správce daně a žalovaný postupovali nezákonně, účelově a zaujatě, a neprokázali ani existenci podvodu na DPH, ani vědomost žalobce o zapojení do takových podvodů; podle žalobce nejsou jak napadené rozhodnutí, tak Zpráva o daňové kontrole z důvodů v žalobě rozvedených přezkoumatelné.
5. Žalobce dále namítá, že mu byly (dodatečné) platební výměry doručovány přímo, přestože byl řádně zastoupen na základě plné moci ze dne 18.7.2016, že lhůta ke stanovení DPH za předmětná zdaňovací období byla prekludována a že správce daně neoprávněně řetězil daňové kontroly, aby oddálil jejich ukončení.
6. Správce daně a žalovaný odmítli provést žalobcem navrhované důkazy, řada důkazů byla použita účelově či provedena v rozporu se zákonem. S hodnocením tzv. rizikových faktorů, z nichž správce daně a žalovaný dovodili, že žalobce věděl či alespoň mohl vědět

o tom, že prováděné obchody jsou zatíženy podvodem na DPH, žalobce nesouhlasí, neboť šlo o standardní postupy obchodních společností podnikajících na daném trhu. Správce daně přičítal k tíži žalobce rovněž okolnosti, které nastaly poté, co žalobce již ukončil obchodování, anebo ty, o nichž nemohl vůbec vědět; žalobce postupoval standardně a pečlivě a správce daně podle žalobce ani neprokázal, jaké jsou ceny na daném trhu.

7. Žalobce dále podrobnou žalobní argumentací brojí proti závěrům správce daně ohledně konkrétních dodavatelů, identifikace chybějící daně a jeho povědomí o správcem daně uváděných zjištěních.
8. Žalobce rovněž namítá, že judikatura není pramenem práva, ale pouze vodítkem. Právní úprava nezná právo na nepřiznání odpočtu DPH z důvodu vědomosti či možné vědomosti o zapojení do podvodu na DPH. Žalobce taktéž nesouhlasí s tím, jak byla vyhodnocena jeho účast na podvodném jednání, konkrétně, že se žalobce měl tohoto podvodného jednání dopouštět úmyslně.
9. V neposlední řadě žalobce doplnil, že byl (stejně jako jeho jednatel Martin Kovář) Krajským soudem v Brně, pobočkou ve Zlíně, rozsudkem ze dne 25.5.2020, sp. zn. 61 T 13/2019, zproštěn obžaloby, a v podaných replikách dále rozvinul svoji žalobní argumentaci uplatněnou již v podané žalobě a jejím doplnění.
10. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud jak napadené rozhodnutí, tak i jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

11. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a věcně setrvává na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí. Žalovaný uvádí, že všechny podvodné dodavatelsko-odběratelské řetězce byly detailně popsány a ve všech řetězcích byla jednoznačně identifikována chybějící daň. Stejně tak byly podrobným a přezkoumatelným způsobem popsány okolnosti, které ač samy o sobě nemusí být nezákonné, ve svém souhrnu jsou způsobilé indikovat vysokou míru rizikovosti obchodního partnera. Žalobce podle žalovaného nebyl dostatečně obezřetný, pokud před uzavřením obchodů v řádech desítek až několika set milionů korun zevrubně neověřoval své obchodní partnery. Žalovaný v dalším odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
12. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Rovněž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

13. 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.).
14. 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 bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

IV.a)

15. Předně se zdejší soud zabýval okruhem námitek zpochybňujících splnění podmínek pro vydání (dodatečných) platebních výměrů (všechny ze dne 25.2.2019, doručené žalobci dne 5.3.2019, přičemž rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 27.3.2020). Jedná se o námitku uplynutí prekluzivní lhůty, námitku neúčinného doručení platebních výměrů, řetězení daňových kontrol, nepřezkoumatelnosti Zprávy o daňové kontrole a nedodržování základních zásad daňového řízení s přihlédnutím k předmětu daňové kontroly.
16. Podle § 85 odst. 3 a 4 daňového řádu prověřuje správce daně předmět daňové kontroly ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení. Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.
17. 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.
18. Podle § 148 odst. 2 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 podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně (písm. a/), oznámení rozhodnutí o stanovení daně (písm. b/), zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku (písm. c/), oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku (písm. d/), nebo oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně (písm. e/).
19. 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.
20. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
21. Lhůta pro stanovení daně (prekluzivní lhůta) je lhůtou hmotněprávní, tedy lhůtou, jejímž uplynutím ze zákona právo správce daně daň stanovit zanikne. K této skutečnosti je povinen především správce daně, resp. žalovaný, a poté soud ve správním soudnictví přihlídnout, a to bez ohledu na to, zda byla námitka prekluze uplatněna či nikoliv.
22. Pokud jde o námitku prekluze, žalovaný se jí lakonicky zabýval v napadeném rozhodnutí v bodu 452 v obecné rovině, nikoli ke každému zdaňovacímu období zvlášť (se zdůvodněním, že žalobce v odvolání nespecifikoval, kterého zdaňovacího období se má námitka prekluze týkat), a zdůraznil, že na běh prekluzivní lhůty měla vliv žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
23. Ve vztahu k poměrům posuzované věci je tedy klíčová zejména existence úkonu ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, o niž svoji argumentaci opírá žalovaný. Pro posouzení, zda daň byla stanovena v rámci prekluzivní lhůty, je dále určující rovněž

okamžik doručení rozhodnutí o odvolání; jinými slovy je nutné, aby daň byla v rámci prekluzivní lhůty stanovena pravomocně. Rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 27.3.2020, přičemž doručení (dodatečných) platebních výměrů je úkonem, který má následek ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu (tedy prodloužení dosavadní prekluzivní lhůty o jeden rok), došlo-li k němu v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Dosavadní lhůtou podle § 148 odst. 2 daňového řádu je nutno rozumět nikoliv pouze základní tříletou lhůtu započatou podle § 148 odst. 1 daňového řádu (případně podle předchozích právních předpisů), ale vždy aktuální podobu této lhůty.

24. Pokud jde o účinky žádosti o mezinárodní spolupráci (dále též mezinárodní dožádání) na běh prekluzivní lhůty, tak judikatura správních soudů klade důraz na povinnost správce daně zdůvodnit potřebu věcné a časové souvislosti mezinárodního dožádání pro konkrétní daňové řízení; není přitom podstatné, zda toto mezinárodní dožádání bude ve svém výsledku úspěšné. Nejvyšší správní soud kupř. v rozsudku ze dne 29.7.2021, č.j. 2 Afs 39/2020-56, mimo jiné uvedl, že „...v případě prvního a druhého dožádání se žalovanému podařilo zdůvodnit věcnou souvislost a jejich potřebu, neboť byly požadovány informace, které by měly význam pro posouzení případu. Neexistence zboží, s nímž měl v rámci řetězce obsahujícího četné subjekty daňový subjekt obchodovat, stejně jako skutečnost, zda a jakým způsobem se toto zboží dostalo z Belgie přes Itálii (kam mělo být přeprodáno) na území České republiky, by nepochybně měly význam pro posouzení věci. Otázkou však je, zda lze tuto důvodnost uznat i v případě třetího dožádání... Není podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti a faktického přínosu pro rozhodnutí. Nebylo by tak možno považovat za bezdůvodné mezinárodní dožádání, pokud se požadované a potřebné informace nepodařilo zjistit. V daném případě je však situace jiná. Správce daně provedl dožádání, které s věcí mohlo souviset, ovšem nevyčkal jeho výsledku...správce daně sám rezignoval na potřebu informací, které žádal, aniž je však zřejmé, že by jejich nedostatek měl na posouzení nějaký vliv. Jistě nelze vyloučit, že se informace vyžadované v rámci mezinárodní spolupráce mohou v průběhu řízení ukázat jako nepotřebné (třeba na základě opatření jiných důkazů); v tom případě má být ovšem mezinárodní dožádání ukončeno“. Na tento závěr navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23.8.2022, č.j. 3 Afs 24/2021-75, následovně: „Rozhodnou právní úpravu a judikaturu lze tedy shrnout stručně tak, že (a) zde musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. ... z posledně uvedeného principu plyne, že fakt, že výsledek mezinárodní spolupráce nebyl reflektován ve zprávě o daňové kontrole ... není sám o sobě není rozhodující. V praxi totiž může docházet k situacím, v nichž mezinárodní dožádání z různých důvodů nevede k získání relevantních nových informací či důkazů, a proto jej správce daně dále nezohlední ve zprávě o daňové kontrole či v jiných svých úkonech vůči daňovému subjektu. V nyní posuzované věci je však významné, že správce daně fakticky zaměřil svoji pozornost k plnění, které poskytla společnost Arzona stěžovatelce, a k těm okolnostem, které se týkaly jednak tohoto dodavatele a jeho účasti na daňovém podvodu, jednak samotné stěžovatelky z hlediska příslušného vědomostního testu ve vztahu k její „bezděčné“ účasti na tomto podvodu. Právě takto lze ohraničit vlastní jádro zkoumání skutkového stavu ze strany správce daně. Ze správního spisu se nepodává (a žalovaný toto ani netvrdí), že by další osud

poskytnutého plnění (další obchod s dodaným zbožím) měl nějaký přímý význam ve vztahu k výše uvedenému předmětu daňové kontroly v materiálním slova smyslu. Nepostačuje zde jakákoli souvislost s obecněji vymezeným předmětem daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje argumentu stěžovatelky ... Pokud těžiště dokazování správce daně bylo zcela mimo okruh otázek, zjišťovaných v mezinárodním dožádání, pak takové dožádání nemohlo mířit k podstatě věci. Jinými slovy řečeno: je zjevné, že i kdyby správce daně žádost o mezinárodní spolupráci nepodal a informace od slovenských orgánů neobdržel, nic by to nezměnilo na skutkových zjištěních, která byla podstatná pro jeho rozhodnutí.“ (pozn. zvýrazněno zdejším soudem).

25. Z daňového spisu v této souvislosti plyne, že správce daně v průběhu postupně zahajovaných daňových kontrol podal několik žádostí o mezinárodní spolupráci, které je třeba ve spojení s dalšími úkony správce daně (zahájení daňové kontroly, doručení dodatečných platebních výměrů) zohlednit pro účely posouzení důvodnosti námitky prekluze ve světle výše uvedených judikатурních závěrů.
26. Zdejší soud dává částečně za pravdu žalobci v tom, že Zpráva o daňové kontrole není strukturována dle jednotlivých zdaňovacích období, z nichž byla doměřena DPH, nýbrž je strukturována dle jednotlivých řetězců. To však nebrání její srozumitelnosti. Zpráva o daňové kontrole při popisu konkrétních řetězců uvádí objem a cenu obchodů uskutečněných žalobcem za konkrétní zdaňovací období, včetně daňových dokladů, z nichž správce daně vychází.
27. Ze Zprávy o daňové kontrole plyne, že za jednotlivá zdaňovací období byla doměřena DPH z transakcí žalobce s následujícími subjekty (jde o jeho tuzemské dodavatele a o slovenské odběratele):
 - duben 2013: dodavatelé RAETIA s.r.o., Worldimpex s.r.o., odběratelé TrueCom, s.r.o., PIKNIK s.r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - květen 2013: dodavatelé RAETIA s.r.o., Worldimpex s.r.o., CZECHGASTRO s.r.o., odběratelé TrueCom, s.r.o., PIKNIK s.r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - červen 2013: dodavatelé RAETIA s.r.o., Worldimpex s.r.o., CZECHGASTRO s.r.o., odběratelé TrueCom, s.r.o., PIKNIK s.r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - červenec 2013: dodavatelé RAETIA s.r.o., Worldimpex s.r.o., CZECHGASTRO s.r.o., odběratelé TrueCom, s.r.o., PIKNIK s.r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - srpen 2013: dodavatelé RAETIA s.r.o., CZECHGASTRO s.r.o., odběratelé TrueCom, s.r.o., PIKNIK s.r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - září 2013: dodavatel CZECHGASTRO s.r.o., odběratelé TrueCom, s.r.o., PIKNIK s.r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - prosinec 2013: dodavatel Ferrox Opportunities SE, odběratelé REVITAL Trade, spol. s r.o., PIKNIK s.r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - leden 2014: dodavatelé Ferrox Opportunities SE a Trading PPM, s.r.o., odběratelé PIKNIK s.r.o., REVITAL Trade, spol. s r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - únor 2014: dodavatelé OK LINE s.r.o., moondusk s.r.o., Ferrox Opportunities SE, CZECHGASTRO s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé REVITAL Trade, spol. s r.o. a GL TRANS s.r.o.
 - březen 2014: dodavatelé OK LINE s.r.o., moondusk s.r.o., Ferrox Opportunities SE, Trading PPM, s.r.o., odběratelé REVITAL Trade, spol. s r.o. a GL TRANS s.r.o.

- duben 2014: dodavatelé OK LINE s.r.o., TRAMAL spol. s r.o., moondusk s.r.o., Ferrox Opportunities SE, Trading PPM, s.r.o., odběratelé REVITAL Trade, spol. s r.o. a GL TRANS s.r.o.
- květen 2014: dodavatelé OK LINE s.r.o., TRAMAL spol. s r.o., ERVIK s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé REVITAL Trade, spol. s r.o. a GROSS CENTRUM s.r.o.
- červen 2014: dodavatelé OK LINE s.r.o., TRAMAL spol. s r.o., GRAFT Trading s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé REVITAL Trade, spol. s r.o. a GROSS CENTRUM s.r.o.
- červenec 2014: dodavatelé OK LINE s.r.o., TRAMAL spol. s r.o., GRAFT Trading s.r.o., RH ROYAL cook s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o. a GROSS CENTRUM s.r.o.
- srpen 2014: dodavatelé OK LINE s.r.o., TRAMAL spol. s r.o., RH ROYAL cook s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o. a GROSS CENTRUM s.r.o.
- září 2014: dodavatelé OK LINE s.r.o., TRAMAL spol. s r.o., RH ROYAL cook s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o., PPWIN s.r.o., RUGALA s.r.o.,
- říjen 2014: dodavatelé Klektáky s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o., PPWIN s.r.o. a RUGALA s.r.o.,
- listopad 2014: dodavatelé Klektáky s.r.o., moondusk s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o., CROSS CONSULTING, s.r.o., RUGALA s.r.o.
- prosinec 2014: dodavatelé Interio spol. s r.o., moondusk s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o., CROSS CONSULTING, s.r.o.
- leden 2015: dodavatelé Interio spol. s r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o., CROSS CONSULTING, s.r.o., RUGALA s.r.o.
- únor 2015: dodavatelé Interio spol. s r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o., ACCESS LINE s.r.o.
- březen 2015: dodavatelé HOPWOOD s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé ARS s.r.o. a CENTRAL log s.r.o. a ACCESS LINE s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.
- duben 2015: dodavatelé OK LINE s.r.o., HOPWOOD s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé CENTRAL log s.r.o., ACCESS LINE s.r.o. a PROCON s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.
- květen 2015: dodavatelé HOPWOOD s.r.o., Trading PPM, s.r.o., odběratelé CENTRAL log s.r.o. PROCON s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.
- červen 2015: dodavatelé Trading PPM, s.r.o., PS GROUP s.r.o., HOPWOOD s.r.o., odběratelé CENTRAL log s.r.o. PROCON s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.
- červenec 2015: dodavatelé LIBITIN Invest s.r.o., Trading PPM, s.r.o., PS GROUP s.r.o., odběratelé CENTRAL log s.r.o. a PROCON s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.
- srpen 2015: dodavatelé LIBITIN Invest s.r.o., Trading PPM, s.r.o., PS GROUP s.r.o., odběratelé CENTRAL log s.r.o., URSUS s.r.o., PROCON s.r.o. a AFRODITA Slovakia s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.
- září 2015: dodavatelé LIBITIN Invest s.r.o., Trading PPM, s.r.o., PS GROUP s.r.o., odběratelé URSUS s.r.o. a AFRODITA Slovakia s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.
- říjen 2015: dodavatelé Trading PPM, s.r.o., LIBITIN Invest s.r.o., odběratelé URSUS s.r.o. a AFRODITA Slovakia s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.
- listopad 2015: dodavatelé Trading PPM, s.r.o., odběratelé URSUS s.r.o. a AFRODITA Slovakia s.r.o., DANER GASTRO s.r.o.

- prosinec 2015: dodavatelé Trading PPM, s.r.o., odběratelé URSUS s.r.o. a AFRODITA Slovakia s.r.o.
28. Dne 18.4.2016 byla zahájena (protokolem č.j. 875914/16/3309-60561-707635) daňová kontrola za zdaňovací období *duben 2013 až září 2013 a září 2015 až prosinec 2015* v rozsahu prověření a stanovení základu daně. Tato daňová kontrola tedy byla zahájena včas, v rámci základní prekluzivní lhůty, a to i ve vztahu k dubnu 2013 (§ 148 odst. 1 daňového řádu věta druhá), a tudíž tříletá prekluzivní lhůta započala běžet znovu a uplynula by v dubnu 2019. Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2017, č.j. 10 Afs 2016/2017-39, je třeba poznamenat, že běh prekluzivní lhůty, pokud jde o zdaňovací období duben 2013 až září 2013, nemohl být přerušen v důsledku mezinárodního dožádání. Podle Nejvyššího správního soudu odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2014, nemá za následek stavení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 téhož zákona, započaté před 31.12.2013. Byly-li však dodatečné platební výměry doručeny žalobci dne 5.3.2019, byly doručeny včas (a to bez ohledu na mezinárodní dožádání) a jejich důsledkem bylo prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, tedy až do dubna 2020. Bylo-li napadené rozhodnutí doručeno žalobci dne 27.3.2020, bylo doručeno včas.
29. Pokud jde o ostatní zdaňovací období, dne 22.9.2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období *červenec 2014* (protokol č.j. 1657266/14/3309-05401-707635). Ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období započala běžet tříletá prekluzivní lhůta, která by uplynula v září 2017. Platební výměr byl žalobci doručen dne 5.3.2019. Jak zdejší soud ověřil z veřejné části daňového spisu, s ohledem na žádosti o mezinárodní spolupráci (které věcně a časově souvisely s kontrolovaným zdaňovacím obdobím) se prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu stavěla kupř. od 5.11.2014 (mezinárodní dožádání ohledně ARS s.r.o. a GROSS CENTRUM s.r.o.) do 16.10.2015, dále od 12.9.2018 do 7.2.2019 (obdržení dožádání ve věci svědka Mariána Jánoščíka), stejně tak ve věci RH ROYAL cook s.r.o. (od 11.2.2015 do 12.5.2015), celkem tedy po dobu 687 dnů, tedy minimálně do srpna 2019. K prekluzi ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2014 tudíž nedošlo.
30. Dne 15.12.2014 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období *říjen 2014* (protokol č.j. 1943812/14/3309-60561-707635), prekluzivní lhůta by tedy za uvedené zdaňovací období uplynula v prosinci 2017. Platební výměr byl žalobci doručen dne 5.3.2019. Jak zdejší soud ověřil z veřejné části daňového spisu, s ohledem na žádosti o mezinárodní spolupráci (které věcně a časově souvisely s kontrolovaným zdaňovacím obdobím) se prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu stavěla kupř. od 18.2.2015 do 2.6.2015 (mezinárodní dožádání ohledně Mrazírny Sládkovičovo a.s.), od 18.2.2015 do 7.10.2015 (Mrazírny Kežmarok s.r.o.), od 22.6.2015 do 16.10.2015 (mezinárodní dožádání ohledně ARS s.r.o.), dále od 12.9.2018 do 7.2.2019 (obdržení dožádání ve věci svědka M. J.), od 22.6.2015 do 12.8.2015 (PPWIN s.r.o.), od 12.10.2017 do 6.2.2018 (RUGALA s.r.o.), tedy po dobu 1 301 dnů s ohledem na překryv mezinárodních dožádání, tedy minimálně do roku 2021. K prekluzi ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2014 tudíž nedošlo.
31. Dne 1.6.2015 správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období *srpen a září 2014* (protokol č.j. 1256371/15/3309-60561-707635). Prekluzivní lhůta by v důsledku zahájení daňové kontroly uplynula v červnu 2018. Platební výměry byly žalobci doručeny dne 5.3.2019. Jak zdejší soud ověřil z veřejné části daňového spisu, s ohledem na

žádosti o mezinárodní spolupráci (které věcně a časově souvisely s kontrolovaným zdaňovacím obdobím a které byly podány po zahájení daňové kontroly, se prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu po 1.6.2015 nejdříve stavěla od 22.6.2015 do 16.10.2015 a od 3.10.2017 do 20.12.2018 (mezinárodní dožádání ohledně ARS s.r.o.), od 8.4.2016 do 28.12.2017 (TENDERFOOD AB, s.r.o.), dále od 12.9.2018 do 7.2.2019 (obdržení dožádání ve věci svědka M. J.), což činí s ohledem na překryv některých mezinárodních dožádání přes 1000 dnů. K prekluzi ve vztahu ke zdaňovacímu období *srpen a září 2014* tudíž nedošlo.

32. Dne 23.10.2015 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období *říjen 2013 až červen 2014 a listopad 2014 až srpen 2015* v rozsahu stanovení základu daně a daně související s dodáním zboží dodavatelem Trading PPM, s.r.o. a jeho následným prodejem (str. 4 protokolu č.j. 1696974/15/3309-605601-707635). Zahájením daňové kontroly započala ve vztahu k tomuto předmětu kontroly v rámci kontrolovaných zdaňovacích období běžet tříletá prekluzivní lhůta, která by uplynula v říjnu 2018. Dne 11.11.2015 byl rozsah této daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacím obdobím *říjen 2013 až duben 2014* rozšířen na prověření a stanovení základu daně a daně související s dodáním zboží dodavatelem FerroX Opportunities, SE a jeho následným prodejem (protokol č.j. 1781381/15/3309-60561-707635). Konkrétně vymezený rozsah této daňové kontroly byl, pokud jde o zdaňovací období *říjen 2013 až červen 2014 a listopad 2014 až srpen 2015*, ještě dále rozšířen protokolem č.j. 875914/16/3309-60561-707635 ze dne 18.4.2016, a to na rozsah prověření všech okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení základu daně a daně.
33. Správce daně je oprávněn dle § 85 odst. 3 daňového řádu rozšířit rozsah daňové kontroly i na dosud neověřované skutečnosti. Povinností správce daně je pak ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu náležitě vymezit rozšiřovaný rozsah daňové kontroly a o této skutečnosti vyrozumět kontrolovaný subjekt. Podle Nejvyššího správního soudu „*daňový řád rozlišuje mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly. Předmět daňové kontroly je určen vždy ve vztahu k jednomu konkrétnímu daňovému řízení ve smyslu § 134 odst. 1 daňového řádu, tj. ve vztahu k jedné určité dani za určité zdaňovací období (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty) nebo v případě jednorázových daní k určité daňově relevantní skutečnosti (např. daň z nabytí nemovitých věcí) Lze tedy konstatovat, že v posuzované věci byla předmětem daňového řízení a v důsledku toho i předmětem daňové kontroly DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013. Daňový řád pak výslovně umožňuje, aby byl předmět daňové kontroly prověřován pouze ve vymezeném rozsahu, jako se tomu stalo ve věci stěžovatelky. Jinými slovy, předmět daňové kontroly odpovídá na otázku, co (jakou daňovou povinnost) bude správce daně kontrolovat a rozsah daňové kontroly stanoví, které (v jakém rozsahu) konkrétní skutečnosti budou v rámci daňové kontroly prověřovány. Toto případné omezení daňové kontroly pouze na vybrané skutečnosti nicméně nemění nic na tom, že jejím předmětem zůstává nadále daň jako celek, tj. ve věci stěžovatelky DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.10.2018, č.j. 9 Afs 337/2018-43, č. 3808/2018 Sb. NSS, zvýrazněno zdejší soudem). Započala-li tedy dne 23.10.2015 ve vztahu ke zdaňovacím obdobím *říjen 2013 až červen 2014 a listopad 2014 až srpen 2015* běžet znovu prekluzivní lhůta k přesně definovanému předmětu daňové kontroly (zdaňovací období a daň) a v jejím rámci byl rozšiřován pouze rozsah daňové kontroly, tak platební výměry byly i tu (kromě října a listopadu 2013) vydány včas, neboť po rozšíření rozsahu daňové kontroly dne 18.4.2016 bylo učiněno několik s rozšířeným předmětem souvisejících mezinárodních dožádání (kupř. od 3.10.2017 do*

20.12.2018 mezinárodní dožádání ohledně ARS s.r.o., od 12.9.2018 do 7.2.2019 mezinárodní dožádání ve věci svědka M. J.), která stavěla běh prekluzivní lhůty (viz již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2017, č.j. 10 Afs 2016/2017-39). Pokud jde o lhůtu k doměření daně za zdaňovací období *říjen 2013 a listopad 2013*, mezi účastníky řízení není sporu, že ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím nebyla žalobci daň správcem daně z důvodu prekluze doměřena.

34. Pokud jde o námitky související s řetězením daňových kontrol, tak na takovou situaci přílehlavě dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2017, č.j. 2 Afs 350/2016-43, podle nichž „...*daňová kontrola musí být vždy přesně vymezena pomocí předmětu a rozsahu (srov. zejména § 85 odst. 1 a 4 a § 87 odst. 1 daňového řádu). Předmětem daňové kontroly je určitá daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Rozsah daňové kontroly pak vypovídá o tom, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly přitom může být během daňové kontroly formalizovaným způsobem měněn (§ 85 odst. 3 daňového řádu). Vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly je klíčové, neboť jsou jimi stanoveny mantinely pro postup správce daně a vytyčena oblast, v níž se správce daně může pohybovat. V průběhu provádění daňové kontroly může dojít k tomu, že správce daně zjistí potřebu provést daňovou kontrolu i pro další řízení týkající se téhož daňového subjektu, typicky se bude jednat o daňovou povinnost k téže dani v jiném zdaňovacím období. V takovém případě může zahájit novou daňovou kontrolu anebo dle § 85 odst. 4 věty druhé daňového řádu rozšířit již probíhající daňovou kontrolu i na další zdaňovací období a vést o nich společnou daňovou kontrolu. Při výkladu k aplikaci § 85 odst. 4 daňového řádu dospěl Nejvyšší správní soud ve své judikatuře k závěru, že jak postupné rozšiřování společné daňové kontroly na další období, tak i postupné ukončování těchto kontrol, bylo-li provedeno tak, že odpovídalo jednotlivým předmětům kontroly, je v souladu se zákonem, neboť jde o postup plynoucí ze smyslu právní úpravy v daňovém řádu (rozsudek ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 222/2014-44).“.*
35. Ve světle citovaného judikaturního závěru zdejší soud nespatřuje v postupu správce daně, kterým postupně zahajoval daňové kontroly k výše vymezených zdaňovacím obdobím a jednu z nich, pokud jde o její rozsah, rozšiřoval, a kdy poté tyto daňové kontroly společně (jedinou) Zprávou o daňové kontrole ukončil, nezákonnost, obzvláště za situace, kdy se skutková zjištění prolínají více zdaňovacími obdobími; komplexnosti popisu všech skutečností souvisejících s transakcemi procházejícími více zdaňovacími obdobími a na to navazujících závěrů správce daně jejich uvedení v jednom dokumentu prospívá.
36. Pokud jde o námitku ohledně doručování dodatečných platebních výměrů, tak žalobce poukazuje na to, že nebyly doručovány jeho zástupci, přestože byl řádně zastoupen.
37. Podle § 28 odst. 1 daňového řádu je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.
38. Podle § 28 odst. 2 daňového řádu není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce.
39. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.

40. Součástí daňového spisu je plná moc ze dne 18.7.2016 (doručená téhož dne správci daně), na základě níž žalobce zmocňuje svého zástupce JUDr. Víta Buršu a v níž se dále uvádí: „...aby výše uvedenou společnost (KOVÁŘ plus s.r.o. – pozn. soudu) zastupoval ve všech právních věcech, aby vykonával veškeré úkony, přijímal doručované písemnosti, podával návrhy a žádosti, uzavíral smíry a narovnání, uznával uplatněné nároky, vzdával se nároků, podával opravné prostředky, námitky, nebo rozklad a vzdával se jich, vymáhal nároky, plnění nároků přijímal, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci. Tuto plnou moc uděluji i v rozsahu práv a povinností zejména dle trestního řádu, občanského soudního řádu, zákona o zvláštních řízení soudních, soudního řádu správního a správního řádu, daňového řádu, zákoníku práce, občanského a obchodního zákoníku platných do 31.12.2013 i nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích.“ Dodatečně je pod výše citovaný text ručně dopsáno: „Tato plná moc se vztahuje na daňovou kontrolu na DPH za všechna kontrolovaná období.“
41. Z uvedeného je zřejmé, že plná moc je formulována nejednoznačně, neboť pasáže, které vymezují zmocnění na „daňovou kontrolu na DPH za všechna kontrolovaná období“ a zároveň zástupce zmocňují k zastupování v „v rozsahu práv a povinností zejména...daňového řádu“, si odporují. Správce daně tudíž pochybil, pokud na tuto vadu plné moci nezareagoval a nevyzval zástupce žalobce k vyjasnění rozsahu jeho oprávnění k zastupování žalobce a v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu k úpravě této plné moci. Pokud tedy správce daně doručoval přímo žalobci, aniž vadu zmocnění odstranil, pochybil.
42. Uvedené procesní pochybení se však podle zdejšího soudu nemohlo odrazit v právní sféře žalobce. Jestliže nebylo doručováno zástupci, ale přímo žalobci, nicméně zástupce se s informacemi, jež byly předmětem doručování, řádně seznámil a byl schopen na ně relevantně reagovat (podáním odvolání), tak za tohoto stavu pochybení správce daně nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, či dodatečných platebních výměrů. Tento závěr potvrzuje obsah plných mocí k zastupování žalobce ve věci odvolání ze dne 10.3.2019 (v nichž jsou identifikována konkrétní čísla jednací vztahující se jednotlivým platebním výměrům) a taktéž obsah odvolání.
43. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2017, č.j. 1 Afs 362/2016-36 „...v situaci, kdy je daňový subjekt v řízení zastoupen, doručení platebních výměrů samotnému daňovému subjektu nepředstavuje jejich účinné doručení. Takový výklad by byl jednak v rozporu se zákonnou úpravou (srov. § 41 odst. 1 daňového řádu), jednak by odporoval smyslu zastoupení – přenesení procesní odpovědnosti za určitou záležitost na zástupce a tím se i zbavení odpovědnosti za přebírání či jakékoliv reagování na písemnosti, které měly být adresovány zástupci. K účinnému doručení proto je třeba, aby bylo doručeno zákonnému adresátovi platebních výměrů – v projednávaném případě zástupci stěžovatelky v daňovém řízení. V důsledku nesprávného posouzení rozsahu zastoupení v daňovém řízení správce daně dodatečné platební výměry zástupci stěžovatelky neadresoval.“ Nejvyšší správní soud následně dodává „Z tvrzení zástupce stěžovatelky v průběhu správního řízení je ovšem zřejmé, že se zástupce s dodatečnými platebními výměry fakticky seznámil. Soud proto dále posuzoval, zda může dojít k účinnému doručení dodatečných platebních výměrů i na základě skutečnosti, že se s nimi adresát fakticky seznámí. Dospěl přitom k závěru, že takto doručit dodatečné platební výměry v daňovém řízení lze.“

44. Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti Zprávy o daňové kontrole, tak ta musí obsahovat popis skutečností, z nichž plyne existence daňového podvodu a popis objektivních okolností svědčících o zapojení daňového subjektu do takového řetězce. „Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokující si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.3.2018, č.j. 1 Afs 427/2017-48). Pokud daňový subjekt předestře svoji verzi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2021, č.j. 9 Afs 160/2020-49, dále plyne, že k podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce, a to mnoha různými způsoby. „Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“ Z uvedeného vyplývá, že chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu DPH z plnění, jež bylo v tomto řetězci přijato. Požadavek na konkrétní vyčíslení ztracené DPH a její propojení s konkrétními plněními, které žalobce obdržel (které mu bylo v rámci řetězce „přeprodáno“), je tak v rozporu s pravidly judikatury Soudního dvora EU (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2021, č.j. 2 Afs 147/2020-37). Uvedeným požadavkům správce daně ve Zprávě o daňové kontrole dostál.
45. U každého konkrétního řetězce, který je mimo jiné graficky znázorněn, je uvedeno, u jakého subjektu byla identifikována chybějící daň a ve kterých zdaňovacích obdobích v rámci řetězce žalobce uskutečňoval plnění, z nichž nárokoval odpočet DPH či uplatňoval osvobození od DPH (včetně tabulky identifikujícími daňové doklady k těmto plněním). Konkrétní dodavatelské subjekty se přitom měnily na svých pozicích, neboť obchodní společnosti v jednom řetězci vystupovaly v pozici dodavatele žalobce, zatímco v jiném řetězci v pozici subdodavatele. V podvodných řetězcích na DPH zpravidla figurují tři druhy subjektů: *missing trader* (tzv. bílý kuň, tj. osoba, která nakoupí zboží v jiném členském státě a v okamžiku, kdy má tuto daň zaplatit, je nekontaktní), *buffer* (osoba, jejímž účelem je zastřít podvodné jednání řetězce) a *broker* (osoba mající z podvodného jednání prospěch, který správcem daně nemusí být prokázán (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2008, č.j. 1 Afs 15/2008-100, či ze dne 2.12.2021, č.j. 1 Afs 262/2021-40). Uvedenou terminologii používal i správce daně a vysvětlil roli a zapojení jednotlivých subjektů v řetězcích. Správce daně rovněž ve Zprávě o daňové kontrole ke každému ze zdaňovacích období a ke každému dodavateli a odběrateli žalobce uvedl, z jaké částky při doměření DPH vycházel a opřel ji o konkrétní daňové doklady. Z číselného shrnutí na str. 340 až 355 Zprávy o daňové kontrole plyne, jak vysoká částka bude žalobci vyměřena, případně doměřena za konkrétní zdaňovací období, a dále, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013 již uplynula, a proto za tato zdaňovací období nebyly vydány platební výměry (str. 356 Zprávy o daňové kontrole). Zpráva o daňové kontrole má 357 stran a dostála požadavkům na její srozumitelnost a věcný obsah.

46. Pokud jde o námitky zpochybňující dodržování základních zásad v rámci daňového řízení, potažmo daňové kontroly, vyvěrající z přesvědčení žalobce, že v daňovém řízení předložil všechny materiální a formální doklady, nelze mu dát za pravdu. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16.3.2021, č.j. 5 Afs 74/2020-32, konstatoval: „*Neprokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění, či to, že zdanitelné plnění přijal od jiného plátce DPH – osoby uvedené na daňovém dokladu, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne. Tyto situace je potřeba důsledně odlišovat od případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, tj. od situace, kdy nárok na odpočet daňovému subjektu vznikl, neboť přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, avšak je namístě jej odepřít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je proto na správci daně a žalovaném, aby „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“; viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, Mahagében, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49.“ Závěr správce daně spočívá v účasti žalobce na podvodném jednání na DPH a na tomto základě byl správce daně oprávněn DPH doměřit, přestože žalobce dostal zákonné povinnosti doložit doklady svědčící pro uplatnění jeho nároku na odpočet DPH, případně na osvobození od DPH. Tato námitka tedy není důvodná.*
47. Pokud žalobce namítá, že judikatura může být vodítkem k výkladu práva, nemůže však konstituovat nová práva, lze odkázat na rozsudek Soudního dvora EU, kde je konstatováno: „*Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení daně z přidané hodnoty, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce.“ (rozsudek SDEU ze dne 18.12.2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda*). Nárok na odpočet DPH tedy správce daně může odmítnout z důvodu podvodu na DPH i přesto, že zákon o DPH uvedený důvod odmítnutí výslovně neupravuje. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), je plátce DPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Nelze přisvědčit žalobci, že by unijní či tuzemská judikatura stanovovala nová práva a povinnosti, neboť tato judikatura slouží pouze k výkladu práva. Je povinností správce daně v rámci své činnosti odhalovat podvodné jednání (ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 8 odst. 4 daňového řádu, podle něhož se při správě daně nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu). Ani tato námitka tedy není důvodná.*

IV.b)

48. Zdejší soud tak přistoupil k posouzení důvodnosti závěru správce daně (potažmo žalovaného, který tento právní závěr v napadeném rozhodnutí potvrdil) ohledně účasti žalobce na podvodném jednání, tedy jednak zda bylo správcem daně prokázáno, že k podvodu na DPH došlo, a rovněž zda bylo prokázáno, zda žalobce o tomto podvodném jednání věděl, vědět mohl nebo měl.
49. 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 Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a ZDPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*). Ustálená judikatura především Nejvyššího správního soudu definuje podvod na DPH následovně: „jedná se o situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15.12.2011, č.j. 9 Afs 44/2011-343, ze dne 21.4.2010, č.j. 9 Afs 94/2009-156, dále rozsudek ze dne 10.11.2015, č.j. 9 Afs 163/2015-44, či rozsudek ze dne 31.1.2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Jak uvádí Generální advokát Damas Ruis-Jarobo ve svém stanovisku ke spojeným věcem C-439/04, C-440/04 *Kittel* „Přitom ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitel těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH...Vždy jsou ale vedeny organizovaně“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2010, č.j. 9 Afs 83/2009-232).
50. Jak dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13.8.2020, č.j. 7 Afs 428/2019-39: „Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasazeno daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovaný 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).“

51. Žaloba obsahuje řadu dílčích námitek, které žalobce uplatňoval v průběhu celého daňového řízení a na něž již reagoval správce daně a žalovaný. Z ustálené judikatury správních soudů přitom plyne, že soudy nejsou povinny vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti žalobním tvrzením postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013 - 125). Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“. Žalobní námitky týkající se konkrétních dodavatelsko-odběratelských řetězců jsou prakticky totožné s námitkami uplatněnými v podaném odvolání a žalovaný již žalobci odpověď na jeho argumentaci poskytl. Napadené rozhodnutí v bodech 416 až 451 konkrétní námitky žalobce shrnuje a ke každé z uplatněných námitek poskytuje zevrubnou právní argumentaci, na kterou zdejší soud plně odkazuje, neboť s ní bez výhrad souhlasí. Žalovaný tedy řádně odvolací námitky žalobce vypořádal a jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Pokud jde o jednotlivé podvodné dodavatelské a odběratelské řetězce, správce daně je ve Zprávě o daňové kontrole popsal a u každého z nich identifikoval chybějící daň a nestandardní, rizikové znaky (tu zdejší soud odkazuje na Zprávu o daňové kontrole, str. 53 až 181, pokud jde o dodavatelské řetězce, a str. 182 až 245, pokud jde o odběratelské řetězce).
52. Vzhledem ke shora uvedenému zdejší soud uvede klíčové argumenty k podstatě věci, které ve svém souhrnu představují odpověď na dílčí argumenty žalobce, kterými podporuje svůj právní názor o tom, že správce daně nesplnil v daném případě své důkazní povinnosti.
53. Pro identifikaci podvodných řetězců je typické, že správce daně vychází z řady skutečností (které konkrétně co do jejich významu žalobce zpochybňuje), které jednotlivě samy o sobě podvod na DPH ještě neprokazují, nicméně z jejich vzájemného souhrnu plyne, že se o takový podvod jednalo. Tak tomu bylo i v nyní posuzované věci.
54. Je třeba zdůraznit, že není „... *povinností správních orgánů, či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.6.2019, č.j. 2 Afs 162/2018-43, „*společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu.*“. Tomuto požadavku správce daně dostál.
55. Při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba zjistit, zda k podvodu na dani

skutečně došlo, dále zda byl konkrétní daňový subjekt součástí podvodné struktury, a pokud byl, je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, tedy podle okolností zvážit, zda a případně jaká opatření po něm mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (tzv. „Axel Kittel test“, viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.5.2021, č.j. 4 Afs 355/2020-35). Zjištěné skutkové okolnosti přitom nelze přísně kategorizovat, neboť mohou být relevantní pro více podmínek naplnění uvedeného testu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2019, č.j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 13.8.2020, č.j. 7 Afs 428/2019-39, či ze dne 21.3.2013, č.j. 1 Afs 427/2017-48). Podle Nejvyššího správního soudu „*relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2 či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu...Nastalou skutkovou situací je vždy nutno posoudit komplexně a dopět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.8.2020, č.j. 7 Afs 428/2019-39).

56. Správce daně jako nestandardní okolnosti svědčící o tom, že k neodvedení daně v rámci daných obchodních případů došlo z důvodu podvodného jednání, identifikoval: a) *změnu chování* (obchodní strategie žalobce), b) *ceny*, c) *sklad „ROCHUS“* (podrobně zmapované fungování skladu v rámci dodávek žalobci od jeho dodavatelů), d) *tok peněz v řetězci*, e) *způsob přepravy zboží*, f) *daňové doklady*. Správce daně dále konkretizoval další rizikové faktory: poznatky získané z trestního stíhání, personální či kapitálová propojenost společností v řetězcích; zdejší soud pro větší přehlednost pokračuje v abecedním označení: g) *trestní stíhání* a h) *personální a kapitálová propojenost*.
57. Žalobce v podané žalobce zpochybňoval všechny tyto nestandardní okolnosti. V této souvislosti zdejší soud zdůrazňuje, že se jedná o výčet nestandardností, případně rizikových faktorů, které byly zkoumány za účelem prokázání existence podvodu. Nejedná se tedy o okolnosti, které by správce daně kladl žalobci k tíži, jak na mnoha místech žaloby žalobce mylně namítá a uvádí, že o těchto skutečnostech nemohl vědět. Ve světle výše citovaných judikатурních závěrů je nejprve povinností správce daně vymezit základní znaky podvodného jednání, a teprve poté identifikovat ty okolnosti, které musely být žalobci známy nebo o nich při vynaložení patřičné péče mohl vědět.
58. Správce daně může pro účely identifikace podvodných řetězců použít jak informace veřejně dostupné, tak informace získané vyhledávací činností. 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 posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci (§ 93 odst. 1 daňového řádu). V daňovém řízení tak lze jako důkazy použít i 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. Správce daně takto postupoval a využil kromě veřejně dostupných informací i zjištění z daňových řízení u jednotlivých obchodních společností v řetězcích, z výslechů svědků, z informací z mezinárodního dožádání (mimo jiné obdržel zápisnice od slovenského Kriminálního úřadu finanční správy o výslechu jednatelů slovenských odběratelů a svědeckou výpověď M. J., člena statutárního orgánu Podtatranská hydina

a.s. a zplnomocněného zástupce pěti odběratelů žalobce), a z informací od Policie ČR a Celního úřadu Zlín. Pokud jde o svědky navržené žalobcem, jejich výpovědi jsou shrnuty mimo jiné na str. 319 až 322 Zprávy o daňové kontrole.

59. Pokud jde o *a) změnu chování žalobce v letech 2012 až 2015*, tak správce daně poukázal na to, že od druhé poloviny roku 2012 je u žalobce patrný nárůst objemu deklarovaného dodání zboží do jiného členského státu a od konce roku 2011 pokles objemu zboží pořízeného z jiného členského státu a zároveň nárůst objemu nákupů zboží v tuzemsku. Tok zboží však zůstal zachován, změnila se jen struktura dodavatelů (na tuzemské). Zboží bylo i nadále žalobci dováženo přímo z jiného členského státu EU. Pokud správce daně uvedl, že k návratu k původnímu modelu došlo po zahájení trestního řízení se žalobcem a žalobce k tomu namítá, že tento důvod není pravdivý, tak k tomu zdejší soud uvádí, že je zcela nepodstatné, z jakého důvodu žalobce uvedený obchodní model opustil. Klíčový je popis tohoto obchodního modelu ve spojení s ostatními okolnostmi uvedených obchodů v rámci kontrolovaných období.
60. Pokud jde o *b) snížení ceny*, tak k tomu došlo u prvního pořizovatele zboží z jiného členského státu, obvykle v pozici *missing tradera*, který nakupoval zboží za cenu vyšší než prodával. Tu je třeba konstatovat, že správce daně s ohledem na postavení a zkušenosti žalobce na předmětném trhu správně dovodil, že žalobci muselo být známo, že od svých tuzemských dodavatelů nakupuje za nižší ceny, než za jaké prodávali jeho přímí dodavatelé z jiných členských států EU, nadto za situace, kdy dodavatelé žalobce měli nést i náklady spojené s přepravou zboží, které tudíž musely být zahrnuty v ceně. V danou dobu žalobce rovněž nakupoval zboží (kuřecí prsní řízek solený z Brazílie) z Dánska a Nizozemí přímo (str. 258 a 279 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně proto správně (kupř. na str. 290 Zprávy o daňové kontrole) odkazuje na účetnictví žalobce a na jeho orientovanost na daném trhu (pokud jde o znalost cen). Obchoduje-li nějaký obchodní subjekt „pod cenou“, není takový obchodní model udržitelný a jde o signál možného podvodu na DPH. Pokud žalobce v žalobě marginalizuje jednotkový cenový rozdíl zjištěný správcem daně (poukazem na pokles ceny kupř. z 3,10 EUR za 1 kg na 3,03 EUR za 1 kg), je třeba k tomu uvést, že se jednalo o nákupy ve velkých objemech a v milionech Kč (ostatně ze zpráv z „WhatsApp“ komunikace poskytnuté žalobcem plyne, že P. O. vyjednával s dodavatelem v jiném členském státě EU o snížení ceny i o jeden cent).
61. Pokud jde o *c) sklad „ROCHUS“*, ten nesloužil k faktickému skladování zboží, smlouvy o skladování (na pronájem skladovacích prostor) byly dodavateli žalobce uzavírány bezprostředně před zahájením obchodování se žalobcem, a po ukončení obchodní spolupráce již tito dodavatelé sklad ROCHUS nevyužívali. Z údajů v příjmkách a výdejkách zboží plyne, že zboží bylo bezprostředně po vystavení příjemky vydáno žalobci. Automobil zboží dovezl do skladu ROCHUS, kde bylo zboží skladníkem zkontrolováno, a ve většině případů bez přeložení pokračoval tentýž automobil se zbožím do skladu žalobce (cca 10 km od skladu ROCHUS, přestože měl žalobce dostatečné skladovací prostory, a jejich běžná provozní doba byla stejná jako ve skladu ROCHUS), doklady provázející zboží (dodací list, doklady CMR) zůstaly nadále u společnosti ROCHUS spol. s r.o. Nakládka zboží většinou probíhala přímo v mrazírnách dodavatele z jiného členského státu EU, např. v mrazírnách Sládkovičovo na Slovensku, v Dánsku a v Nizozemí. Správce daně rovněž poukázal na to, že žalobce prostorem pro skladování cca 10 km od skladu ROCHUS disponuje a že v letech 2013 až 2015 (tedy v období, kdy přímí dodavatelé ukládali své zboží pro žalobce ve skladu ROCHUS:

ERVIK, s.r.o., Ferrox Opportunities SE, GRAFT Trading s.r.o., HOPWOOD s.r.o., Klektáky s.r.o., LIBITIN Invest s.r.o., moondusk s.r.o., OK LINE s.r.o., Trading PPM, s.r.o., TRAMAL spol. s r.o. a Worldimpex s.r.o. – tabulka č. 6 Vybraní ukladatelé od 1.4.2013 do 31.12.2015 ROCHUS ve Zprávě o daňové kontrole) nedošlo u žalobce k výraznému navýšení obratu, k němuž by bylo nutno pronajmout další skladovací prostory, když k faktickému skladování zboží tu ani nedocházelo. Žalobce k tomu uváděl, že pronájem skladu ROCHUS byl výhodný, neboť tak kupř. nemusel plnit povinnosti vůči Státní veterinární správě v případě zásilek živočišného původu z jiného členského státu EU. To jistě může být jedním z aspektů volby určité obchodní strategie, nicméně ve světle všech zjištěných skutečností (včetně odposlechů od Celního úřadu Zlín) zdejší soud souhlasí s hodnocením pronájmu skladu ROCHUS coby účelového prvku podvodného řetězce.

62. Pokud jde o *d) tok peněz v řetězci*, tak zboží bylo hrazeno bezhotovostním převodem na účet dodavatele již v den dodání zboží (okamžitá splatnost faktur), v okamžiku připsání na bankovní účty obchodníka v pozici *missing trader* byly peněžní prostředky odeslány na bankovní účty dodavatelů – jednalo se o tzv. platby pozpátku. Daňové doklady přitom obsahují tatáž data vystavení, uskutečnění zdanitelného plnění a jeho splatnosti, přestože se jedná o milionové částky. Pokud jde o faktický tok, tak zboží kupř. šlo z mražení Sládkovičovo do skladu ROCHUS a k žalobci, fakturačně však od TENDERFOOD AB s.r.o., přes Lavatrici, s.r.o., LIBITIN Invest s.r.o. až k žalobci.
63. Pokud jde o *e) přepravu zboží*, tak to šlo z mražení dodavatele zboží z jiného členského státu EU přímo do skladu žalobce nebo do skladu společnosti ROCHUS. Doprava byla pro žalobce uskutečňována známými přepravci, kteří zajišťovali dopravu i přímo pro žalobce (dopravu ze skladu ROCHUS do svého skladu v Podolí si ve většině případů zajišťoval žalobce sám).
64. Pokud jde o *f) daňové doklady*, tak správce daně identifikoval neúplné doklady (chybí přesné místo a datum nakládky zboží, podpis a razítko odesílatele), u zboží zajištěného plombou byla plomba narušena až u žalobce, popř. ve skladu společnosti ROCHUS příslušným skladníkem. Tuzemští dodavatelé žalobce tedy zboží ani neviděli a ani jej nezkontrolovali. U některého zboží, kde žalobce potvrzoval převzetí zboží na dokladech CMR svým razítkem a podpisem, je jako odesílatel zboží uvedena jiná společnost (z jiného členského státu EU) než deklarovaný tuzemský dodavatel. V případě dodávek zboží do skladu ROCHUS nejsou doklady CMR založeny v účetnictví žalobce. Fakturační tok byl odlišný od fyzického pohybu zboží, na daňových dokladech nebyla uvedena podrobnější specifikace předmětu plnění a některé daňové doklady byly vystaveny ve zkušebních verzích účetních programů. Rovněž bylo zjištěno, že podmínky rámcových kupních smluv mezi žalobcem a jeho dodavateli nebyly dodržovány.
65. Pokud jde o poznatky získané správcem daně z *g) trestního řízení* (prohlídky u společnosti APIEMS s.r.o.), tak byla nalezena razítka různých společností, které byly zapojeny coby subdodavatelé do dodavatelských řetězců, dále bylo zjištěno, že z IP adresy v kanceláři byl umožněn i přístup do datových schránek několika obchodních společností, včetně společnosti CZECH GASTRO s.r.o. (protokol sepsaný Policií České republiky o vyhodnocení přístupů do datových schránek č.j. KRPZ-70310-99/TČ-2015-150081-BOT, který je přílohou úředního záznamu ze dne 24.5.2017, rovněž bod 166 napadeného rozhodnutí). Je třeba zdůraznit, že z pohledu zdejšího soudu jde o méně významné zjištění dokreslující fungování obchodních společností zapojených v podvodných

řetězcích (nikoli povědomí žalobce o zapojení v nich, jak namítá žalobce v žalobě), neboť nelze dovodit, jakého zdaňovacího období a jakých konkrétních transakcí v rámci dodávek pro žalobce se tyto poznatky týkají. I bez toho poznatku je však závěr správce daně o existenci řetězců zatížených podvodem na DPH dostatečně skutkově podložen.

66. Pokud jde o *b) nestandardní rysy dodavatelů a jejich propojenost*, správce daně poukázal na znaky spočívající ve virtuálním sídle dodavatelů, tito dodavatelé dále neměli funkční internetové stránky, nezveřejňovali účetní závěrky, jejich jednatele se často měnili a vykazovali pro svoji funkci nestandardní charakteristiky (věk, jiná než česká národnost, časté střídání v obchodních společnostech). Dodavatelé se střídali na pozicích subdodavatelů žalobce a někteří z nich neměli žádné zkušenosti s obchodováním s předmětnou komoditou ani dostatečné hmotné zázemí (z internetových stránek Státní veterinární správy plyne, že se jednalo o nově registrované subjekty, a kupř. dodavatel ERVIK s.r.o. a slovenští odběratelé nebyli u Státní veterinární správy registrováni vůbec). Lze souhlasit se žalobcem, že se vždy nejedná o skutečnosti, které by byly v rozporu se zákonem, nicméně ve smyslu výše citované judikatury se ve svém souhrnu jedná o typické rizikové znaky podvodných řetězců. V případě některých dodavatelů správce daně vyslechl jednatele a zjistil, že kupř. funkce jednatele společnosti RH ROYAL cook s.r.o. I. I. byla pouze formální a žádnou činnost pro uvedenou společnost nevykonával (str. 130 zprávy o daňové kontrole). Pokud jde o P. Z., jednatele FerroX Opportunities SE, a P. O., jednatele společnosti Trading PPM, s.r.o. a CZECHGASTRO s.r.o., ti se znali s jednatelem žalobce osobně a jejich společnosti se vyskytovaly v různých článcích řetězců (jako koneční dodavatelé i jako subdodavatelé mezičlánky). Ze zpráv z „WhatsApp“ komunikace (poskytnuté žalobcem) plyne, že P. O. jednatele žalobce v případě obchodů s Trading PPM, s.r.o. informoval o cenách zboží a průběhu vyjednávání o ceně s nizozemskou stranou (str. 324 až 325 Zprávy o daňové kontrole).
67. Správce daně v této souvislosti rovněž poukázal na propojenost obchodních společností MAX INTERNATIONAL a FEMAX (půjčování peněžních prostředků) a personální propojenost společností RH ROYAL COOK s.r.o. a CAVRIAGO INVEST s.r.o., a to pouze pro účely identifikace podvodných řetězců; nepoužil tyto poznatky k tíži žalobce v rámci tzv. vědomostního testu. Stejně tak lze odkázat na propojenost společností v rámci odběratelského řetězce na Slovensko prostřednictvím M. J. (řetězec „HYDINA SK“), který se rovněž se žalobcem řadu let znal, jak bude rozvedeno níže, či propojenost subjektů HYDINA SLOVENSKO s.r.o., BEST MEAT s.r.o. a MVDR. H. K. (str. 302 Zprávy o daňové kontrole).
68. Znaky podvodného jednání popsal žalovaný v bodu 181 napadeného rozhodnutí následovně: *„Dodavatelé přímých dodavatelů žalobce představovali uměle vložené články řetězce, přičemž jejich úloha spočívala v zajištění pozice prvního pořizovatele zboží z jiného členského státu, dále ve snížení ceny zboží v řetězci a jeho přefakturaci odvolateli, a také v umožnění získání daňového výhody v rámci podvodného jednání. Skutečnost, že se tyto společnosti staly pro své správce daně nekontaktní, vypovídají o podvodném jednání v řetězci, neboť ke zmizení určitého článku řetězce v případě podvodných řetězců dochází právě u článků typu missing trader, u kterých je detekována chybějící daň a které se stávají pro správce daně po uskutečnění šetřených plnění nekontaktní, přičemž do struktury daňových podvodů jsou vkládány za účelem znemožnění rozkrytí celého řetězce zapojených subjektů. Jejich podstatou a smyslem působení v podvodném řetězce je zahladit stopy po podvodu na DPH, případně zabránit správci daně tyto stopy dále prošetřit, a to právě tím že zmizí ze scény a pro správce*

daně se stanou nekontaktními. Zamezí tak komplexnímu prošetření daného případu a tím i přesnému vyčíslení úniku na dani. Dodavatelé odvolatele pak v řetězcích figurovali převážně na pozici tzv. buffera, který působil navenek jako běžný obchodník a vytvářel tak zdání legality plnění zasazených daňovým podvodem. Odvolatel pak zaujímal pozici brokera, tedy subjektu čerpající daňovou výhodu.“

69. Zdejší soud ve světle výše citované judikatury konstatuje, že správcem daně bylo dostatečně prokázáno, že k podvodu došlo, neboť byla identifikována chybějící daň, nestandardní znaky obchodní spolupráce v rámci řetězců a jednotlivých v řetězcích zapojených obchodních společností. Správce daně popsal jednotlivé subjekty v rámci řetězců vedoucích až k dodavatelům žalobce, včetně obchodní společnosti, u níž zjistil chybějící daň. Zároveň popsal u každé obchodní společnosti podrobně její fungování. Námitky žalobce týkající se nedostatečného zmapování a skutkového podložení existence jednotlivých řetězců tak nejsou důvodné; podle zdejšího soudu s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav ohledně existence těchto řetězců nebylo potřeba vyslechnout každého z jednatelů v řetězcích zahrnutých obchodních společností, jak namítá žalobce. Žalovaný v bodě 345 napadeného rozhodnutí uvedl: „V rámci zkoumání, zda předmětná plnění nebyla součástí podvodného řetězce, prvostupňový správce daně prověřoval jednotlivé subjekty zapojené do tohoto řetězce, včetně plnění jejich povinností vůči správci daně. Byly tak získány informace, které svědeckou výpovědí nelze nabravit. Plnění či neplnění daňových povinností dodavateli vychází ze spisu jednotlivých daňových subjektů, nikoliv z vyjádření těchto subjektů.“. Žalobní námitka vytykající neprovedení takových svědeckých výpovědí tedy není důvodná.
70. Pokud jde o prokázání toho, zda žalobce o podvodném jednání na DPH *věděl* nebo *vědět měl* nebo *mohl*, tak k závěru o účasti daňového subjektu na podvodu DPH postačuje, že daňový subjekt o účasti na podvodu nevěděl, ačkoliv vědět měl a mohl. Při tomto hodnocení vycházel správce daně i z těch ze shora uvedených nestandardností, které mohly být žalobci známy.
71. Správce daně přihlédl k tomu, že žalobce je jeden z největších dovozců mražených a chlazených potravin na tuzemském trhu, zná své dodavatele z jiných členských států a dlouhodobě s nimi spolupracuje. Žalobci musela být podezřelá cena masa, které mu nabízejí tuzemští dodavatelé, neboť tato cena byla pod úrovní ceny, za kterou ho dodávali dodatelé z jiných členských států EU do České republiky. Zdejší soud nemůže s ohledem na postavení žalobce na trhu a konkrétní skutková zjištění správce daně žalobci přisvědčit, že nemohl vědět, za jakou cenu nakupuje jeho přímý dodavatel. Namítá-li žalobce, že tvorbu ceny ovlivňuje řada faktorů, obecně s tím souhlasit lze, nicméně v posuzované věci došlo k ničím nevysvětlitelnému snížení ceny, a to včetně zahrnuté dopravy, u nových neproověřených střídajících se dodavatelů (někteří používali zkušební verze účetních programů), a přesto to nezbudilo u žalobce obezřetnost, kterou by se účasti v podvodném řetězci mohl vyhnout. Přestože tuzemští dodavatelé žalobci nabízeli nízkou cenu, žalobce s nimi neusiloval o dlouhodobou spolupráci (vyjma dodavatele Trading PPM, s.r.o.). Žalobce a dodavatelé zboží z jiných členských států EU přitom mohli obchodovat přímo (tu správce daně poukázal na nákupy uskutečněné žalobcem v daném období i přímo). Další okolností, o které žalobce věděl, bylo, že sklad ROCHUS nesloužil k faktickému uskladnění zboží a že zboží jeho dodavatelé fakticky nemohli ani zkontrolovat. Pokud jde o konkrétní veřejně dostupné informace o tuzemských dodavatelích, ty si žalobce mohl ověřit (z veřejných evidencí Státní

veterinární správy či obchodního rejstříku). Žalobce uzavíral rámcové smlouvy, které však nebyly vždy dodržovány (podmínky dodání, zaplacení za zboží). Správce daně k těmto objektivním okolnostem rovněž zařadil nedostatečnou specifikaci předmětu plnění (druh zboží, balení, číslo závodu) na dokladech, přestože se jednalo o milionové obchodní transakce uzavřené s neznámými a nezavedenými dodavateli. Ve věci předmětných řetězců byl daňový spis rovněž doplněn o přepisy telefonních hovorů od Celní správy České republiky (Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č.j. 46914/19/5300-22441-705341 ze dne 13.11.2019). Z této komunikace vyplývá manipulace s doklady provázejícími zboží, přepisování a upravování dokladů CMR na popud jednatele žalobce, což zdejší soud na rozdíl od žalobce nepovažuje za standardní, nýbrž za rys podvodných daňových řetězců; pozměněné doklady nadto ztrácí jakoukoli důkazní hodnotu. Ze zmiňovaných odposlechů vyplývá, že kupř. v únoru 2015 jednatel žalobce ke sdělení V. H. „*No dobře, ale já mám fakturaci na tabletu firmu*“ uvádí „*Tak to musíme vyměnit CMRáky...*“, a rámci rozhovoru to uvádí opakovaně („*...my přepíšeme CMRáky*“). Rovněž z odposlechů zaměstnanců skladu ROCHUS (kupř. v dubnu 2015) plynou nesrovnalosti v CMR týkající se dodávek od Trading PPM s.r.o. (nákupy přes P. O.). S argumentací, že žalobce neměl a nemohl mít povědomí o zapojení do podvodných transakcí na DPH s ohledem na právě uvedené, nemůže být žalobce úspěšný. Stejně tak není pravdou, že by žalobce s těmito přepisy telefonních odposlechů nebyl seznámen (viz Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č.j. 46914/19/5300-22441-705341). Vytýkali žalobce tomuto důkazu nedostatečnou formu, aniž by tuto námitku blíže zdůvodnil, tak zdejší soud k tomu uvádí, že správce daně hodnotil uvedený důkaz podle jeho obsahu a o jeho pravosti či věrohodnosti nevznikly žádné pochybnosti. V daňovém řízení lze jako důkazní prostředky použít i podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení (tedy i trestní řízení), nicméně důkaz mající původ v trestním řízení (odposlechy, svědecká výpověď apod.) nemůže být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57). Tomto požadavku správce daně v nyní posuzované věci nepochybně dostál, neboť shromáždil dostatek důkazů zejména vlastní činností.

72. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyloučil, že by se žalobce do podvodného jednání zapojil náhodou. Jak ostatně uvádí v napadeném rozhodnutí (bod 205 napadeného rozhodnutí): „*Z provedeného dokazování vyplývá, že účast odvolatele na podvodném jednání byla úmyslná, a proto není třeba se zabývat případnými opatřeními k prevenci účasti na podvodném jednání, která odvolatel měl přijmout a jeho dobrou vírou, neboť s ohledem na to, že o svém zapojení do podvodu nemohl nevědět, by přijetí jakýchkoliv opatření bylo pouze formálním aktem a dobrou vírou odvolatele by osvědčit nemohlo.*“. Tomuto závěru nemá zdejší soud s ohledem na důkazy opatřené správcem daně co vytknout, pouze zdůrazňuje, že „*forma zavinění*“ (v podobě úmyslu či nedbalosti) je pro posouzení účasti na podvodném jednání z hlediska daňového práva irelevantní a dle shora uvedené judikatury ji není třeba prokazovat; postačuje prokázat okolnosti, z nichž plyne, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl. S ohledem na shora uvedené byly u žalobce prokázány takové objektivní okolnosti, z nichž plyne, že žalobce o svém zapojení věděl.
73. Namítal-li žalobce, že správce daně měl postihnout předchozí články řetězce, tak k tomu zdejší soud uvádí, že to byl žalobce, kdo uplatňoval nárok na odpočet DPH a osvobození od DPH. S ohledem na citovanou judikaturu musí být nárok na odpočet DPH odepřen

subjektu, u něhož byla prokázána účast na podvodném jednání; takovým subjektem žalobce prokazatelně byl. Podle zdejšího soudu správce daně, jakož i žalovaný postupovali v souladu s výše citovanými judikaturními východisky, a jejich závěry jsou podloženy dostatečnými skutkovými podklady, mapujícími podrobně jednotlivé řetězce i způsob zapojení žalobce v nich. Zdejší soud proto s jejich závěry souhlasí.

74. Pokud jde o odběratelské řetězce, v jejichž rámci žalobce dodával zboží do jiného členského státu EU (na Slovensko) a v souvislosti s tímto plněním si uplatňoval osvobození od daně s nárokem na odpočet ve smyslu § 64 odst. 1 ZDPH, tak jeho přímí odběratelé na Slovensku nepodávali daňová přiznání k DPH, nebo vzniklou daňovou povinnost neuhradili, popř. u nich nebylo možno ověřit uskutečnění předmětných plnění pro nesoučinnost se správcem daně; šlo tedy o odběratele v pozici *missing trader*. Odběratelské řetězce byly označeny dle konečného odběratele. Jednalo se o to řetězce „HYDINA SK“ (str. 182 až 203 Zprávy o daňové kontrole), řetězce „Slovakia Food“ (str. 204 až 228 Zprávy o daňové kontrole) a řetězce GROSS CENTRUM (str. 229 až 241 Zprávy o daňové kontrole) a o jednoho přímého dodavatele DANER GASTRO s.r.o. (str. 242 až 245 Zprávy o daňové kontrole).
75. Správce daně stejně jako u dodavatelských řetězců identifikoval následující rizikové faktory těchto obchodů: a) *změna obchodního chování žalobce* (nárůst dodání zboží do jiných členských států EU v letech 2013 až 2015), b) *ceny* (cena zboží se u prvního přímého odběratele žalobce snížila, buď přímo nebo prostřednictvím slevy, přímý odběratel prodával zboží se ztrátou a následně se z něj stal tzv. *missing trader*), c) *tok peněz v řetězci* (splatnost u některých společností, kupř. Slovakia Food, byla ke dni vystavení daňového dokladu, zatímco u některých odběratelů, kde byl zplnomocněným zástupcem M. J., nebyla doba splatnosti dodržena, za společnost Central Log, s.r.o. nedoplatek uhradila společnost URSUS s.r.o.), d) *přeprava* (zboží žalobce dopravil přímo do skladu skutečného odběratele, často do mrazíren Sládkovičovo, nikoliv k odběrateli, fakturační tok byl od fyzického toku zboží odlišný /str. 39 až 43 Zprávy o daňové kontrole/), e) *daňové doklady* (není uvedena podrobnější specifikace plnění /chybělo balení, značka či varianta/), f) *výběr odběratelů* (virtuální sídlo, absence účetních závěrek, nemožnost zjistit předmět podnikání, odběratelé neměli internetové stránky, jejich jednatele se často měnili a byli činní v mnoha dalších obchodních společnostech, obchodní společnosti PPWIN s.r.o., CROSS CONSULTING, s.r.o., Access line s.r.o. a PROCON s.r.o. byly vymazány z obchodního rejstříku z důvodu fúze sloučením s jinou společností krátce po ukončení obchodní spolupráce se žalobcem, za více přímých odběratelů jednala tatáž osoba, která jednala se žalobcem, a současně obchody těchto odběratelů na sebe navazují, koneční odběratelé předmětného zboží na Slovensku byli zároveň i obchodními partnery žalobce), g) *soudní řízení* (rozsudky slovenských soudů ve věci žalob některých společností v řetězcích proti slovenské Finanční správě, v nichž jsou uváděny nestandardní obchodní praktiky těchto společností jako účast na podvodu DPH, uplatnění osvobození od DPH, aniž by bylo prokázáno dodání zboží mimo území Slovenské republiky), h) *personální propojenost*; správce daně a žalovaný poukázali na M. J., člena představenstva společnosti Podtatranská Hydina a.s., kterého žalobce řadu let znal a se kterým sjednával obchody za přímé slovenské odběratele žalobce (zplnomocněný zástupce společností v rámci řetězce „HYDINA SK“, tedy společností TrueCom, s.r.o., REVITAL Trade, spol. s r.o., ARS s.r.o., Central log s.r.o. URSUS s.r.o.). Za společnosti PPWIN s.r.o., CROSS CONSULTING, s.r.o., Access line s.r.o. a PROCON s.r.o. formálně jednal M. Š. Žalovaný poukázal mimo jiné na to, že jeho

podpis na čestném prohlášení předloženém žalobcem se diametrálně liší od jeho podpisu na zápisnici o podání vysvětlení u Kriminálního finančního úřadu finanční správy v Bratislavě. Ze zápisnice o podání vysvětlení vyplynulo, že M. Š. vystupoval u některých společností (PPWIN s.r.o., Access line s.r.o.) v pozici tzv. bílého koně, tedy za přívýdělek vystupoval jako statutární orgán obchodních společností, aniž by o jejich činnosti cokoli věděl (kupř. str. 210 Zprávy o daňové kontrole), některé společnosti zastupoval na základě zmocnění (CROSS CONSULTING, s.r.o. a PROCON s.r.o., jejichž jednatelka G. H. o činnosti těchto společností nic nevěděla a pouze zmocnila M. Š., str. 212 až 214 Zprávy o daňové kontrole). Pokud jde o M. J., ten za přítomnosti zástupce žalobce dne 11.12.2018 v rámci svědecké výpovědi potvrdil spolupráci se žalobcem s tím, že zastupoval jednotlivé odběratele v rozsahu plných mocí. Správce daně poukázal na to, že ač byl přímým konkurentem slovenských společností, aktivně se obchodování za ně účastnil (byl osobně přítomen u jednání o zahájení obchodní spolupráce, určoval místo vykládky, přebíral zboží, kontroloval dokumenty, zabezpečoval vykládku zboží apod.). Obchodní společnosti, za něž jednal na základě plné moci M. J., nevlastnily žádný majetek a neměly ani skladovací prostory. Cenu nakupovaného zboží určoval žalobce (str. 321 Zprávy o daňové kontrole). V rámci mezinárodního dožádání správce daně požádal o výslech jednatele GL TRANS s.r.o. M. Š., který potvrdil pouze to, že si chtěl vydělat 500 EUR, tak na sebe nechal napsat firmu, o jejíž činnosti a obchodech se žalobcem nic nevěděl (str. 310 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně rovněž za přítomnosti žalobce vyslechl M. Š., který však ve své výpovědi za přítomnosti žalobce jakoukoli spolupráci se žalobcem popřel a uvedl, že o něm nikdy neslyšel (str. 306 a 307 Zprávy o daňové kontrole). Žalobce, pokud jde o společnosti, za něž měl jednat M. Š., postupoval tak, že zboží (celkem za 88.6 mil. Kč) dodával stále na stejné místo, přičemž mu nebylo podezřelé, že odběratelé se postupně po cca 2,5 měsíci střídají. Pokud jde o jednatele dalších odběratelů, jednalo se kupř. o bezdomovce či osoby, které odmítly vypovídat, či o osoby v pozici tzv. bílého koně.

76. Pokud jde o vědomostní test, tak objektivní okolnosti svědčící o povědomí žalobce o možném zapojení do podvodných řetězců (body 311 až 322 napadeného rozhodnutí) spočívaly v tom, že přímí odběratelé žalobce odebírali zboží v řádech milionů korun; tito odběratelé se postupně v krátkém časovém sledu měnili. Za odběratele v rámci řetězce „HYDINA SK“ byl zplnomocněn k objednávání zboží a jednání se žalobcem M. J., kterého žalobce znal jako zástupce společností Podtatranská hydina a.s. Spolupráce žalobce a společností v řetězcích na sebe přímo navazovala, tzn. v okamžiku, kdy žalobce ukončil obchodní spolupráci s jednou společností zastupovanou daným zástupcem, nastoupila na její místo další společnost. Přitom dodací a platební podmínky zůstávaly stejné. Převzetí zboží bylo ve většině případů potvrzeno společnostmi Podtatranská hydina a.s., HYDINA SK s.r.o. nebo HYDINA SLOVENSKO s.r.o. v jejich skladech (dopravu zajišťoval žalobce nebo společnost Spolka Jawna Mikulec, která je odběratelem slovenské společnosti HYDINA SLOVENSKO). Tyto skutečnosti byly žalobci známy, a přesto si nijak neověřoval své odběratele. Za odběratele v rámci řetězce „Slovakia Food“ jednala dle dokladů tatáž osoba (M. Š.) a spolupráce žalobce s těmito odběrateli na sebe přímo navazovala (od září 2014 do srpna 2015). Pokud jde o GL TRANS, tak kupní smlouva, ani plné moci nejsou datovány, smlouva byla uzavřena s osobou, která již nebyla jednatelem, přestože se jednalo o více než stomilionovou spolupráci. Doprava zboží byla zajišťována žalobcem (tedy na jeho náklady), přestože dle uzavřené rámcové kupní smlouvy měl dopravu zajišťovat odběratel (byla tudíž promítnuta v ceně). Přímí

odběratelé se v čase měnili, koneční odběratelé, tj. slovenské společnosti, u kterých žalobce v rozporu se smlouvou zboží vykládal a které znal, zůstávaly shodné. Vzhledem ke znalostem žalobce (trh, ceny, relevantní subjekty) žalobce měl a mohl vědět, že se nejedná o standardní obchodní operace.

77. Pokud jde o přijetí opatření, která lze od žalobce rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho dodávky do jiného členského státu EU nejsou součástí daňového podvodu, tak žalobce neprokázal, že by nové obchodní partnery dostatečně prověřoval. Za výše popsané situace nelze obchodní spolupráci s pro něj neznámými obchodníky považovat za pouhé podnikatelské selhání nezkušeného obchodníka. Žalobci tak s ohledem na výše uvedené nelze dát za pravdu, že by správce daně povědomí o zapojení do podvodů na DPH neprokázal. S přihlédnutím k postavení žalobce na trhu (dlouholetý obchodník s danou komoditou, účastník mezinárodních veletrhů) a jeho zkušenostem nelze nevysvětlitelný výběr jeho odběratelů považovat za náhodné podnikatelské selhání a jeho výše popsané obchodní jednání za běžné a obezřetné.
78. Rovněž ve vztahu k jednotlivým slovenským řetězcům byla chybějící DPH jednoznačně identifikována. Pokud jde o její výši, nutno zdůraznit, že měl-li správce daně dostatečné podklady, vycházel z nich, ovšem pokud to nebylo možné, podle judikatury Soudního dvora EU (srov. bod 44 tohoto rozsudku) pro identifikaci chybějící daně postačí zjištění nesplnění formálních povinností daňových subjektů – nepodání přiznání k DPH, či nevedení účetnictví, které znemožní kontrolu DPH ze strany daňové správy (obdobně viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 28.7.2016, ve věci *Astone*, C-332/15, bod 44).
79. Žalobce v žalobě zpochybňoval znalost správce daně toho, co je v dané oblasti standardní, a je zřejmé, že chápání standardního podnikatelského chování žalobcem a správcem daně se liší. Zdejší soud však má závěry správce daně za správné, neboť správce daně postupoval v souladu se shora citovanou judikaturou a hodnotil konkrétní praxi žalobce coby zkušeného obchodníka, který s péčí řádného hospodáře činí obchodní a podnikatelská rozhodnutí, u nichž vyhodnocuje odpovídající míru rizika, na jehož základě se rozhodne, zda konkrétní obchod uzavře či nikoli, a to za účelem dosažení zisku. Zdejší soud nezpochybňuje, že praxe obchodníků na trhu bývá mnohdy dynamičtější a méně formální, často taktéž s nejistým výsledkem, nicméně prvkem společným pro obě strany je racionalita konkrétního jednání (rozhodnutí) a snaha o dosažení zisku. Žalobce byl osobou pohybující se na trhu s několikaletou zkušeností a snadněji tak mohl analyzovat rizikové faktory signalizující podvod na DPH v rámci konkrétního obchodního případu. Pokud ovšem žalobce coby dlouholetý obchodník postupoval tak, jak popsal správce daně, míra rizika, kterou zvoleným způsobem obchodování nesl, byla pohledem zdejšího soudu mimořádně vysoká a nejednalo se o ojedinělou spolupráci či snad o ojedinělé podnikatelské selhání.
80. V tomto směru nemůže být žalobce úspěšný s argumentem, že správce daně posuzoval konkrétní obchody s odstupem čtyř a více let od doby, kdy se tyto obchody realizovaly. Ze Zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, že by správce daně jakkoli pochybil, a žalobce neuvádí, jaké konkrétní zjištěné skutečnosti by správní orgány posuzovaly zkresleně. Namítá-li žalobce, že v letech 2013 až 2015 nebylo zřejmé, že se jedná o rizikové obchody, neboť prvotní informace ohledně možností daňových podvodů s masem se objevila koncem ledna 2016, ani tu mu nelze přisvědčit. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10.6.2015, č.j. 2 AfS 15/2014-59: „...*při obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to,*

v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasazeno podvody na DPH.“

81. Namítá-li žalobce, že nemohl znát dodavatele svých dodavatelů, lze mu přisvědčit, nicméně tato skutečnost na konstatování závěru ohledně jeho zapojení do řetězce podvodných společností nemá vliv, neboť v rámci tzv. vědomostního testu nebyly tyto informace použity k tíži žalobce, resp. nebyly z povahy věci použity vůbec. Pokud bylo správcem daně prokázáno, že žalobce změnil svoje chování (preferenci nákupů v tuzemsku oproti nákupům v zahraničí), tak taková změna chování v souhrnu s dalšími okolnostmi může být indicií k tomu, že jednání žalobce nebylo standardní; co bylo ze strany žalobce pohnutkou či impulsem k této změně chování či návratu k původnímu obchodnímu modelu, to již není třeba ve smyslu shora uvedených judikатурních závěrů prokazovat. Zdejší soud přisvědčuje žalobci, že otázka data splatnosti je odvislá od dohody smluvních stran. V nyní posuzovaném případě, tedy u obchodníka s dlouholetou zkušeností na trhu s masem, který obchoduje s novými, nezavedenými společnostmi, však byla zjištěná praxe v rozporu s péčí řádného hospodáře.
82. Zpochybňuje-li žalobce závěry správce daně ohledně přepravy zboží, je třeba konstatovat, že přepravu doprovázely neúplné nebo pozměňované přepravní listy (bod 175 napadeného rozhodnutí). Tvrzení žalobce, že se při tzv. prodeji na cestě postupně mění místo dodání i obchodníci, kteří zboží prodávají, a proto nejsou doklady řádně vyplněny a žalobce tomu nepřikládá dostatečnou váhu, ve světle všech zjištěných okolností nesvědčí o praxi řádného hospodáře. Přestože lze přisvědčit žalobci, že obsah daňových dokladů co do podrobnější specifikace zboží (značka, identifikace brazilského závodu) nebyl v rozporu se zákonnými požadavky, tyto doklady s ohledem na komoditu a objem zboží nedostatky vykazovaly a žalobce o těchto nedostatcích věděl (bod 178 napadeného rozhodnutí). Na základě právě těchto dokladů žalobce hradil dodávky zboží v řádech milionů Kč novým a nezavedeným obchodním partnerům, v situaci, kdy si je ani nemohl řádně zkontrolovat, a přitom šlo o zboží „pod cenou“.
83. Pokud jde o uzavírání písemných smluv, tak podle Nejvyššího správního soudu *„Pokud stěžovatel dále uvádí, že písemná smlouva nemůže zvýšit míru bezpečnosti uzavřené transakce, je tento názor nesprávný. Ačkoli forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Na okraj zdejší soud dodává, že faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je větší plnění, je v současnosti uzavírána písemně. Existence jasné listinné dokumentace obchodních případů může být mimoto zohledněna i v daňovém řízení, např. při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ústní smlouvy mohou být součástí obchodní praxe a nelze jejich uzavírání a priori považovat za přítěžující okolnost. Pokud ale jiné objektivní skutečnosti nasvědčovaly o zapojení stěžovatele do karuselového podvodu, identifikovaly daňové orgány ústní smlouvy oprávněně jako doklad o nedostatečné opatrnosti stěžovatele. Pokud pak ani stěžovatel nebyl schopen dostatečně prokázat důvody, proč zvolil pro své závazky ústní formu, a zároveň neuvedl ani jiná opatření, která přijal k zabránění své účasti na daňovém podvodu (srov. níže), kasační soud souhlasí s žalovaným, pokud absenci písemných smluv považoval za další skutečnost svědčící pro odepření nároku na odpočet DPH.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.1.2016, č.j. 2 Afs 233/2015-47). Namítá-li žalobce, že tyto smlouvy nebyly uzavírány proto, že jednal s důvěrou

v poctivost druhé strany, lze s ohledem na výše shrnuté okolnosti konstatovat, že není zřejmé, z čeho tato důvěra měla plynout; důvěra k novým neproověřeným značně rizikovým obchodním partnerům spíše indikuje, že žalobci bylo při výběru dodavatelů v podstatě jedno, s kým bude (v rádech milionů Kč) obchodovat. U těchto subjektů byly i v době uzavírání obchodů se žalobcem identifikovány okolnosti, které samy o sobě nejsou nezákonné, nicméně jsou objektivně způsobily vzbudit podezření u obchodníka s letitou zkušeností na trhu v okamžiku jeho obchodování v milionových částkách (subjekty „bez historie“, virtuální sídlo, všeobecný nebo nedohledatelný předmět podnikání, absence internetových stránek a reklamy, nezveřejňování účetní závěrky u některých společností, nové založení a nezkušenost na trhu, to vše ve spojení s cenovou nabídkou nižší než od dodavatelů z jiných členských států EU).

84. Co se týká odkazů žalobce na trestní řízení, tak jeho průběh či vyústění nejsou pro nyní posuzovanou věc podstatné. Podstatné jsou pouze důkazy, které byly hodnoceny v daňovém řízení ve světle výše citované daňové judikatury ohledně odepření nároku na odpočet DPH (ev. osvobození od DPH).
85. Namítá-li žalobce, že byl odmítnut jako důkaz jím zpracovaný přehled cen, tak žalovaný k tomu v bodě 351 napadeného rozhodnutí uvedl: *„Odvolací orgán přezkoumal předložený přehled cen, ačkoliv prvostupňový správce daně měl ceny zboží dostatečně zjištěny a navíc není zřejmá autenticita předloženého přehledu. Sestava dle výše ceny nemá objektivní hodnotu, neboť jiná cena na trhu byla v roce 2012 a jiná v roce 2013 a rozptýl v této sestavě jsou roky 2008-2019. Autentická sestava seříděná dle data nákupu zboží by měla větší vypovídací hodnotu. Ze sestavy vyplývá vývoj cen... Ohledně cen je ovšem podstatná skutečnost, že které se odvolatel nevyjadřuje, tj. že odvolatel nakupoval zboží za cenu, která byla nižší, než cena, za kterou bylo toto konkrétní zboží nakoupeno z jiného členského státu.“* Zdejší soud k této námitce uzavírá, že nestandardnost ceny byla vypořádána v bodu 60 tohoto rozsudku. Ani tato námitka tak není důvodná.
86. Odmítl-li žalovaný vyslechnout každou osobu ze statutárních orgánů obchodních společností zapojených v dodavatelských řetězcích, tak nepochybil, neboť takové dokazování by s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav bylo nadbytečné, stejně jako opatřování dalších žalobcem blíže nespecifikovaných odposlechů získaných Policií ČR, nad rámec těch, kterými bylo dokazováno v odvolacím řízení.
87. Pokud jde o výsledky svědků navržené žalobcem k vyvrácení výpovědí a vysvětlení P. Z. (str. 322 až 323 Zprávy o daňové kontrole), tak není podstatné, že (zda) podvody na DPH organizoval P. Z.; provedení důkazu spisem Policie ČR (k prokázání podílu jednotlivých osob na podvodech řízených P. Z.) má zdejší soud ve shodě se žalovaným rovněž za nadbytečné. Pokud jde o P. Z., statutární orgán Ferrox Opportunities SE, tak ze skutkových podkladů, které získal správce daně, vyplynulo, že P. Z. se s jednatelem žalobce znal a že spolu projednávali detaily ohledně vzájemných obchodů; uvedené je v souladu s dalšími zjištěními správce daně a pro účely daňového řízení není potřeba nikterak rozkrývat míru „organizátorství“ jednotlivých zástupců obchodních společností či jejich statutárních orgánů v obchodech zasažených podvodem na DPH.
88. Pokud jde o námitku zneužití místního šetření, tuto námitku odmítl již žalovaný (v bodě 400 napadeného rozhodnutí) s tím, že v rámci místního šetření (ve skladu ROCHUS a u žalobce) správce daně zajišťoval toliko listinné důkazy a skladové evidence. Stejně tak pokud správce daně učinil dožádání za účelem zjištění, zda společností KENDY CZ s.r.o.

a MEGA TRUCKING BOHEMIA spol. s r.o. byly provedeny přepravy zboží, a dostalo se mu odpovědi, v níž byly tyto přepravy potvrzeny, žalobce takovým postupem nebyl nijak zkrácen na svých procesních právech. Pokud jde o vyjádření MVDr. C., pracovnice Státní veterinární správy ve Zlíně, ani tu zdejší soud neshledal pochybení správce daně ani žalovaného, pokud nebyla vyslechnuta jako svědek. S ohledem na její postavení coby veterinárního dozoru by nemohla její svědecká výpověď přispět k objasnění skutkových okolností; MVDr. C. byla dotazována ohledně zákonných povinností při obchodování s potravinářským zbožím.

89. Namítá-li žalobce, že si správce daně opatřil zápisy o podání vysvětlení osob (jednajících za slovenské odběratele) poskytnuté Kriminálním úřadem slovenské finanční správy, které však nejsou pro daňové řízení použitelné, tak s tím zdejší soud nesouhlasí, jak již uvedl v bodu 71 tohoto rozsudku. Namítal-li žalobce, že si správce daně takto od orgánů činných v trestním řízení „opatřil“ výslech P. Z., tak zdejší soud poukazuje na to, že zásadním pro správce daně byly skutečnosti týkající se společnosti FerroX Opportunities SE (str. 68 až 73 Zprávy o daňové kontrole). Pokud jde o další důkazy získané od orgánů činných v trestním řízení, jednalo se zejména o účetnictví žalobce. Žalovaný k obdobné argumentaci (zpochybňující použitelnost protokolů o ústním jednání a zápisy o podaném vysvětlení) v bodu 407 napadeného rozhodnutí uvádí: *„Všichni ...uvedení (G., K., H., Z.) uvádí, že spolupracovali s odvolatelem tak, jak vyplývá z daňových dokladů (pozn. podtrženo soudem). Tyto důkazní prostředky tedy potvrzují naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet odvolatelem. Co má odvolatel konkrétně na mysli, když uvádí, že výpověď P. Z. vyvrací výpovědi p. G., M. K. a paní H., není v odvolání uvedeno. V každém případě ale prvostupňový správce daně skutečnosti, na základě kterých uzavřel daňovou kontrolu se závěrem, že odvolatel věděl, popř. vědět měl a mohl o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu na DPH, zjistil hodnocením všech důkazních prostředků, které byly (nebyly) předloženy odvolatelem či získány prvostupňovým správcem daně. Tento závěr není postaven (pouze) na těchto výpovědích nebo podání vysvětlení pana P. Z. Vyhodnocení skutečností vyplývajících z jednotlivých výpovědí a vysvětlení je uvedeno ve Zprávě o kontrole a předmětné listiny jsou zařazeny ve spisu odvolatele.“* Stejně tak žalovaný podrobně v bodech 199 až 202 napadeného rozhodnutí zdůvodnil neprovedení důkazů v podobě výslechu dalších svědků a vysvětlil, že z důvodu postavení Martina Kováře coby jednatele žalobce nelze provést důkaz jeho výslechem coby svědka. K návrhu žalobce pak žalovaný vyslechl jako svědky P. O. a A. K. (skladníka ROCHUS), což však již nic podstatného nepřineslo, a obsah svědeckých výpovědí byl žalovaným správně vyhodnocen (bod 201, 203, 342 a 343 napadeného rozhodnutí). Namítá-li žalobce, že žalovaný jejich výpovědi vyhodnotil v rozporu s jejich obsahem a zohlednil jen jím vybrané pasáže, tak tuto námitku žalobce uplatnil již v odvolání, žalovaný jí nepřisvědčil, a rovněž zdejší soud na hodnocení uvedených svědeckých výpovědí neshledává žádnou nesprávnost. Žalovaný mimo jiné vyšel z toho, že A. K. se na naskladnění a vyskladnění zboží ve skladu ROCHUS domlouval přímo se zaměstnanci žalobce, což vyplývá i z odposlechů telefonních hovorů mezi A. K. se zaměstnancem žalobce R. K. Pokud jde o výslech P. O., z něho vyplynulo, že se se žalobcem znal, komunikoval s ním o obchodech, že zboží nevezl přímo k žalobci, protože nad ním chtěl mít kontrolu a protože „s přihlednutím k požadavkům SVS jsme se na tomto postupu nedomluvili“. P. O. věděl, z jakého členského státu EU zboží jede, uváděl to v hlášeních pro Státní veterinární správu. Žalovaný k těmto důkazům zdůraznil, že z nich nic nového, co by již nebylo zjištěno

správce daně, nevyplývalo. Zdejší soud k tomu uzavírá, že v hodnocení důkazů správcem daně nespátňuje žádné pochybení.

90. Pokud jde o tvrzení žalobce o tom, že správce daně zasílal mezinárodní dožádání slovenské daňové správě s „jasnými předpojatými závěry“, tak nic takového z obsahu žádostí o mezinárodní spolupráci neplyne a nadto žalobce nekonkretizuje, z čeho přesně by měla předpojatost vyplývat. Správce daně se dotazoval vždy s cílem potvrdit u zahraničních daňových subjektů tvrzení žalobce (v návaznosti na obsah daňových dokladů), získat jejich daňové doklady a další informace o faktickém průběhu obchodních transakcí (kdo se žalobcem jednal, kdo přebíral zboží, zda byla podána daňová přiznání), eventuálně správce daně požadoval provedení výslechu svědků v jiném členském státu EU. Podle § 17 daňového řádu může místně příslušný správce daně dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Tento zákonný požadavek byl v případě mezinárodních dožádání v nyní posuzované věci splněn. Ani tato námitka tedy není důvodná.
91. Žalobce rovněž správci daně vytýká, že nařídil výslech některých svědků, ale nakonec je nevyslechl. I k této námitce se již vyjádřil žalovaný (bod 405 napadeného rozhodnutí) tak, že tyto svědky již opakovaně nepředvolával (popř. nenechal předvést), neboť hodnotil průběžně zjištěné skutečnosti a získané důkazy a po jejich vyhodnocení již nepovažoval výslech daného svědka za nezbytný pro zjištění skutkového stavu věci. Takovému postupu nemá zdejší soud co vytknout.
92. Pokud jde o námitky týkající se svědecké výpovědi M. J., žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 406) vysvětlil důvody, proč výslech tohoto svědka proběhl až dne 11.12.2018. Součástí správního spisu je protokol ze dne 20.2.2019, č.j. 298381/19/3309-60561-705674, z něhož plyne, že se zástupcem žalobce byla projednávána Zpráva o daňové kontrole, kde byl žalobce seznámen se skutečností, že dne 8.2.2019 byla správci daně doručena výpověď svědka – M. J. (odpověď na L3, č.j. 231040/19/3309-60561-705674), která se uskutečnila na základě požadavku žalobce a u které byl prostřednictvím zástupce přítomen. Nadto byl žalobce správcem daně informován o tom, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Žádné procesní pochybení, pokud jde o opatření tohoto důkazu, tedy zdejší soud neshledal.
93. Pokud žalobce namítá, že správce daně dezinterpretoval obsah „WhatsApp“ komunikace mezi jednatelem žalobce a P. O. ze dne 30.4.2015 ohledně vědomosti o snížení ceny v daném obchodním případě, tak tuto námitku již shledal důvodnou žalovaný (bod 408 napadeného rozhodnutí), nicméně tato skutečnost nemá žádný vliv na zjištění ohledně existence podvodu a účasti žalobce na tomto podvodném jednání. Stejně tak zdejší soud odkazuje na bod 409 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vysvětluje, že argument žalobce, že obchodník svého dodavatele tají, v kontextu znalosti žalobce o původu zboží, nemůže mít vliv na závěr o možné vědomosti žalobce o zatížení těchto transakcí podvodem na DPH.
94. Zpochybňuje-li žalobce hodnocení důkazů – svědeckých výpovědí jak M. J., tak jednatelů REVITAL TRADE, spol. s r.o., ARS s.r.o. a URSUS s.r.o. (str. 321 Zprávy o daňové kontrole), ani tu mu nelze přisvědčit; všichni shodně vypověděli, že udělili plnou moc k zatupování M. J. Namítá-li žalobce, že správce daně záměrně vybíral konkrétní svědecké výpovědi, tak s tím zdejší soud nesouhlasí. Zda byly předkládány falešné

doklady – občanské průkazy, listiny s notářským ověřením podpisu – již není pro nyní posuzovanou věc podstatné. Žalobce si měl v případě zahájení obchodní spolupráce ověřit, kdo je oprávněný jednat jménem neznámé nezavedené společnosti, s níž hodlal obchodovat. Proto pouhé tvrzení žalobce, že mu byly zřejmě předkládány falešné doklady nemůže na správnosti závěru správce daně a žalovaného ve světle všech zjištěných skutečností nic změnit.

95. Namítá-li žalobce, že správce daně při identifikaci daňového podvodu nebere v potaz důkazy, které byly provedeny zřejmě v jiných daňových řízeních u společností, které správce daně zařazuje do řetězců, v nichž došlo k podvodu na DPH, tak se jedná o natolik obecnou a ničím nepodloženou argumentaci, že na ni zdejší soud nemůže reagovat jinak než, že všechny důkazy ve vzájemném souhrnu podávají komplexní obraz a průběhu obchodních transakcí v rámci jednotlivých řetězců a další dokazování je proto nadbytečné.
96. Pokud jde o námitku, že správce daně sám účelově vytvořil obchodní řetězec, kde figuruje na konci žalobce, tak existence řetězců (přeprodávání zboží mezi několika obchodními společnostmi) plyne z listinných důkazů. Argument žalobce, že se zbožím dále obchodoval, na existenci dodavatelských řetězců nemůže nic změnit. S ohledem na shora uvedené zdejší soud konstatuje, že námitka žalobce, že správce daně zneužil při provádění dokazování a hodnocení důkazů své postavení a že byly porušeny základní principy daňového řízení, není důvodná.
97. K odkazu žalobce na to, že byl rozsudkem Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 25.5.2020, sp. zn. 61 T 13/2019, zproštěn obvinění v plném rozsahu co do obchodů s korporací Ferrox Opportunities SE, zdejší soud znovu opakuje, že daňové řízení a trestní řízení představují zcela samostatná řízení, která se liší jak svým předmětem tak důkazními standardy, a závěry rozsudku trestního soudu (který nadto žalobce nedoložil) jsou ve vztahu k dostatečně zjištěnému skutkovému stavu z hlediska posouzení splnění podmínek pro omítnutí nároku na odpočet DPH (a osvobození od DPH) bez významu.
98. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

99. O nákladech řízení bylo rozhodnuto 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 žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. listopadu 2022

David Raus v.r.
předseda senátu