



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferfeckého a Mgr. Martina Bobáka ve věci

žalobce: **FOSTRADE s.r.o.**, IČ: 03254194
sídlem Olivova 1397/5, Praha 1
zastoupen advokátkou JUDr. Šárkou Veskovou
sídlem Brněnská 300/31, Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2021, č. j. 32478/21/5300-21442-712243

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí vydaná Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“). Jednalo se o dodatečné platební výměry ze dne 29. 4. 2019, č. j. 4137013/19/2001-52523-110516, č. j. 4137177/19/2001-52523-110516, č. j. 4137907/19/2001-52523-110516, č. j. 4138041/19/2001-52523-110516; č. j. 4138200/19/2001-52523-110516, č. j. 4138339/19/2001-52523-110516, č. j. 4138874/19/2001-52523-110516 a č. j. 4139032/19/2001-52523-110516.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

2. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal daňová přiznání za zdaňovací období červenec 2015 až únor 2016, ve kterých uplatnil nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“), mimo jiné na základě přijatých dokladů od dodavatele BLACK TRADE s.r.o. (dále jen „BLACK TRADE“) z přijatých zdanitelných plnění – dodávka hovězího, vepřového a kuřecího masa, vybavení prodejny, ojetý osobní automobil, mikroutr, nůž kutrový. Správce daně dne 19. 10. 2016 v rozsahu těchto plnění zahájil daňovou kontrolu, na základě níž dospěl k závěru, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění, protože neprokázal, že mu byla poskytnuta dodavatelem deklarovaným na předložených daňových dokladech, tedy konkrétně BLACK TRADE. Tato svá zjištění správce daně shrnul do zprávy o daňové kontrole č. j. 846775/19/2811-00560-608456 (dále jen „zpráva o kontrole“). Správce daně doměřil daň za uvedená zdaňovací období v celkové výši 2 530 092 Kč. Současně s tím uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 506 016 Kč.

II. Napadené rozhodnutí

3. V napadeném rozhodnutí žalovaný poté, co dříve se svými závěry žalobce seznámil, uvedl, že v případě plnění ve formě dodávek masa nedisponuje pochybnostmi takové intenzity, aby mohl uzavřít, že žalobce nepřijal předmětná plnění tak, jak deklaruje na předložených daňových dokladech. V případě ostatních plnění setrval na závěru, že žalobce dostatečně neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH z těchto plnění. Na základě toho žalovaný odůvodnění napadeného rozhodnutí dále rozdělil na část týkající se obchodu s masem a na část o ostatních plněních.
4. Ačkoli žalovaný potvrdil, že žalobce splnil hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet DPH u plnění spočívajících v dodávkách masa, dospěl k závěru o tom, že tato plnění byla zasažena daňovým podvodem. V případě obchodu s masem podle žalovaného probíhaly transakce podle schématu: dodavatelé z Polska – DRASYS s.r.o. (dále jen „DRASYS“) – BLACK TRADE – žalobce.
5. Žalovaný upozornil, že od stejných polských jatek jako žalobce nakupovala společnost ALIMA-CZ s.r.o. (dále jen „ALIMA“). Žalobce a ALIMA přitom byly personálně propojené (např. vzájemné vystřídání jednatelů a zaměstnanců, totožná provozovna i předmět podnikání). Výše předestřený obchodní model (BLACK TRADE jako dodavatel a DRASYS jako subdodavatel) podle žalovaného používala i ALIMA, kterou v důsledku vedeného trestního řízení ve věci krácení daně následně nahradil žalobce. Žalovaný je tak, na základě praxe prováděné společností ALIMA, přesvědčen, že obchody mezi žalobcem a BLACK TRADE byly vytvořeny pouze účelově.
6. Žalobce měl s BLACK TRADE uzavřenou pouze rámcovou smlouvu a kupní smlouvy na jednotlivé transakce tak uzavírány nebyly (resp. nebyly písemně). Žalovaný dále upozornil, že BLACK TRADE byla od 28. 10. 2016 do 13. 8. 2018 nespolehlivým plátcem; sídlí na virtuální adrese a její jednatel do návrhu na oddlužení své osoby uvedl, že BLACK TRADE nebyla v období předmětných zdaňovacích období činná. Žalovaný je přesvědčen, že se BLACK TRADE stala úmyslně nekontaktní, aby správci daně zabránila prošetření předmětných transakcí. Obdobné závěry žalovaný učinil i ve vztahu k DRASYS, která byla nakonec dne 7. 11. 2017 vymazána z obchodního rejstříku. Žalovaný taktéž upozornil na nesrovnalosti u daňových a přepravních dokladů, kdy na daňových dokladech byl jako odběratel uveden žalobce, ale na přepravních dokladech polského dodavatele ke stejnému plnění jako odběratel uvedena jiná společnost, zejména DRASYS.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

7. O podezřelosti předmětných transakcí svědčí podle žalovaného i svědecké výpovědi jednatele BLACK TRADE pana R. Č. a jednatele DRASYS pana M. Š., jež žalovaný označil za nevěrohodné a účelové ve prospěch žalobce. Z výpovědi svědka pana K. C., kterou provedl polský správce daně, podle žalovaného vyplývá, že to byl žalobce, kdo od polských jatek přímo odebíral předmětné plnění. Žalobci byly přímo společně s masem zasílány i daňové doklady a nazpět do Polska byla zasílána platba v hotovosti.
8. Rovněž z pohledu vědomostního testu měl žalovaný za to, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní nestandardních transakcí a může se tak potenciálně účastnit podvodu na dani (žalobce v obchodním řetězci zaujal místo za společnost ALIMA, obchodoval s masem se společností s rizikovými znaky, bez podrobné smlouvy, s doklady s chybami a tomuto dodavateli platil v hotovosti).
9. V případě ostatních plnění, u kterých si žalobce též uplatnil nárok na odpočet daně, žalovaný zopakoval, že správce daně u nich shledal pochybnost, zda žalobce tyto fakticky od BLACK TRADE přijal. K tomuto závěru dospěl mimo jiné na základě zjištění o pochybné existenci BLACK TRADE. Podle žalovaného došlo správně k přenesení důkazního břemene na žalobce, který měl prokázat pravdivost svých tvrzení o přijatých předmětných zdanitelných plněních. Žalobce jej ale neunesl, zvláště pokud ze svědecké výpovědi jednatele dodavatele R. Č. vyplývá, že tento předmětná plnění ve prospěch žalobce nepotvrdil – byl si vědom pouze dodávek masa.

III. Žaloba

10. V žalobě žalobce nejprve upozornil na skutečnost, že napadené rozhodnutí obsahuje zřejmě okopírované části z jiných rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je nadto zcela obecné a nepřezkoumatelné.
11. Podle žalobce nebyly splněny podmínky pro závěr o jeho účasti na daňovém podvodu. Správce daně navíc provedl kontrolu účelově jen ve vztahu k dodavateli BLACK TRADE, který ale pro žalobce není výlučným a ani významným dodavatelem masa (závazky vůči němu tvoří cca 17 % všech závazků). Žalobce řádně plnil a plní své daňové i jiné právní povinnosti, nelze mu tudíž bezdůvodně přičítat odpovědnost za neplnění povinností jiným subjektem.
12. K vlastní podstatě věci pak žalobce blíže uvedl, že nesouhlasí s tím, že by BLACK TRADE byla právním nástupcem společnosti ALIMA. Žalobce také nikdy nebyl a není s ALIMA právně propojen, pro zpracovatelskou činnost byly pouze využity již předem vybavené prostory provozovny v Písečné. Žalobce dodal, že tyto ale nejsou prostory ALIMA, což bylo osvědčeno i nájemními smlouvami. Ani úvaha nad zaměstnáním totožných zaměstnanců není správná, protože je třeba vycházet z omezených možností na pracovním trhu v daném místě a oboru. Obdobné platí u dodavatelských vztahů. Trestní řízení proti ALIMA a obžaloba R. Č. nastaly až po kontrolovaném období; totéž platí pro status BLACK TRADE jako nespolehlivého plátce. Žalobce dodal, že o problémech R. Č. nevěděl, protože k jejich zveřejnění došlo až 14. 2. 2017.
13. Dále žalobce namítal, že R. Č. jako jednatel BLACK TRADE, která byla výhradním dodavatelem masa z jatek Lubik z Polska, potvrdil realizaci obchodů s masem s tím, že BLACK TRADE se stala nečinnou až od dubna 2016. Správce daně měl a mohl zjistit, že BLACK TRADE nebyla nečinná, když v předmětném období podávala daňová přiznání. Činnost této společnosti potvrdil jak svědek K. C., tak i R. Č. Správní orgány tak

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

opomněly pro posouzení věci rozhodné skutečnosti; svévolně hodnotily jen některé důkazy a vykládaly je účelově, například nepřipustně interpretovaly svědecké výpovědi. Žalobce upozornil na údajně opomenutý důkaz v podobě výpovědi MVDr. M. M. (pracovníka Státní veterinární správy), který potvrdil účast R. Č. při předání masa při vykládkách v provozovně žalobce. Ohledně zapojení společnosti DRASYS žalobce připustil, že to bylo nadbytečné, její zapojení ovšem inicioval pan R. Č., žalobce to nemohl ovlivnit, přičemž z provedených důkazů nevyplývá, že by zapojením BLACK TRADE a DRASYS mělo dojít k navýšení ceny zboží. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že správní orgány vycházely z výsledků, které nebyly provedeny v tomto správním řízení, ale jedná se o výsledky, které provedly orgány činné v trestním řízení ve věci jiného subjektu, a jako takové měly podléhat mlčenlivosti (například šlo o výsledky M. Š.).

14. Platby v hotovosti vnímá žalobce jako nejbezpečnější při předání zboží (obě strany mají jistotu, že obdrží předmětná plnění), navíc v oblasti gastronomie je tento způsob úhrady obvyklý. Nadto žalobce všechny pokladní doklady k platbám v hotovosti správci daně při kontrole předložil, když

žalovaný je jako důkaz opominul. Žalovaným tvrzené nesrovnalosti na dokladech o místu dodání byly způsobeny jednak tím, že žalobce v kontrolovaném období zahájil odběr masa od BLACK TRADE a zároveň zahájil činnost v provozovně v Písečné. Žalobce přesto vynaložil snahu o jejich opravu. Správní orgány nevzaly vůbec v úvahu, že prodej masa je specifický tím, že k expiraci tohoto zboží dochází již za 3 dny, navíc jsou s tímto druhem zboží spojeny další administrativní činnosti (například oznamovací povinnost a kontrola jiného správního orgánu). Proto byl zvolen způsob distribuce přímo k žalobci jako zpracovateli masa bez předchozích faktických předání mezi jednotlivými subjekty smluvního vztahu. Vystavené doklady ale podle žalobce svědčí o tom, že se jednotlivé subjekty na smluvních vztazích nějak podílely.

15. Žalobce dodal, že v řízení nebyla prokázána jeho vědomost o možnosti existence podvodu na dani. Není zřejmé, že BLACK TRADE v kontrolovaném období vykazovala jakékoliv rizikové znaky. Žalobce byl po celou dobu v dobré víře, když z obsahu spisu nevyplývá, že by mohl vědět o podvodném jednání.
16. V případě ostatních plnění žalobce poukázal na to, že tato zdanitelná plnění byla doložena stanoveným způsobem ve formě daňového dokladu. Žalobce navíc předmětem plnění disponuje a okolnosti dodání byly doloženy jednatelem žalobce M. Urbánkem a dalšími svědky. Správní orgány v tomto případě podle žalobce postupovaly v rozporu s § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „**daňový řád**“). Dále v rozporu s pravidly dobré správy a principy daňového řízení nepřihlédly k dokladům prokazujícím žalobcův nárok, a přenáší tak na žalobce odpovědnost za postup jiných subjektů.
17. Žalobce uzavřel, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy a nemá v nich oporu. Proto navrhnul zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu, jakož i rozhodnutí správce daně.

IV. Vyjádření žalovaného a další podání stran

18. Žalovaný ve **vyjádření k žalobě** stran svých závěrů odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že v něm provedl zevrubné vyhodnocení všech relevantních skutečností vedoucích k závěru o podvodu na DPH v případě obchodu s masem. Zmínku o jiném předmětu plnění žalovaný označil za zjevnou chybu v psaní, jež neměla vliv na celkový kontext či srozumitelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný též předeslal, že je na Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

úvaze správce daně, jakou daň a za jaké zdaňovací období a v jakém rozsahu bude prošetřovat.

19. V předmětném případě byla naplněna základní podmínka existence podvodu, a to chybějící daň u společnosti DRASYS, která sice skutečně plnění přiznala, ale daňovou povinnost již neuhradila. Žalovaný zopakoval, že indiciemi pro jeho závěr o existenci daňového podvodu jsou nestandardní okolnosti u zúčastněných subjektů. Připomněl, že okolnosti svědčící o existenci podvodu nelze směřovat s okolnostmi o vědomosti žalobce o podvodu, což také žalovaný v napadeném rozhodnutí důsledně oddělil. Žalovaný dodal, že souhrn všech objektivních okolností ovšem nutně vede i k závěru, že žalobce věděl či minimálně vědět měl a mohl, že se účastní obchodů stížených podvodem na DPH. Tyto objektivní okolnosti žalovaný posuzoval ve vzájemném souhrnu a v rámci celkového pohledu na předmětné obchodní transakce.
20. K námitce žalobce, že z důvodu povinnosti mlčenlivosti nelze vycházet z výsledků, které byly provedeny v rámci trestního řízení, žalovaný s odkazem na § 93 odst. 1 daňového řádu a na judikatorní závěry uvedl, že takový postup je obecně možný, pokud důkazy převzaté z trestních řízení nejsou jedinými správce daně provedenými důkazy (správce daně si má další důkazy opatřit i vlastní činností). Žalovaný ale zároveň upozornil, že v předmětné věci výsledky všech svědků provedl v daňovém řízení sám správce daně, proto je tvrzení žalobce nepodložené a zmatečné.
21. K ostatním plněním žalovaný uvedl, že nebylo prokázáno, že by je žalobce fakticky od BLACK TRADE přijal. Ostatně ve svědecké výpovědi dodavatel tato ostatní plnění ve prospěch žalobce nepotvrdil, když si vzpomněl pouze na dodávky masa.
22. Žalovaný proto navrhnul zamítnutí žaloby.
23. Ve **vyjádření ze dne 13. 12. 2022** žalobce k výzvě soudu, reagující na recentní judikaturu navazující na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek ze dne 9. 12. 2021, C-154/20), zcela setrval na svém přesvědčení, že prokázal splnění podmínek nároku na odpočet DPH u ostatních plnění, a to předložením daňových dokladů k jednotlivým plněním, které mimo jiné označovaly jejich dodavatele včetně identifikačních čísel. Skutečný dodavatel v podobě BLACK TRADE byl podle žalobce pomocí jím předložených daňových dokladů dostatečně identifikován, a to včetně toho, že byl osobou povinnou k dani. Žalobce též doplnil, že nad rámec své důkazní povinnosti doložil, od jakého subjektu BLACK TRADE zboží sama nabyla.
24. Žalovaný v doplňujícím **vyjádření ze dne 5. 1. 2023** akcentoval jeden ze závěrů navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (NSS), podle kterého nelze rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* vykládat jako příkaz k automatickému zrušení všech předcházejících rozhodnutí v případě pochybností o skutečném dodavateli. Žalovaný zopakoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání, že přijal plnění od deklarovaného dodavatele BLACK TRADE, když toto své tvrzení doložil jen daňovými doklady, což ale s ohledem na další zjištění správce daně nepostačovalo. Podle žalovaného žalobce v průběhu daňového řízení nepředestřel jinou skutkovou verzi stran dodavatele ostatních plnění, respektive netvrdil, že by mu plnění poskytl jiný plátc DPH než BLACK TRADE. Rovněž taková skutečnost nevyplývala ani z činnosti a poznatků správce daně.

V. Průběh ústního jednání

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

25. Na jednání konaném dne 6. 2. 2023 soud nejprve stručně vymezil předmět řízení, shrnul obsah spisového materiálu a dosavadní argumentaci obou stran, jež na této argumentaci zcela setrvaly i při jednání. Žalobce zdůraznil, že identifikované skutečnosti nijak nevypovídají o tom, že o daňovém podvodu vědět mohl a měl, nadto se jedná z podstatné části o skutečnosti nastalé až po rozhodných zdaňovacích obdobích. Žalovaný pak akcentoval, že žalobce nesprávně směšuje skutečnosti hovořící o existenci daňového podvodu na straně jedné a skutečnosti vážící se k vědomostnímu testu.
26. V návaznosti na žalobní argumentaci soud považoval za vhodné k důkazu provést:
- tiskovou zprávu Finanční správy ze dne 22. 1. 2016, týkající se rizikovosti obchodů s masem (dostupná z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2016/upozorneni-na-podvody-s-dph-na-trhu-s-masem>);
 - úplný výpis z obchodního rejstříku společnosti ALIMA vedeného Krajským soudem v Hradci Králové, oddíl C, vložka 19951 (ke dni 2. 2. 2023). Z něj se podává, že společnost před výmazem dne 30. 9. 2021, měla od 23. 8. 2017 zapsáno sídlo na adrese Písečná 136, 561 70 Písečná. Jednatel i společníkem byl M. Š.;
 - úplný výpis z obchodního rejstříku společnosti DRASYS vedeného Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 143808 (ke dni 1. 2. 2023). Z něj se podává, že společnost dne 16. 2. 2017 vstoupila do likvidace a dne 7. 11. 2017 byla vymazána;
 - úplný výpis z obchodního rejstříku společnosti BLACK TRADE vedeného Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 211395 (ke dni 1. 2. 2023), z něhož se podává, že R. Č. byl jednatelem společnosti od 5. 9. 2013 do 13. 3. 2020, od 5. 9. 2013 byl jediným společníkem. Dále soud provedl důkaz seznamem dokumentů ve sbírce listin této společnosti (ke dni 2. 2. 2023) a účetními závěrkami ke dni 31. 12. 2013 a 31. 12. 2014;
 - seznam provozoven z živnostenského rejstříku žalobce (ke dni 2. 2. 2023), z něhož se podává řada provozoven zapsaných k jednotlivým oborům činnosti, mj. provozovna na adrese Písečná 136 či Tyršova 355, Letohrad. Podává se z něj i provozovna v Žamberku (Masarykovo náměstí 168), jež byla zapsána dne 4. 1. 2017 a vymazána dne 5. 1. 2018.
27. K bližšímu hodnocení, resp. relevanci provedených důkazů se soud vyjadřuje níže.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

28. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
29. Podstatou projednávaného sporu je otázka oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2015 až únor 2016 z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele společnosti BLACK TRADE. V případě plnění spočívajících v dodávkách masa dospěl žalovaný k závěru, že hmotněprávní a formální podmínky na odpočet DPH byly splněny. Přesto nárok na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH nemohl pro existenci podvodu na DPH přiznat. V případě ostatních plnění není podle daňových orgánů nárok na odpočet

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daně dán, protože žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal od deklarovaného dodavatele.

VI.A K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

30. Soud se z logiky postupu soudního přezkumu musel nejprve zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí jak z hlediska nesrozumitelnosti, tak pro nedostatek důvodů. Žalobce vnímá nepřezkoumatelnost zejména v tom, že žalovaný patrně kopíroval celé pasáže napadeného rozhodnutí a hovořil o dodávkách reklamních a marketingových služeb, jež ovšem vůbec žalobce nepožadoval. Dále měly správní orgány nedostatečně vyložit důvody prokazující účast žalobce na podvodu na DPH. Podle žalobce žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze konstatuje obecné informace a judikaturu soudů. Přes rozsáhlost napadeného rozhodnutí se podle žalobce žalovaný nevypořádal s jeho odvolacími námitkami proti nesprávnému hodnocení důkazních prostředků a skutkového stavu správcem daně; taktéž se nevypořádal s námitkami proti procesnímu pochybení správce daně a vadami řízení; v neposlední řadě je žalobce přesvědčen, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s otázkou údajné účasti žalobce na podvodu na DPH, neboť předložil nedostatečné důvody, které by svědčily o správnosti závěru žalovaného. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, o který konkrétní důkaz opřel žalovaný své závěry. Nadto je žalobce přesvědčen, že daňové orgány provedly popis skutkového stavu obsahující nesprávné a vzájemně rozporné údaje.
31. K poukazu žalobce na zmínky o reklamních a marketingových službách je nutné uvést, že tato dílčí nepřesnost, jakkoli nežádoucí, vzniklá nejspíše převzetím určitých pasáží z jiného rozhodnutí, nečiní napadené rozhodnutí vnitřně rozporným či jinak nesrozumitelným. Je zřejmé, že se jedná o omyl a že veškeré úvahy žalovaného se vztahují k ve věci sporným plněním – dodávkám masa, vybavení prodejny, osobního vozidla atd. Jinými slovy, je zřejmé, jak žalovaný rozhodl a k jakým dodávkám se jeho rozhodnutí vztahuje.
32. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů by pak musel správní orgán vycházet ze skutkové podstaty, která nemá oporu ve spisu, či pokud by se správní orgán určitou věcí, která má pro posouzení význam, vůbec nezabýval (vůbec by se k ní nevyjádřil a nečinil vůči ní žádné dokazování – neshromáždil by podklady, respektive by je shromáždil, ale již je nehodnotil a neučinil z nich tudíž žádný závěr, který by šlo vztáhnout k řešené otázce). Rozhodnutí může být označeno za nepřezkoumatelné také tehdy, pokud by se správní orgán nedostatečně vypořádal s námitkami, vyjádřeními a návrhy účastníků řízení. Přitom postačí, vyplývá-li ze smyslu obsahu odůvodnění rozhodnutí, jak správní orgán nahlíží na otázky v předmětné věci, na které účastníci upozornili (k tomu např. rozsudky NSS ze dne 4. 10. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 - 53, či ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109). Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je ovšem vyhrazeno jen těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudky téhož soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Azs 350/2020 - 22, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).
33. Pokud jde o důvody, na nichž je postaveno napadené rozhodnutí, žalovaný nejprve podrobně uvedl právní základ rozhodný pro posouzení obou řešených skupin zdanitelných plnění, tento posléze, taktéž podrobně, aplikoval na skutkový stav a následně se vypořádal s odvolacími důvody (dostatečně reagoval na všechny odvolací námitky). Byť je napadené rozhodnutí rozsáhlé a v určitých bodech ryze obecné (jeho podstatnou část tvoří shrnutí judikatorních závěrů), je soud přesvědčen, že takový postup žalovaného byl Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zcela v souladu s podstatou problematiky nároku na odpočet DPH a s tím spojených možných závadných praktik daňových subjektů. Je zřejmé, že právní úprava je v této problematice omezená, neboť je to právě judikatura (jak SDEU, tak i vnitrostátních soudů, a to zejména NSS), která určuje směr a pravidla pro posuzování předmětných jednání. Ostatně i soud v následujících částech svého odůvodnění bude pro své závěry právě z judikatury vycházet. I přesto nelze žalobci přisvědčit, že by žalovaný rezignoval na aplikaci teoretických východisek na předmětný skutkový stav. Naopak, žalovaný podrobně vyložil jednotlivé podezřelé skutečnosti, svědčící o existenci daňového podvodu v případě plnění v podobě obchodu s masem. V otázce ostatních plnění žalovaný postupoval obdobným způsobem. Žalovaný též náležitě zhodnotil poznatky plynoucí z provedení jednotlivých důkazních prostředků, a to včetně vyhodnocení relevantních výsledků svědků. Z logiky celého rozhodnutí jsou zřejmé úvahy žalovaného, a soud tak nespatřuje důvod označit napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Jednotlivými žalobními námitkami, ve kterých žalobce mylně spatřuje i nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, se soud zabýval v rámci věcného přezkumu.

VI.B Právní úprava a judikatorní východiska

34. Na úvod soud připomíná, že v případech uplatňování nároku na odpočet DPH je nezbytné nejprve ověřit, zda předmětný nárok vůbec vznikl. Zároveň ale platí, že pokud jsou současně naplněny jak formální, tak i hmotněprávní (věcné) podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, zásadně ho nelze odmítnout – odpočet DPH je klíčovým institutem celého mechanismu DPH (k tomu viz např. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, bod 18, a ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfriša a další*, C-110/98 až C-147/98, bod 43).

*a) k otázce splnění obecných podmínek pro nárok na odpočet DPH
/tzv. ostatní plnění/*

35. V rámci posuzování naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH je třeba prokázat, že osobě nárokuující si odpočet DPH byla předmětná plnění dodána či poskytnuta na vstupu dodavatelem, který je plátcem DPH, a osoba, která nárokuje odpočet, za ně skutečně zaplatila DPH. Prokazování přijetí zdanitelného plnění se děje jak v rovině formální ve smyslu § 73 ZDPH (zejména daňovým dokladem), tak v rovině hmotněprávní. Právním základem pro hmotněprávní podmínky přiznání nároku na odpočet DPH je § 72 odst. 1 ZDPH. V souladu s ustálenou judikaturou je pro jejich naplnění kumulativně třeba, aby osoba nárokuující odpočet byla plátcem DPH; uplatňované zboží nebo služby byly na výstupu plátcem použity v rámci jeho ekonomické činnosti a na vstupu bylo toto zboží či služby dodáno jinou osobou povinnou k dani (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 5 Afs 277/2017 - 38, dále např. rozsudky SDEU *Centralan Property*, C-63/04, *Tóth*, C-324/11, *Bonik*, C-285/11, *Stehcemp*, C-277/14)
36. V soudních rozhodnutích nepanovala úplná shoda nad tím, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek, a to, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Na základě předběžné otázky předložené SDEU rozšířeným senátem NSS dospěl SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* k závěru, že nárok na odpočet je třeba odepřít (bez potřeby dalšího prokazování, že se osoba povinná k dani účastnila podvodu na DPH), jestliže skutečný dodavatel předmětného zboží nebo služeb nebyl identifikován a osoba, která uplatňuje nárok na odpočet, nepodá důkaz o tom, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, ledaže jsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel postavení osoby povinné k dani měl (tento Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

právní názor následně převzal rozšířený senát do svého rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS). Povinnost prokázat, že dodavatel byl plátcem DPH, leží na daňovém subjektu, ledaže by správce daně sám disponoval údaji potřebnými k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Klíčovým je tak prokázání (či alespoň indicie), že daňovému subjektu byla plnění dodána plátcem DPH, i kdyby to nebyl dodavatel jednoznačně identifikovaný, přičemž k tomuto může být v dosud běžících řízeních daňový subjekt vyzván i soudem (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43).

*b) k prokázání existence daňového podvodu a účasti na něm
/obchod s masem/*

37. Ustálená judikatura zdůrazňuje, že je třeba rozlišovat otázku naplnění podmínek vzniku nároku na odpočet, a to, zda došlo k podvodu na DPH. To NSS zdůraznil i ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46 (ve kterém se zabýval skutkově souvisejícím případem M. Š. – zaměstnanec žalobce – a dodávek mj. od společností BLACK TRADE a DRASYS), přičemž daňovým orgánům vytkl právě to, že byt dospěly k závěru, že nebyla prokázána osoba dodavatele (tedy nebyla naplněna jedna z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet), zároveň uvedly tezi, že dodavatelé stěžovatele mohli být zapojeni do podvodného řetězce. Platí totiž, že skutečnost, zda došlo k podvodu na DPH, je posuzována až tehdy, kdy by nárok na odpočet DPH jinak vznikl (jsou naplněny jeho formální a hmotněprávní podmínky), ale jsou zároveň dány důvody, pro které lze mít za to, že obchodní transakce byly stiženy podvodným jednáním.
38. Ve smyslu judikatury SDEU se podvodem na DPH rozumí situace vymykající se běžným obchodním podmínkám, ve které jeden z účastníků podvodného řetězce neodvede do státního rozpočtu vybranou daň, a další si ji za účelem získání zvýhodnění odečte [srov. rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Musí tak být prokázáno, že v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce byla narušena daňová neutralita v podobě úmyslného neodvedení DPH. *A contrario*, pouhá skutečnost neodvedení daně neznamená, že došlo k daňovému podvodu.
39. Kromě podezřelých skutečností je nutné posoudit i subjektivní stránku osoby nárokuující odpočet DPH, a to zhodnocením její vědomosti o existenci daňového podvodu. Je třeba zkoumat, zda se daňový subjekt podvodu sám dopustil, či alespoň věděl nebo vědět mohl, že se uplatňovaným plněním podílel na podvodu na DPH spáchaným v rámci jeho dodavatelského řetězce. Nelze nepřiznat nárok na odpočet DPH jen proto, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce nevěděl či nemohl vědět. Tuto vědomost musí správce daně dostatečným způsobem prokázat (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS), respektive prokázat, že tuto vědomost měl daňový subjekt k okamžiku obchodování (rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).
40. Subjektu, který přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu, nemůže být odepřen nárok na odpočet DPH. I kdyby ve skutečnosti k podvodu docházelo, je třeba zajistit možnost důvěřovat legalitě předmětných plnění a tím daňové subjekty nezbavit možnosti nároku na odpočet DPH. V opačném případě je třeba takové osobě odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, a je tak považována za účastníka daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).
Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

41. Důkazní břemeno o existenci daňového podvodu tíží správce daně (rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Správce daně musí zejména ozřejmit podstatu předmětného daňového podvodu a vylicit řetězec skutkových okolností, z jejichž souhrnu lze dovozovat, že jednání bylo zasaženo daňovým podvodem (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Daňové orgány ale nejsou povinny prokazovat, jakým konkrétním způsobem a dodavatelem v řetězci byl daňový podvod spáchán. Postačí, pokud daňový orgán postaví na jisto, na jakých skutkových okolnostech byl předmětný daňový podvod založen. Na druhou stranu, je to daňový subjekt, kdo by měl prokázat, že učinil vše, co po něm lze rozumně požadovat, aby se o podvodu dozvěděl, a aby zabránil své účasti na něm (tamtéž). Pokud daňový subjekt relevantně tvrdí, že podezřelé skutečnosti byly standardní v rámci jeho běžné obchodní praxe, musí správce daně přesvědčivě tato tvrzení rozporovat a odůvodnit svůj závěr o nestandardní obchodní praxi (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

VI.C Aplikace teoretických východisek na skutkový stav věci

a) ostatní plnění a otázka splnění podmínek pro odpočet daně

42. V případě ostatních plnění nebyla podle žalovaného prokázána oprávněnost nároku na odpočet DPH, když žalovaný i správce daně vyslovili pochybnost nad faktickým přijetím plnění žalobcem od tvrzeného dodavatele BLACK TRADE. Žalobce je i v rámci této roviny posuzované věci přesvědčen, že daňové orgány provedly nezákonným způsobem fázi dokazování, když účelově hodnotily pouze některé vybrané důkazy.
43. Předmětem posouzení jsou v této části projednávané věci zdanitelná plnění v základní sazbě, a to vybavení prodejny v Letohradě; ojetý osobní automobil AUDI A4; mikrokutr Kilia a nůž kutrový. Podle správce daně žalobce záměrně nevýhodně pořizoval předmětné zboží za nepřiměřeně navýšenou cenu přes třetí osobu – svého dodavatele BLACK TRADE. Daňové orgány ovšem nepochybnily jejich dodání žalobci, ale pochybnosti panovaly ve vztahu k prokázání dodání zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem, který byl podle jejich názoru do transakcí vložen účelově.
44. Vzhledem k vývoji náhledu soudů na tuto problematiku po podání žaloby v nynější věci soud zaslal žalobci výzvu, aby sdělil své stanovisko k rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* a umožnil mu tak prokázat (jinak než daňovými doklady), že přijal předmětná plnění od jiného dodavatele (odlišného od společnosti BLACK TRADE), který v době uskutečnění zdanitelných plnění byl plátcem DPH. Žalobce ovšem ve své reakci setrval na tvrzení, že dodavatelem předmětných zdanitelných plnění byla BLACK TRADE. Vzhledem k tomu a dále také ke skutečnosti, že ani ze správního spisu nevyplývají jednoznačné indicie o jiném dodavateli (ani žalobcem identifikovaní subdodavatelé společnosti BLACK TRADE ostatně nemuseli být dodavateli předmětných plnění přímo žalobci), soud přistoupil ke standardnímu přezkumu zákonnosti postupu žalovaného, respektive správce daně, stran prokázání toho, zda BLACK TRADE (ne)byla dodavatelem předmětných plnění.
45. Soud dále připomíná, že jakkoli daňový subjekt prokazuje svá tvrzení účetnictvím či jinými povinnými záznamy, správce daně může vznést pochybnosti stran jejich věrohodnosti, průkaznosti a správnosti a tyto prokazuje podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně přitom nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020 - 57 a tam citovanou judikaturu). Pokud správce daně v takovém případě unese své důkazní břemeno, leží opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení jinými Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

důkazními prostředky než účetnictvím a jinými evidencemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

46. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil daňové doklady, které žalobci vystavila BLACK TRADE, a to ve většině případů včetně dodacích listů. Nelze ovšem přisvědčit žalobní námitce, podle které žalobce unesl důkazní břemeno. Své primární důkazní břemeno sice unesl předložením daňových dokladů, nicméně správce daně k osobě dodavatele vznesl kvalifikovaně odůvodněné pochybnosti, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Bylo na něm, aby přijetí plnění dle daňových dokladů prokázal jinými prostředky. Pochybnosti sice nepanovaly nad uskutečněním předmětných plnění, nebylo však zřejmé, kdo je ve skutečnosti dodal. Vznesené pochybnosti spočívaly například v tom, že sídlo BLACK TRADE je na virtuální adrese (nemá zde zázemí ani provozovnu) nebo že podle návrhu na oddlužení jednatele BLACK TRADE pana R. Č. z roku 2017 byla BLACK TRADE již dva roky (tj. i v době uskutečnění předmětných plnění) nečinná. Značnou míru pochybností o okolnostech obchodů pak podle soudu představuje i skutečnost, že BLACK TRADE jak vozidlo, tak mikrotraktor přeprořádala žalobci prakticky vzápětí po jejich pořízení a zvláště v případě mikrotraktoru při výrazném navýšení ceny – žalobci byl prodán za více jak šestinásobek (obdobně byla cena navýšena i v případě zařízení prodejny). Soud k pochybnostem správce daně odkazuje i na str. 36 a 37 zprávy o kontrole. K tomu pak ještě dodává, že některé transakce v souladu s předloženými daňovými doklady měly podle všeho proběhnout v hotovosti, byť se na ně vztahovala povinnost bezhotovostních plateb nad částku 270 000 Kč (srov. § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, v rozhodném znění).
47. Ani žalobcem odkazovaný výsledek svědka jednatele BLACK TRADE R. Č. nebyl podle soudu způsobilý potvrdit jejich uskutečnění. Z protokolu o výsledku svědka ze dne 11. 4. 2017 provedeného správcem daně vyplývá, že svědek přiznal, že žalobci poskytoval i jiné služby než dodání masa, nic z toho však nespécifikoval; uvedl, že by musel nahlédnout do účetnictví (později však již nic dovysvětleno nebylo). Soud dospěl k závěru, že předmětný výsledek je způsobilý doložit pouze dodání blíže nespécifikovaného vybavení prodejny. Ze zvukového záznamu předmětného výsledku nadto vyplývá jen to, že předmětná provozovna měla být v Žamberku, kam dodával klimatizaci, nikoliv tedy v Letohradu – plnění tak zjevně vztahoval k jiné provozovně a i jinému období (soud z živnostenského rejstříku seznal, že žalobce měl v Žamberku provozovnu pouze v letech 2017 až 2018, nikoli v období rozhodném pro nynější věc). Ostatně, ačkoli podle svého tvrzení svědek jednal za BLACK TRADE výhradně osobně, vypověděl, že neví, kdy vybavení prodejny dodával (neposkytl ani přibližný časový údaj). Přesto si byl na druhé straně schopen vzpomenout, že vybavení sháněl v okolí, dokonce do jedné prodejny (ovšem v Žamberku) zajistil klimatizaci, a že montáž provedl pan V.. Takto na jedné straně nekonkrétní a na straně druhé nekonzistentní sdělení jednoduše nemohla prokázat dodání vybavení prodejny dle daňového dokladu. Další zpochybných plnění se pak předmětný výsledek R. Č. nijak nedotýká.
48. Ani tento výsledek, přes obecné potvrzení dodávání jiných služeb či zboží (mimo masa), tudíž nebyl s to prokázat, že deklarovaná plnění byla dodána právě společností BLACK TRADE. Tím se projednávaná věc liší od skutkově souvisejícího případu sp. zn. 2 Afs 20/2019, v němž NSS žalovanému vytknul, že po svědkovi (taktéž R. Č.) nelze po několika letech požadovat, aby si pamatoval veškeré detaily transakcí (dodávky masa či náhradních dílů na motocykly od BLACK TRADE). Zde nešlo jen o to, že by si svědek nepamatoval veškeré dílčí detaily, ale předmětná plnění si kromě vybavení prodejny nepamatoval vůbec; ohledně vybavení prodejny si pak přesně nevybavil ani základní skutečnosti. Svědek nadto Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

logickým způsobem nevysvětlil, proč v rámci návrhu na své oddlužení, zveřejněného v únoru 2017, uvedl, že společnost BLACK TRADE nebyla v posledních dvou letech činná, snažil se tvrdit, že to s projednávanou věcí nijak nesouvisí. Činnost BLACK TRADE žalobce opíral i o skutečnost, že působení R. Č. potvrzují i výsledky MVDr. M. či K. C. ohledně dovozů z Polska – ty však podle soudu nepotvrzují činnost společnosti, pouze určitou aktivitu R. Č.; výpověď K. C. za polského dodavatele nadto vznáší ohledně takové aktivity další pochybnosti, neboť není úplně zřejmé, zda vystupoval za DRASYS (jenž měl být prvotním odběratelem masa z Polska), nebo BLACK TRADE (viz též níže). Výslech svědka Č. lze označit za neprůkazný a nevěrohodný. Již jen na okraj lze zmínit, že nedůvěryhodným se soudu jeví například i proto, že dřívější nekontaktnost společnosti (nereagování na výzvu správce daně) omlouval tím, že neměl přístup do datové schránky, neboť tím disponoval nový vlastník společnosti BLACK TRADE. Soud ale z obchodního rejstříku ověřil, že od roku 2013 je kontinuálně jediným společníkem BLACK TRADE právě svědek Č.

49. Soud tak uzavírá, že pro kasaci napadeného rozhodnutí ve světle rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* není dán důvod, protože žalobce setrvává na svém přesvědčení o BLACK TRADE jako dodavateli předmětných plnění, a nelze tak předpokládat, že by v případném pokračujícím daňovém řízení předložil důkazy nasvědčující tomu, že dodavatelem byl jiný plátc DPH (pokud by takovými disponoval a chtěl by je uplatnit, jistě by jich využil již v rámci soudního řízení, kde byl v tomto směru náležitě poučen).
50. Žalobce současně neunesl důkazní břemeno, když daňové doklady vystavené tvrzeným dodavatelem samy o sobě neprokazují, že žalobce přijal plnění tak, jak je v nich uvedeno, což správce daně důvodně zpochybnil.

b) plnění v podobě obchodu s masem a otázka daňového podvodu

51. Soud úvodem této části připomíná, že i žalovaný v projednávané věci vyslovil jisté pochybnosti nad tím, zda žalobce přijal maso od dodavatele uvedeného na daňových dokladech (BLACK TRADE), přesto nakonec uzavřel, že nelze tvrdit, že by žalobce nepřijal plnění v podobě dodávek masa tak, jak deklaruje. Zároveň ale vyslovil, že předmětná plnění v podobě dodávek masa z Polska byla zasažena daňovým podvodem, neboť některé články z dotčeného obchodního řetězce do něj byly vloženy uměle s cílem vylákat odpočet na DPH – žalovaný tak jednoznačně opustil dosavadní náhled správce daně a obchody s masem již kvalifikoval pouze jako plnění zasažená daňovým podvodem.
52. Ve vztahu k posouzení podezřelých okolností na straně dodavatele BLACK TRADE soud nejprve uvádí, že nemůže přisvědčit námitce žalobce, že by zaměření daňových orgánů na kontrolu dodávek BLACK TRADE vykazovalo znaky libovůle či účelovosti. Byť žalobce namítá, že tento dodavatel byl v rámci jeho obchodních vztahů dodavatelem minoritním, soud postup daňových orgánů shledal plně v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu, na základě kterého je na správci daně, na jaké konkrétní daňové povinnosti daňového subjektu zaměří daňovou kontrolu. Pokud totiž správce daně dospěl k podezření o podobnosti obchodních vztahů společnosti ALIMA a žalobce (oba shodně navázali spolupráci se stejnými dodavateli), považuje soud takový postup daňových orgánů za zcela legitimní a v souladu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu.
53. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce činil nákupy hovězího, vepřového a kuřecího masa z Polska ve snížené sazbě prostřednictvím dvou dodavatelů se sídlem v Praze. Prvním dodavatelem v řetězci byla společnost DRASYS, které zboží fakturoval

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

dodavatel z Polska; následně společnost DRASYS zdanitelné plnění vyfakturovala společnosti BLACK TRADE, která jej posléze dodala žalobci. Jinak řečeno, přímým (právním) dodavatelem žalobce byla BLACK TRADE, která mu přeprovala zboží pořízené od svého dodavatele DRASYS. Zboží bylo ovšem fyzicky žalobci dodáno přímou cestou od polského dodavatele (jotka v Polsku). Ve všech případech dodání mělo docházet výlučně k platbám v hotovosti.

54. Soud na tomto místě považuje za vhodné dále rozvést závěry vyslovené v již zmíněném rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 20/2019, který se zabýval skutkově souvisejícím případem, a to mj. posouzením dodávek masa stěžovateli (pan M. Š.) skrze společnost DRASYS a

BLACK TRADE. Nejvyšší správní soud nepopřel, že mechanismus (sub)dodavatelského řetězce, který je totožný jako v přezkoumávané věci, může být co do struktury podezřelým stran daňového podvodu, byť nikoliv *a priori* zakázaným, pokud není zneužit k podvodu na DPH – v dané věci ovšem nebyly závěry daňových orgánů postaveny na existenci daňového podvodu (ale neprokázání dodavatele), proč se touto otázkou kasační soud dále nezabýval. Zdejší soud k tomu ještě podotýká, že nejen strukturu, ale i předmět plnění (dovoz masa z Polska) lze označit za problémový (rizikový). Výše uvedené vyplývá jednak z judikatury správních soudů, ve které se již objevil *de facto* totožný mechanismus obchodního řetězce (koncovému odběrateli v tuzemsku je dodáno maso vícero subdodavatelů, kdy maso je dodáno odběrateli do jeho skladu a cena za maso je stále stejná bez ohledu na počet článků v obchodním řetězci – např. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020 - 26), popřípadě i z veřejně dostupných informací (viz tiskovou zprávu Finanční správy ze dne 22. 1. 2016, tedy z období časově blízkého předmětným zdaňovacím obdobím, dostupnou z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2016/upozorneni-na-podvody-s-dph-na-trhu-s-masem>).

55. Rovněž v projednávané věci pak soud dovodil, že plnění spočívající v dodávkách masa byla zasažena daňovým podvodem a že o tom žalobce mohl a měl vědět. Soud se tak zcela ztotožnil se závěry žalovaného.
56. K otázce chybějící daně soud z obsahu správního spisu seznal, že společnost DRASYS podávala v šetřeném období přiznání k DPH, a to v milionových obracech (což soud ověřil z podaných daňových přiznání DRASYS za zdaňovací období leden 2015 až prosinec 2016, která jsou též součástí správního spisu), své daňové povinnosti již ale následně nehradila a tyto po ní byly vymáhány exekučně. Další relevantní skutečností je následná nekontaktnost DRASYS se sídlem na jedné z tzv. virtuálních adres, resp. likvidace a později zánik společnosti DRASYS po téměř dvou letech od posledního dotčeného zdaňovacího období (únor 2016) – soud z veřejně dostupných údajů ověřil, že společnost DRASYS byla ke dni 7. 11. 2017 vymazána z obchodního rejstříku. Nelze tak než souhlasit s žalovaným, že nejen skutečnost chybějící daně, ale i další objektivní okolnosti spojené se společností DRASYS, důvodně nasvědčují tomu, že výše popsané jednání dodavatele DRASYS jako článku v obchodním řetězci naplňuje znaky tzv. *missing tradera*.
57. Soud dodává, že závěr o chybějící dani může sloužit jako důležitá indicie o možném daňovém podvodu, přesto sám o sobě nepostačuje pro konstatování, že předmětné plnění v podobě dodání masa bylo zcela jistě zasaženo daňovým podvodem. Soud proto přistoupil k hodnocení toho, zda skutečně byly dány objektivní okolnosti svědčící o existenci podvodu, respektive, zda je správní orgány dostatečně prokázaly. Tyto okolnosti přitom

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

nelze zcela směřovat s důvody pro závěr, že žalobce o daňovém podvodu věděl (vědět mohl a měl). Na existenci daňového podvodu tak lze usuzovat i z okolností, jež vyšly najevo po uskutečnění předmětných plnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31 a ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018 - 52).

58. Namítá-li tedy žalobce, že mu nelze klást za vinu neplnění daňových povinností jinými daňovými subjekty, či snad okolnosti u nich nastalé i později (jmenovitě trestní řízení se společností ALIMA, resp. obžaloba R. Č. či M. Š., insolvenční řízení R. Č. a závěr o nespolehlivosti BLACK TRADE jako plátce DPH), soud k tomu uvádí, že tyto okolnosti jistě nebylo lze bez dalšího klást žalobci za vinu z pohledu jeho vědomí o možném daňovém podvodu, pro závěr o existenci daňového podvodu (nestandardním jednání jednotlivých subjektů) jsou ovšem tyto okolnosti (ač ne nutně samy o sobě) bezpochyby relevantní (v podrobnostech pak srov. též odůvodnění napadeného rozhodnutí k existenci daňového podvodu).

59. K tomu pak přistupují například nesrovnalosti mezi daňovými a přepravními doklady – na daňových dokladech byl uveden jako odběratel žalobce a jako dodavatel BLACK TRADE, kdežto na přepravních dokladech byla jako odběratel uvedena jiná společnost, a to buď ALIMA nebo DRASYS, a jako místo doručení je uvedena nejen provozovna žalobce v Písečné, jež měla

být dle žalobce i svědka Č. vždy místem doručení, ale i jiná místa. Společně s dalšími zjištěními jde o ukazatel velmi nestandardních způsobů dodání zboží, kdy ani jeden z článků předmětného obchodního řetězce neměl o jeho jednotlivých aktérech dostatečný přehled, resp. je i místa dodání zaměňoval. Tím spíše je tomu v situaci, kdy se v průběhu daňového řízení nepodařilo uspokojivě vysvětlit roli DRASYS v celém řetězci: kromě výše uvedených zjištění stran daňové historie této společnosti je totiž pro závěr o nestandardnosti předmětných transakcí zásadní, že přítomnost DRASYS v řetězci neměla žádný smysl (byla umělá a účelová); to v zásadě připouští i žalobce. Pokud ovšem měla podstata vztahu mezi žalobcem a BLACK TRADE spočívat v tom, že právě BLACK TRADE díky svým kontaktům zajišťovala výhradní dovoz masa z Polska, není zřejmé, proč maso formálně nakupovala DRASYS, jež takové výhradní právo mít neměla. To svědci (R. Č., ani M. Š., jako jednatel DRASYS) nevysvětlili (viz též níže) a ani žalobce na tuto klíčovou otázku nijak logicky neodpovídá.

60. Pro závěr o existenci daňového podvodu jsou nepochybně důležitá i zjištění ohledně návaznosti podnikání žalobce na činnost společnosti ALIMA. Daňové orgány totiž vyslovily přesvědčení, že žalobce je personálně a fakticky propojen se společností ALIMA (jednatel žalobce M. Urbánek byl zaměstnancem ALIMA a jednatel ALIMA M. Š. byl v předmětných zdaňovacích obdobích zaměstnancem žalobce – nákupčím), která maso nakupovala od stejných polských jatek s využitím totožného obchodního modelu s dodavateli DRASYS a BLACK TRADE. Podle daňových orgánů byly tyto dvě společnosti do řetězce účelově zapojeny skrze formální přeprodej masa, aniž se fakticky transakcí účastnily, a následně nehradily své daňové povinnosti. Žalobce měl podle daňových orgánů ALIMA v její roli nahradit, a to z důvodu vedení trestního řízení pro krácení daně. Tvrdí-li žalobce, že z údajů v obchodním rejstříku nevyplývá, že by BLACK TRADE byla právním nástupcem ALIMA, považuje soud za vhodné na tomto místě upozornit, že žalovaný akcentoval propojení ALIMA právě se žalobcem, nikoliv s BLACK TRADE. Soud je přesvědčen, že o existenci určitých vazeb mezi žalobcem a společností ALIMA nemůže být pochyb, ostatně i z rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 20/2019 -

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

46 vyplývá, že obdobným způsobem nakupoval maso od BLACK TRADE a DRASYS i samotný M. Š. (bývalý jediný jednatel a společník ALIMA, později zaměstnanec žalobce).

61. Soud navíc z veřejných rejstříků seznal, že ALIMA měla od 23. 8. 2017 do svého zániku dne 30. 9. 2021 sídlo v Písečné 136, Písečná u Žamberka. Na stejné adrese má žalobce od 3. 8. 2015 (tedy od jednoho z prvních posuzovaných zdaňovacích období) jednu ze svých dvou provozoven uvedených v živnostenském rejstříku, a to mj. pro živnost v oblasti řeznictví a uzenářství. Soudu se předně nejeví jako přiléhavé tvrzení žalobce, že předmětné prostory nepatřily společnosti ALIMA. Z nájemní smlouvy ze dne 27. 7. 2015 mezi M. Š. (pronajímatel) a žalobcem (nájemce) předložené žalobcem, nacházející se ve správním spise, soud seznal, že M. Š. byl v době uzavření nájemní smlouvy jejich vlastníkem. Propojení mezi oběma společnostmi je proto zřejmé, a to zejména v osobě M. Š. Součástí spisu jsou i nájemní smlouvy pro movité věci mezi žalobcem a insolvenčním správcem ALIMA Mgr. Ing. P. K., ve kterých je opět prohlášení pronajímatele (ALIMA v zastoupení insolvenčního správce), že je vlastníkem předmětných movitých věcí (jmenovitě dva nákladní automobily IVECO, technologie automatické udírny a technologie vakuové baličky). Z obsahu spisu též vyplývá, že vícero osob bylo nejprve zaměstnáno u ALIMA, když posléze se stal jejich zaměstnavatelem právě žalobce. Soud konečně připomíná, že na daňových přiznáních k DPH podaných žalobcem za zdaňovací období od července 2015 do prosince 2015 žalobce uváděl jako kontaktní údaj emailovou adresu X@X.cz.

62. Ačkoli v zásadě lze souhlasit s tvrzením žalobce, že ve stejné oblasti podnikání (a lokality) nemusí být ničím výjimečné navazování obchodních vztahů pouze s některými konkrétními obchodními partnery, souhlasí se závěrem žalovaného o jistém „právním nástupnictví“ žalobce po ALIMA. Výše uvedené skutečnosti podle soudu jasně nasvědčují tomu, že tehdy existující společnost ALIMA a žalobce nebyly vůči sobě dvě zcela neznámé společnosti, a soud tak s ohledem

na popsání okolností neuvěřil tvrzení, že by žalobce neměl o její činnosti povědomí. Dřívější činnost této společnosti (a existence personálního propojení) tak představuje i významnou indicii z pohledu vědomostního testu. I kdyby však bylo tvrzení žalobce pravdivé, je na místě otázka, proč nebylo žalobci přinejmenším podezřelé, že ALIMA se již nechce prodeji masa dále věnovat, když soud z veřejných rejstříků seznal, že se činnosti řeznictví a uzenářství věnovala od roku 2004, přičemž došlo k pronájmu jejích prostor a movitých věcí potřebných pro provoz této (na první pohled úspěšné) podnikatelské činnosti.

63. Z pohledu snah o usnadnění obchodů by bylo možné rozumět žalobní argumentaci, že BLACK TRADE je výhradním dodavatelem masa z Polska z jatek Lubik, na druhou stranu z vyložených skutkových okolností vyplývá, že odběratelem masa z Polska byla společnost DRASYS. Z provedeného dokazování rovněž vyplývá, že žalobce byl a je schopen si maso z jatek Lubik opatřit sám bez nutnosti zprostředkování dalších subjektů (prostřednictvím M. Š. si stejně u polského dodavatele fakticky objednával maso přímo; srov. bod 60 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Rovněž ze svědecké výpovědi K. C. (zaměstnance jatek Lubik), provedené v rámci mezinárodního dožádání polským správcem daně dne 4. 9. 2020 vyplývá, že žalobce poté, co se staly zřejmými problémy jednatele BLACK TRADE, začal s předmětným polským dodavatelem jednat napřímo. I kdyby však soud připustil, že polský dodavatel jednal primárně s panem Č., jak vypověděl svědek C., stále nebylo vysvětleno, jak do celé transakce zapadala společnost DRASYS.

64. Pakliže by soud vzal v úvahu, že z důvodu vysoké kazivosti bylo nutné maximálně omezit dobu dodání z Polska do České republiky, není zřejmé, proč mělo zboží z fakturačního Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

hlediska projít přes dva různé dodavatele, přestože bylo žalobci dodáno přímo polským řidičem z polských jatek (popř. si dodání v některých případech žalobce dokonce zajistil i sám). DRASYS a BLACK TRADE tak *de facto* zajišťovaly dovoz vysoce náchylného zboží, aniž se jakkoliv zaručily, že žalobci bude dovozeno maso v patřičné kvalitě (na tomto závěru nemůže nic změnit ani údajná občasná přítomnost R. Č. v Písečné při dodání masa). Nelze proto přijmout argument žalobce, že by vystavené doklady svědčily o tom, že se BLACK TRADE a DRASYS na dodání plnění nějak zásadně podílely. Je ostatně zřejmé, že žalobce věděl o skutečném původu masa, neboť jeho zaměstnanec byl nákupčím, který byl s polským dodavatelem v kontaktu.

65. Mezi podezřelé okolnosti případu je nutné řadit i skutečnost, že žalobce platil při předmětných obchodních transakcích výhradně v hotovosti. Jakkoli žalobce tvrdí, že v gastronomii jsou platby v hotovosti běžné (a soud toto tvrzení nutně nevyvrací), z bankovních výpisů žalobce, které jsou součástí správního spisu, vyplývá, že s některými svými obchodními partnery v potravinářství žalobce prováděl i platby bezhotovostní. Hotovostní platby jsou nadto obecně vnímány jako rizikový znak transakcí, neboť pohyb takových plateb nelze zpětně dobře ověřit. Také skutečnost, že společnost BLACK TRADE sídlila na virtuální adrese, dotváří celkový obraz ohledně subjektů zapojených v předmětném obchodním řetězci.
66. Na všechny tyto okolnosti je pak samozřejmě nutné nahlížet v jejich souhrnu, jednotlivá zjištění nelze vytrhávat z celkového kontextu, jak žalobce činí ve své žalobě. V podrobnostech pak soud ohledně existence daňového podvodu odkazuje na body 56 – 71 napadeného rozhodnutí, s jehož závěry se ztotožňuje, považuje je za přesvědčivě zdůvodněné a nepovažuje za potřebné je v úplnosti znovu reprodukovat.
67. Soud je rovněž přesvědčen, že převážná část popsanych okolností mohla být žalobcem objektivně zjiřitelná ještě předtím, než došlo k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, nebo alespoň ihned na jejich počátku, tím spíše, pokud existovalo personální propojení mezi ním a společností ALIMA. Zejména si lze klást otázku, proč žalobce nevěnoval větší pozornost roli DRASYS jako prvního článku řetězce, když byla podle jeho slov právě BLACK TRADE jediná způsobila k dovozu předmětného masa z Polska, jež navíc beztak žalobci vozil přímo polský výrobce (a v některých případech měl zajišťovat přepravu sám žalobce). Takový mechanismus přeprodeje postrádá ekonomický smysl a žalobce nebyl schopen roli DRASYS vysvětlit, ač byl na rozpor ve svých tvrzeních upozorněn. Z pohledu soudu je zřejmé, že svůj zájem žalobce nasměroval jen vůči předmětu plnění a zcela přehlížel mnoho podezřelých skutečností ve vztahu k průběhu obchodních transakcí, a to nadto po relativně dlouhou dobu. V tomto ohledu soud spatřuje přinejmenším neopatrné jednání ze strany žalobce, který se nesnažil žádným efektivním způsobem vyvarovat předmětných podezřelých transakcí. Pokud jde o ostatní skutečnosti, soud netvrdí, že například to, že BLACK TRADE sídlí na virtuální adrese, nebo že s ní žalobce uzavřel rámcovou smlouvu se značně obecným obsahem, jsou samy o sobě dostatečné pro konstatování, že předmětná zdanitelná plnění jsou zasažena daňovým podvodem a že o nich žalobce mohl a měl vědět. Na druhou stranu je zřejmé, že ve svém souhrnu vykazují výše popsaná zjištění prvky nestandardnosti, a v tomto ohledu bylo třeba klást na žalobce vyšší požadavky z pohledu jeho obezřetnosti.
68. Kombinace všech výše uvedených skutečností svědčí o existenci daňového podvodu, ale podle soudu též o tom, že žalobce po celou dobu obchodování s BLACK TRADE nedbal, že by mohl obchodovat s rizikovým subjektem, a to subjektem, který byl jeho přímým dodavatelem. Žalobce zejména musel (či alespoň mohl) vědět (přinejmenším z CMR Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

dokladů), že před BLACK TRADE je ještě jiný subjekt, aniž ze správního spisu vyplývalo, že by si skutečně ověřil roli DRASYS v rámci celého řetězce. Sám žalobce navíc přiznal, že mu připadala úloha DRASYS nadbytečná, ale respektoval ji a nemohl ji nijak ovlivnit, protože vycházela z iniciativy jednatele společnosti BLACK TRADE. Důvěra v jednatele společnosti BLACK TRADE, se kterou žalobce podle svých slov nikdy neměl problémy, je v tomto ohledu zcela neobhájitelná (není ostatně zřejmé, z čeho tato důvěra vycházela, když to měla být BLACK TRADE, kdo je oprávněn dovážet maso z Polska, nikoli DRASYS), a nelze tak dospět k závěru, že by žalobce byl stran těchto skutečností v dobré víře. Jeho dobrou víru by bylo možné konstatovat pouze tehdy, kdyby ze správního spisu vyplývalo, že o těchto skutečnostech neměl vůbec žádné povědomí, což ale z obsahu jednotlivých podkladů a mechanismu celého řetězce nevyplývá, popřípadě že provedl veškerá rozumná opatření, aby riziko minimalizoval.

69. Pokud žalobce namítal, že si ověřoval spolehlivost dodavatele BLACK TRADE, s touto argumentací se již zevrubně vypořádal žalovaný (zejména bod 86 napadeného rozhodnutí). Soud tak především odkazuje na jeho závěry a blíže pak k této žalobní námitce uvádí následující. Žalobce argumentuje zejména tím, že si věrohodnost společnosti BLACK TRADE ověřil stran toho, zda řádně podávala daňová přiznání, podle soudu však takové opatření nelze považovat za dostačující, protože podání daňového přiznání ještě nenasvědčuje tomu, že bude skutečně uhrazena daň v něm přiznaná (zde se měl žalobce dle svého tvrzení spokojit jen s ujištěním předmětné společnosti). Taktéž předložení vlastních účetních dokladů společnosti BLACK TRADE v daňovém řízení nelze považovat za indicie, které by s jistotou vypovídaly o její důvěryhodnosti, naopak mohou hovořit i o propojení mezi oběma subjekty. Soud nadto ze sbírky listin společnosti BLACK TRADE seznal, že ta počínaje rokem 2015 nezveřejnila své účetní závěrky, přičemž za polovinu roku 2013 (zapsána do obchodního rejstříku byla dne 20. 6. 2013) vykázala záporný výsledek hospodaření před zdaněním při prodejkách ve výši 2,6 mil. Kč, zatímco v roce 2014 již naopak vykázala prodej zboží v hodnotě více jak 17 mil. Kč (jednalo se o více než dvojnásobný nárůst, při vykázání zisku 71 tis. Kč). Jakkoli z těchto údajů nelze dovodit argument ani pro, ani proti spolehlivosti společnosti BLACK TRADE, nelze přehlížet, že zlepšení jejího hospodaření, resp. zvýšení prodeje z roku na rok lze považovat za poměrně výrazné (ani veřejné dostupné údaje o hospodaření BLACK TRADE tak rozhodně nepotvrzují její důvěryhodnost).

70. Konečně, pokud jde o žalobní námitku týkající se způsobu a vyhodnocení dokazování provedeného daňovými orgány, soud na rozdíl od žalobce nevnímá jako nezákonný postup daňových orgánů, které hodnotily důkazní prostředky, ale zároveň nepřistoupily na argumentaci žalobce jednotlivě zpochybňující jejich zjištění. Takový postup soud shledává v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a v něm zakotvenými zásadami volného hodnocení důkazů, podle níž

správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; předmětná zásada současně umožňuje správci daně zvážit, které poznatky plynoucí z provedení jednotlivých důkazních prostředků jsou postačující k prokázání skutkového stavu a které jsou naopak neprůkazné či nevěrohodné.

71. Soud je přesvědčen, že pro složitost dokazování daňových podvodů lze přístupu daňových orgánů, spočívající v provádění dokazování komplexním způsobem, přisvědčit. Platí totiž, že při prokazování existence takového podvodu musí daňové orgány ozřejmit podstatu daňového podvodu, a to zejména na podkladě vyličení řetězce skutkových okolností, z jejichž souhrnu daňové orgány dovozují existenci daňového podvodu. Okolnosti ve svém

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

souhrnu označené jako podezřelé dokonce nemusí být jednotlivě hodnoceny jako podezřelé, ale pokud z jejich souhrnu lze téměř s jistotou dospět k závěru, že dotčený obchodní řetězec se vymyká běžné obchodní praxi v dané oblasti podnikání, je na místě učinit závěr, že obchodní řetězec byl zasažen podvodným jednáním. Zdejší soud tak má za to, že zcela postačuje dostatečně způsobilý souhrn relevantních důkazů o podezřelých objektivních a subjektivních skutečnostech vyhodnotí daňový orgán jako postačující pro závěr, že předmětná zdanitelná plnění jsou zatížena daňovým podvodem. V tomto ohledu tak soud nemůže přisvědčit žalobní námitce o nepřijatelnosti výběru jen některých důkazů. Daňové orgány náležitě odůvodnily, k jakým skutečnostem a důkazům přihlížely a které důkazy případně označily za neprůkazné či nevěrohodné.

72. Žalobce své námitky v tomto ohledu dále směřoval zejména k otázce vyhodnocení provedených svědeckých výpovědí. Žalobce například namítal, že žalovaný adresně pominul výslech svědka MVDr. M. M.. Soud ověřil, že protokol o tomto výslechu je součástí správního spisu a po seznámení se s tímto důkazem dospěl k závěru, že v jeho nezohlednění, pokud jde o skutkové závěry žalovaného, nelze spatřovat pochybení. Žalovaný totiž zjevně zcela správně uzavřel, že podle podaného svědectví nelze zpochybnit, že k předmětným plněním v podobě dodávek masa došlo, a že žalobce měl na jejich dodání zřejmý zájem (to ovšem ještě nic nevypovídá o účasti žalobce na daňovém podvodu). Obsah výpovědi MVDr. M. mohl být významný z pohledu bezpečnosti potravin, nikoliv ale z pohledu daňového, neboť výpověď MVDr. M. není s to přinést nové poznatky stran charakteru předmětných plnění z hlediska řádného plnění daňových povinností všech článků obchodního řetězce a též není způsobilá osvětlit jeho mechanismus (pouze potvrzuje občasnou přítomnost R. Č. při dodávkách masa).
73. Daňové orgány podle soudu správně vyhodnotily též svědeckou výpověď R. Č. (jednatele BLACK TRADE), jež označily za nevěrohodnou a účelovou ve prospěch žalobce. Byť je třeba uznat, že nelze k hodnocení svědeckých výpovědí přistupovat s přehnanou přísností stran jednotlivých detailů (jistě nelze po účastnících obchodních vztahů spravedlivě požadovat, aby si i několik let poté pamatovali každý jejich detail), na druhou stranu nelze opomenout, že BLACK TRADE podle tvrzení žalobce byla výhradním dodavatelem masa z Polska se zkušenostmi v tomto oboru. Proto lze rozumně předpokládat, že pokud by se BLACK TRADE obchodování s masem z Polska skutečně věnovala, uplatňovala by podobný obchodní model na všechny své obchodní vztahy. Od R. Č. by se tudíž z pozice jednatele společnosti, tedy jejího výkonného orgánu, dala očekávat jistá podrobnější znalost obchodních vztahů a jejich mechanismů, a to i více do minulosti (v tomto případě ne více jak dva roky nazpět). Svědek podle soudu především logicky nevysvětlil postavení společnosti DRASYS. Ze zvukového záznamu z výslechu svědka Č. ze dne 11. 4. 2017 navíc vyplývá, že BLACK TRADE byla dodavatelem všeho, co bylo potřeba, lze tak vyslovit pochybnost nad jejím postavením jako zkušeného dodavatele masa z Polska. Další rozpor ve výpovědi svědka Č. lze spatřovat v tom, že v rámci řízení před správcem daně uvedl, že v předmětných zdaňovacích obdobích dodával dotčená plnění žalobci, ale v rámci návrhu na své oddlužení naopak uvedl, že společnost BLACK TRADE nebyla v průběhu předmětných zdaňovacích období činná, aniž tento rozpor přesvědčivě vysvětlil. Z výše uvedeného lze podle soudu usuzovat na zřejmou účelovost tvrzení svědka či přinejmenším jeho zásadním způsobem sníženou věrohodnost. Jeho výpověď tak nevnese do mechanismu obchodů a závěrů správce daně nové světlo, nijak podezřelé okolnosti nevysvětluje.
74. Obdobně nelze nic namítat proti hodnocení výpovědi pana M. Š. (po určitá zdaňovací období jednatele DRASYS). Z ní se podává, že DRASYS podnikala především ve Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

stavebnictví, k obchodům s masem si svědek vybavil, že maso koupil z Polska a prodal. Odmítl též blíže vysvětlit, proč na policii dříve vypověděl, že se prodeji masa společnost nevěnovala. Upozornil jen na roli R. Č. Podle soudu tato výpověď zcela zapadá do výše rozvedeného rámce, dle něhož byla DRASYS pouze uvedena na fakturách, aniž s masem fakticky nakládala.

75. Též nelze přisvědčit žalobní námitce, že by správce daně porušil mlčenlivost použitím výsledků svědků provedených v trestním řízení jako důkazního prostředku v daňovém řízení. V první řadě je třeba přisvědčit žalovanému, že daňové orgány *de facto* z výsledku M. Š. provedeného orgány činnými v trestním řízení (jeho obsah je součástí správního spisu) nevycházely, neboť si důkaz provedením jeho výsledku opatřily samy v rámci daňové kontroly. To je v souladu s ustálenou judikaturou zdůrazňující význam zachování zásady bezprostřednosti dokazování (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb., nebo ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS). Ani jinak své závěry nestavěly na konkrétních důkazech z trestního řízení, poukazovaly především na samotnou existenci trestního stíhání. Již jen pro úplnost pak soud dodává, že v obecné rovině je použití důkazů z trestního řízení v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze jako důkazní prostředky v daňovém řízení použít i jiné podklady, které byly získány v rámci jiných než daňových řízení; specifická situace je pouze ohledně výpovědí svědků, jež by měly být na návrh daňového subjektu zopakovány (§ 93 odst. 3), nicméně i tomuto požadavku by daňové orgány v nynější věci dostály.
76. Soud uzavírá, že z výše uvedeného je zřejmá kumulace vícero podezřelých okolností, které ve svém souhrnu – byť samozřejmě v různé intenzitě – svědčí o nestandardnosti předmětných obchodních vztahů. Soud je taktéž přesvědčen, že žalovaný provedl velmi podrobný rozbor jednotlivých důkazů včetně jejich vlastního vyhodnocení, které je podle soudu dostačující pro konstatování, že žalobce přinejmenším mohl vědět o existenci daňového podvodu. Soud proto s ohledem na výše uvedené závěry konstatuje, že žalovaný i správce daně unesli důkazní břemeno stran prokázání existence daňového podvodu, jakož i stran vědomosti žalobce o takovém daňovém podvodu. Skutkový stav zjistili dostatečně a při hodnocení jednotlivých důkazů a zjištění se nedopustili žádného pochybení.

VII. Závěr a náklady řízení

77. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
78. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 6. února 2023

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu