



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Z+M servis, spol. s r. o.**
sídlem Valchařská 3261/17, 702 00 Ostrava
zastoupený Ing. Mgr. Miroslavem Šperkou, LL.M., advokátem
sídlem Jurečkova 643/20, 702 00 Ostrava

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2019, č. j. 42623/19/5300-21443-702551, ve věci daně z přidané hodnoty.

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou došlou zdejšímu soudu 16. 12. 2019 žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2019, č. j. 42623/19/5300-21443-702551 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního

úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 10. 2018, č. j. 3422881/18/3201-51522-800646, č. j. 3423071/18/3201-51522-800646, č. j. 3423151/18/3201-51522-800646 a č. j. 3423234/18/3201-51522-800646 (dále jen „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobci za zdaňovací období měsíců srpna, září, října a prosince roku 2014 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 5 522 532 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 1 104 505 Kč.

2. Napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry byly založeny na zjištění správních orgánů, že se žalobce vědomě účastnil pěti obchodních řetězců, ve kterých došlo k podvodu na DPH, kdy podstatnou část těchto řetězců vlastní činností vytvořil. V těchto řetězcích bylo obchodováno s tonery v řádově desetitisícových počtech, kdy tyto ve všech případech překročily státní hranici členského státu EU tam i zpět, kdy ve dvou řetězcích se navrátily ke stejným společnostem, od kterých byly do řetězce zakoupeny. Ve zmíněných řetězcích mj. docházelo k placení tzv. pozpátku, kdy nejprve platily subjekty, ke kterým se tonery dostávaly nejpozději. Rovněž pak informace z faktur dopravce neodpovídaly skutečnému pohybu zboží. U všech pěti řetězců pak správní orgány identifikovaly chybějící daň.
3. Krajský soud ve věci rozhodl dne 29. 4. 2021 rozsudkem č. j. 25 Af 84/2019-67, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Z třinácti žalobou uplatněných námitek krajský soud shledal důvodnými dvě, které vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí. Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud dne 26. 1. 2023 rozsudkem pod č. j. 1 Afs 164/2021-52 vyhověl a napadený rozsudek zrušil, neboť ani tyto námitky neshledal důvodnými.
4. Krajský soud předesílá, že je posouzením Nejvyššího správního soudu vázán podle §110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále ne „s. ř. s.“). Co se zbývajících námitek týká, ohledně skutkového a právního stavu nedošlo k žádné změně, která by odůvodňovala odchýlit se od již přijatých závěrů, krajský soud na nich proto setrval a odůvodnění tohoto rozsudku tak z velké části kopíruje rozsudek předchozí.

Žaloba

5. V žalobě žalobce napadenému rozhodnutí vyčetl předně neprokázání existence chybějící daně v třetím správním orgánu identifikovaném řetězci. Tu správce daně i žalovaný identifikovali u společnosti ASYNDAR s. r. o. (dále jen „ASYNDAR“), která však dodatečně splnila své daňové povinnosti, když podala dodatečně daňové přiznání za 1. a 4. čtvrtletí roku 2014 a 1. čtvrtletí roku 2015 a daň následně rovněž uhradila. Jelikož pak z tohoto důvodu není v tomto řetězci chybějící daň, pak nemůže existovat ani podvod na DPH, pro který je chybějící daň základním předpokladem. Na uvedeném nemůže nic změnit ani to, že ASYNDAR zaplatila daň s dvouletým zpožděním.
6. S právě uvedenou námitkou pak úzce souvisí druhá žalobní námitka směřující proti postupu žalovaného, který označil za *missing tradera* ve třetím řetězci rovněž společnost BRANSON s. r. o. (dále jen „BRANSON“). V uvedeném kroku spatřuje žalobce překvapivé rozhodnutí, neboť do vydání napadeného rozhodnutí nebyla společnost BRANSON nikdy identifikována jako *missing trader*. Žalovaný pak nejen, že zaujal jiný právní názor než správce daně, ale učinil tak na základě písemnosti, která byla vydána až po dni vydání dodatečných platebních výměrů a žalobce se k ní neměl možnost vyjádřit (úřední záznam ze dne 14. 10. 2019, č. j. 42518/19). Přes uvedené skutečnosti však žalovaný v rozporu s § 115

odst. 2 z. č. 250/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“) neposkytl žalobci možnost vyjádřit se k nově zjištěným skutkovým okolnostem, čímž porušil zásadu dvojinstančnosti.

7. Třetí námitkou žalobce žalovanému vyčetl, že tento neprokázal vzájemnou souvislost a propojenost jednotlivých subjektů v identifikovaných řetězcích, popřípadě u některých článků ji dovodil skutečnostmi, které však nemají podklad ve skutkovém stavu a fakticky ve svém souhrnu propojenost neprokazují. Dle žalobce pak bylo povinností žalovaného prokázat provázanost celého řetězce, neboť prodáním subjektu, který o podvodu nevěděl, by zboží stigma podvodu ztratilo.
8. Čtvrtou námitkou žalobce vytkl správci daně, že považoval za podezřelé, že v prvním a druhém řetězci část zboží putovala v uzavřeném kruhu, když ve vztahu k tomuto zboží byla vždy daňová povinnost splněna. U zboží údajně zatíženého daňovým podvodem pak nedošlo k tzv. navrácení, jak dovozuje správce daně.
9. Coby pátou žalobní námitku uvedl žalobce, že není vůbec zřejmé, jestli tonery jím obchodované jsou ty stejné tonery, které jsou zatíženy daňovým podvodem, neboť žalobce obchoduje s tonery jako s věcmi určenými druhově a tyto ani nejsou nijak konkrétně identifikovatelné.
10. Šestá námitka směřovala proti závěru správních orgánů o nekontaktnosti společnosti ASSINFORT Praha s. r. o. (dále jen „ASSINFORT“). Dle žalobce se jedná o nepřípustnou generalizaci, neboť závěr orgánů je založen na nekontaktnosti řečené společnosti v letech 2016 – 2017. Z tohoto však nelze dojít k tomu, že byla společnost ASSINFORT nekontaktní i v roce 2014, kdy probíhaly transakce.
11. Sedmou námitkou žalobce správním orgánům vyčetl, že vůbec nepopsaly časovou provázanost fakturace společností ASSINFORT a EUROTEC SERVICES s. r. o. (dále jen EUROTEC), kdy u těchto není ani známo, jaké zboží měly společnosti PREVIX dodat a jak je toto zboží, které mělo být zatíženo daňovým podvodem, provázáno s řetězci zboží, k němuž se správce daně vyjadřoval jako zboží, u něhož došlo k fakturaci v jeden den.
12. Coby osmou žalobní námitku žalobce uvedl, že sice někteří jeho dodavatelé měli ceny nižší, ale nikdy tyto nebyly podezřele nízké či v takové výši, že by evokovaly něco nestandardního. Žalobce pak dostatečně prověřoval své obchodní partnery, když vyžadoval jejich účetní uzávěrky, osobně se setkával s jejich jednatelem, kontroloval své partnery v registru plátců DPH a stran solventnosti a platil na zveřejněný účet. Skutečnost, že dodavatelé neměli zveřejněnou účetní uzávěrku, nelze v roce 2014 považovat za nestandardní, neboť naopak toto bylo t. č. standardem.
13. Devátou námitkou žalobce namítal, že společnost EUROTEC je kontaktní osobou, která si od počátku roku 2015 plní své povinnosti, a tedy její označení za *missing tradera* je zavádějící. Ze zprávy o daňové kontrole navíc vyplývá, že společnost EUROTEC neodvedla daň za říjen 2014 a nikoliv za všechna kontrolovaná období. Chybějící daň v rámci druhého identifikovaného řetězce má být pak doměřena přímo společnosti EUROTEC, neboť aby byla daň stanovena správně, musí být stanovena právě tomu, komu daňová povinnost ze zákona svědčí. Nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří

fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. Nedoměření daně přímo společností, které tuto nezaplatily, vyčetl žalobce správním orgánům rovněž stran *missing traderů* ve čtvrtém řetězci [společnosti HONEMAN s. r. o., (dále jen „HONEMAN“), FLORIN CZ TRADE s. r. o. (dále jen „FLORIN“), PRIXANET COMPANY s. r. o. (dále jen „PRIXANET“) a REDMAC FOX s. r. o. (dále jen „REDMAC“)].

14. Desátou námitkou žalobce namítal, že u společností HONEMAN a PRIXANET není prokázáno, jestli tyto jsou úmyslně součástí podvodného řetězce, nebo jen nesplnily svou daňovou povinnost. Správce daně pak uvádí, že společnost FLORIN podala přiznání k dani za 7. – 10. měsíc, ale už nezmiňuje, zda daň i uhradila. Rovněž i u společnosti Stroathsam s. r. o. (dále jen „Stroathsam“) se omezil na pouhé konstatování, že společnost sice podala přiznání k dani, ale jelikož správce daně nemůže v současnosti ověřit údaje zahrnuté v daňových přiznáních, je tato společnost považována za *missing tradera*. Správní orgány tedy v podstatě zcela rezignovaly na svou povinnost prokázat, že u druhých dvou jmenovaných společností opravdu chybí daň.
15. Coby jedenáctou námitku žalobce uvedl, že ke kontrole přeshraničních plnění není správce daně oprávněn a tato měla být prováděna příslušným slovenským správcem daně. Konkrétně se jednalo o plnění mezi slovenskou společností Z+M servis spol. s r. o. (dále jen Z+M servis SK) a českými společnostmi PRIXANET a TEMPO CINK s. r. o. (dále jen „TEMPO CINK“).
16. Dvanáctá žalobcová námitka spatřuje pochybení správních orgánů v tom, že tyto identifikují jako konečného odběratele tonerů slovenskou společnost Z+M Servis SK, ačkoli tato konečným odběratelem tonerů nebyla. Rovněž pak je pochybení správních orgánů spatřováno v tom, že tyto uvedly jako neobvyklou skutečnost, že žalobce vždy věděl při nákupu zboží, komu dané zboží bude prodáno. To bylo však vysvětleno tím, že žalobce vždy nabídku podmiňoval již existující poptávkou.
17. Třináctou námitkou žalobce brojí proti porušení svého práva na spravedlivý proces tím, že převážná část písemností, které správce daně v rámci zprávy o daňové kontrole uplatnil jako důkazní prostředky, byla z vyhledávací části spisu do veřejné části přerazena až dne 1. 10. 2018.
18. Žalobce poté, co ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud výše citovaným rozsudkem, nesouhlasil s názorem o prokázání úmyslného zapojení žalobce do podvodu, neboť daňové orgány neprokázaly podvodné řetězce, když podle žalobce ani žalovaný ani soud nemohou dotvořit řetězec o společnosti, které neplnily své daňové povinnosti. Poukázal na nepřipustnou objektivní daňovou odpovědnost kteréhokoliv subjektu zapojeného v obchodním řetězci za pohyb a osud zboží a povinnost správce daně odůvodnit, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo, jak ji vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 14. 4. 2015, č. j. 5 Afs 60/2017 a v rozsudku sp. zn 9 Afs 8/2007 z 22. 2. 2007. Dále žalobce namítl, že žalovaný nevysvětlil, jaké opatření měl žalobce přijmout, aby se mohl dozvědět, že nějaký subjekt v rámci obchodního řetězce si neplní řádně svou daňovou povinnost; zdůraznil, že se úmyslně podvodu neúčastnil. Na závěr žalobce uvedl, že je nutno jeho věc posuzovat i z ústavněprávní roviny a aplikovat ústavní principy právního státu, presumpci nevinu a

možnost poplatky a daně ukládat jen na základě zákona, což platí rovněž pro odepření odpočtu daně z přidané hodnoty.

Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K některým žalobním námitkám se pak dále vyjádřil výslovně.
20. K první žalobní námitce žalovaný uvedl, že z chování společnosti ASYNDAR, která podala příslušné daňové přiznání až dva roky po zákonném termínu pro jeho podání, a to ihned poté, co žalobce obdržel výzvu k prokázání skutečností, je zřejmá účelovost. Žalovaný pak chybějící daň ve 3. řetězci spatřuje u obchodních společností ASYNDAR a BRANSON, u nichž byla podstata chybějící daně v řetězci ve smyslu judikatury SDEU naplněna.
21. K související druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí odkázal na zjištění učiněná správcem daně u společnosti BRANSON, která jsou detailně rozebrána v předmětné zprávě o daňové kontrole (na stranách 58, 67, 144 a 148), a žalobce s nimi byl tedy řádně seznámen. Napadené rozhodnutí tak nemohlo být pro žalobce překvapivé, neboť v něm nebyl obsažen odlišný právní názor.
22. Ke třetí námitce žalovaný ve vyjádření uvedl, že základ všech pěti obchodních řetězců vždy tvořily personálně a ekonomicky propojené obchodní společnosti, jejichž součástí byl také žalobce. Žalobce pak nesprávně vztáhl závěr o personální propojenosti na všechny společnosti.
23. Ke čtvrté námitce žalovaný uvedl, že v případě 1. a 2. řetězce bylo zjištěno, že část tonerů se pohybuje v uzavřeném řetězci, kdy tonery pořízené v Německu se přes tuzemské obchodní společnosti dostaly na Slovensko, odkud se opět část z nich vrátila do Německa.
24. K páté žalobní námitce žalovaný ve vyjádření uvedl, že správce daně v rámci rozsáhlé vyhledávací činnosti ověřoval jednotlivé přepravy zboží procházejícího přes jednotlivé obchodní články v bezprostřední časové souvislosti.
25. K šesté a sedmé žalobní námitce se žalovaný výslovně nevyjádřil.
26. K osmé námitce žalovaný uvedl, že z provedeného dokazování vyplývá úmyslná účast žalobce na podvodném jednání, a proto není třeba se zabývat případnými opatřeními k prevenci podvodného jednání, která odvolatel měl přijmout, a jeho dobrou vírou, která je z logiky věci vyloučena.
27. K deváté, desáté, jedenácté a dvanácté námitce se žalovaný výslovně nevyjádřil.
28. Ke třinácté žalobní námitce žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí přisvědčil žalobci, že došlo k pochybení při přeražení písemností z vyhledávací části spisu do jeho veřejné části. V daném případě však nelze shledat zkrácení práv žalobce, neboť prvostupňový správce daně fakticky žalobci umožnil nahlédnout do všech písemností tvořících daňový spis. To učinil tak, že nejprve předložil žalobci seznam všech písemností obsažených v daňovém spise a následně zaslal žalobci všechny písemnosti, o náhled do nichž žalobce požádal.

Posouzení věci soudem

29. Krajský soud poté co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, tedy ke dni 16. 10. 2019 (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Zjištění soudu ze správního spisu

30. K první žalobní námitce soud uvádí, že skutečnost pro posouzení její důvodnosti rozhodná, tedy že ASYNDAR uhradila dne 13. 6. 2017 DPH, není mezi stranami sporná.
31. K související druhé žalobní námitce soud ze správního spisu zjistil, že ve zprávě o daňové kontrole je na straně 23 uveden seznam společností „*které plní v tomto obchodním případě roli „missing tradera“*“, v němž není společnost BRANSON uvedena. Na straně 58 je pak uvedeno, že společnost BRANSON během probíhajících u ní daňových řízení přestala spolupracovat se správcem daně, a že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích její sídlo nebylo sídlem skutečným ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Na straně 67 je pak stran této společnosti uvedeno „*po zahájení daňového řízení za předmětná zdaňovací období přestala spolupracovat s místně příslušným správcem daně*“, kdy stejná informace (jen stručněji formulovaná) je uvedena rovněž na str. 144 a 148. Soud dále ve správním spise neobjevil výzvu k vyjádření se žalobce k úřednímu záznamu č. j. 42518/19 ze dne 14. 10. 2019, ani žádný doklad nasvědčující, že by byl žalobce s tímto úředním záznamem seznámen. Právě z uvedeného záznamu se pak podává, že rozdíl na dani vyměřený příslušným správcem daně v řádu milionů Kč společnost BRANSON neuhradila.
32. K páté žalobní námitce zjistil soud ze zprávy o daňové kontrole počty a druhy tonerů prodávaných mezi jednotlivými články řetězců a jejich porovnáním zjistil, že, s výjimkou čtvrtého řetězce, procházely tonery stejného druhu v rychlém sledu obchodních případů mezi články řetězců v tisícových objemech, a přesto v prakticky identických počtech.
33. K šesté námitce soud ve zprávě o daňové kontrole zjistil následující pasáž: „*V odpovědi (na žádost o informaci na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, místně příslušného ASSINFORT – pozn. soudu) je uvedeno, že obchodní společnost ASSINFORT nepodala přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014 ani za jiná zdaňovací období roku 2014. Se správcem daně společnost nespolečně pracovala. V místě sídla uvedeném v obchodním rejstříku se společnost nenachází a v současnosti je v likvidaci. Likvidátor (...) správci daně sdělil, že společnost nevykazuje dlouhodobě žádnou činnost a společnost mu nepředala žádné účetní záznamy, účetní knihy a výkazy a nebyl zjištěn žádný majetek společnosti.*“
34. K deváté námitce soud ve správním spise zjistil písemnost č. j. 210400/17/3312-60562-803400, na které je (mj.) uvedeno, že společnost EUROTEC: „*nepodal(a) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014. Své daňové povinnosti nehradí. Dne 2. 1. 2017 bylo vydáno Rozhodnutí o statusu nespolehlivého plátce. Není nám známo, zda se nachází v místě svého sídla. Ve výzvě uvedené faktury nebyly v žádném řízení šetřeny.* (Společnost EUROTEC – pozn. soudu) *má jediného jednatele Adriano Giuseppe Minini, na kterého není telefonické spojení, písemnosti zasílané do datové schránky přebírá.*“ Ze zprávy o daňové kontrole pak zdejší soud zjistil, že výše jmenovaný jednatel společnosti EUROTEC „*sdělil, že společnost koupil v roce 2015 (...) dále tvrdil, že byl bývalým jednatelem panem*

Vilémem Roubičkem ujišťován, že vše za rok 2014 je v pořádku. Postupem času se dovídal, že to není pravda. Doklady a záznamy za 3. a 4. čtvrtletí roku 2014 požadované výzvou nemůže předložit z důvodu, že mu nebyly poslány.“

35. Rovněž k deváté námitce, k části týkající se *missing traderů* čtvrtého řetězce, soud zjistil ze zprávy o daňové kontrole následující: „*HONEMAN s. r. o. (...) je (...) nekontaktní a se správcem daně nespolupracuje. (...) Za sledované kontrolované období podala přiznání k dani z přidané hodnoty jen za třetí čtvrtletí roku 2014, ale daňovou povinnost neuhradila správci daně neumožnila ověřit údaje zahrnuté do tohoto přiznání k dani z přidané hodnoty. (...) FLORIN CZ TRADE s. r. o. (...) se správcem daně nespolupracuje a od 19. 9. 2015 má status nespolehlivého plátce. (...) Své daňové povinnosti neplní a správci daně neumožnila tím, že s ním nespolupracuje, ověřit údaje zahrnuté do podaných přiznání k dani z přidané hodnoty. (...) Obchodní společnost PRIXANET COMPANY s. r. o. na zaslanou výzvu nereagovala a požadované údaje správci daně neposkytla. (...) za kontrolované zdaňovací období srpen roku 2014 nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty. (...) se správcem daně nekomunikuje, je nekontaktní a od zdaňovacího období červenec roku 2014 daňová přiznání k dani z přidané hodnoty nepodává. (...) Obchodní společnost REDMAC FOX s. r. o. je pro správce daně nekontaktní. Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až září roku 2014 sice podala, ale údaje uvedené v předložených přiznáních nebylo možno ověřit, protože obchodní společnost (...) s místně příslušným správcem nespolupracuje (...) na zaslané výzvy nereagovala. Své daňové povinnosti neplnila.*
36. K desáté námitce zdejší soud ze zprávy o daňové kontrole zjistil, že: „*Stroathsam s. r. o. (...) se správcem daně nespolupracuje. (...) podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 7. a 8. měsíc roku 2014, ale tím, že nespolupracuje se správcem daně, neumožnila ověřit údaje zahrnuté do podaných přiznání k dani z přidané hodnoty.*“ Stran společnosti FLORIN soud svá zjištění ze správního spisu popsal již výše a pro potřeby posouzení důvodnosti desáté námítky z nich rovněž vycházel.
37. K jedenácté námitce zdejší soud ze zprávy o daňové kontrole zjistil, že: „*[d]le odpovědi Slovenské daňové správy na žádost o výměnu informací č. j. 358200/15/2000-11441-108391 (...) dodala obchodní společnost Z+M servis, spol. s r. o. (SK) tonery zpět do České republiky obchodní společnosti PRIXANET COMPANY s. r. o. (...) Dle odpovědi Slovenské daňové správy na žádost o výměnu informací (...) evidována pod č. j. 196973/16/3310-50521-800729 dodala obchodní společnost Z+M servis, spol. s r. o. (SK) předmětné tonery pořízené od obchodní společnosti AGROKOOOPERACE s. r. o. (...) zpět do České republiky obchodní společnosti TEMPO CINK.*“ K citovanému soud dodává, že obě uvedené listiny se nachází ve správním spise a skutečnosti právě uvedené se z těchto podávají.

Právní posouzení

K první a druhé námitce

38. První žalobní námitku shledal krajský soud v předchozím rozsudku důvodnou, když přisvědčil žalobci, že uhradila-li společnost ASYNDAR daň před vydáním rozhodnutí o stanovení daně, chybějící daň v řetězci v části týkající se společnosti ASYNDAR nebyla prokázána. K této námitce Nejvyšší správní soudu uvedl, že „*dodatečné přiznání a úhrada daně na vstupu, které provedla společnost ASYNDAR, nemá vliv na možnost odepřít žalobkyni nárok na odpočet DPH z důvodu účastní na daňovém podvodu. První žalobní námitka proto*

nebyla důvodná a krajský soud jí neměl přisvědčit“ (bod 71 cit. rozsudku NSS). Tímto právním názorem je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán a krajský soud proto odkazuje na odůvodnění tohoto závěru učiněného Nejvyšší správním soudem. Žalobní námitka není důvodná.

39. Druhou a třetí žalobní námitku soud v předchozím rozsudku shledal rovněž důvodnou, neboť tím, že žalovaný dle zjištění soudu žalobce s úředním záznamem ze dne 14. 10. 2019, č. j. 42518/19, neseznámil a ani jej nevyzval k vyjádření se k němu, jednal nezákonně, porušil zásadu dvojinstančnosti a tedy i žalobcovo právo na spravedlivý proces. Pochybení shledal o to závažnější, že předmětný úřední záznam je jediným důkazním prostředkem, ze kterého žalovaný usuzuje na to, že společnost BRANSON neuhradila jí doměřenou daň. Protože závěr o chybějící dani u společnosti ASYNDAR soud původně shledal nezákonný a závěr o neodvedení daně společností BRANSON je zatížen porušením žalobcova práva vyjádřit se k důkazu, na kterém je tento závěr založen, považoval soud námitku žalobce, že v řetězci č. III nebyla prokázána existence chybějící daně, jako důvodnou. Ani s tím se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Přisvědčil sice krajskému soudu v tom, že daňové orgány porušili ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, toto pochybení však nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. I kdyby totiž žalovaný nemohl přihlídnout k provedenímu dokazování a „jeho závěr o tom, že společnost BRANSON je rovněž missing trager, by nebyl správný (...), stále zde v tomto podvodném řetězci existuje chybějící daň kterou správní orgány identifikovaly u společnosti ASYNDAR“.
40. Krajský soud je tímto právním názorem Nejvyššího správní soudu rovněž vázán. Protože postavení společnosti BRANSON nemá vliv na závěr o chybějící dani v třetím řetězci, a i případný úspěch s touto žalobní námitkou nemůže žalobci přinést procesní úspěch, krajský soud se námitkou dále nezabýval.

Ke třetí námitce

41. Podle rozsudku Soudního dvora EU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 (dále jen „rozsudek Italmoda“): „Osobě povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku nároků na odpočet, osvobození nebo vrácení daně z přidané hodnoty podílela na podvodu na dani z přidané z hodnoty, jenž byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce, mohou být tyto nároky odmítnuty, přestože byl tento podvod spáchán v jiném členském státě, než je ten, kde byly uvedené nároky uplatněny.“
42. K otázce prokazování podvodu na DPH se opakovaně vyjádřila i judikatura českých správních soudů, kterou shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 324/2020-104 ze dne 24. 10. 2022, jehož závěry lze aplikovat i na nyní projednávanou věc, a to nejen při odpovědi na tuto třetí žalobní námitku. Krajský soud považuje proto za účelné jej ocitovat v širším rozsahu, neboť je z něj patrný jak rozsah důkazní povinnost daňových orgánů, tak posouzení zjištěných skutečností:

Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli člen obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo porizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je

podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spleťtého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 AfS 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus, bod 28).

Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 AfS 304/2019-33, ExaSoft Holding, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku Autodoprava K&K).

Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 AfS 304/2019-33, bod 27).“ (podtržení provedl krajský soud).

43. Veden shora uvedenými východisky považuje krajský soud za mylnou úvahu žalobce, že bylo povinností žalovaného prokázat provázanost celého řetězce, neboť prodáním subjektu, který o podvodu nevěděl, by zboží stigma podvodu ztratilo. Určující pro možnost odmítnout nárok na odpočet je kladné zodpovězení tří následujících otázek. První je, zda došlo k podvodu na DPH (jehož podmínkou sine qua non je existence daňové ztráty), druhá, zda byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s tímto podvodem a třetí, zda o tom daňový subjekt věděl nebo vědět měl. Žalobcem tvrzená povinnost žalovaného prokázat provázanost celého řetězce k odpovědi na žádnou z uvedených otázek nevede a žalovaný tvrdící žalobcovu účast na podvodu na DPH tedy žádnou takovou povinnost nemá. Rovněž prodání zboží subjektu, který o podvodu nevěděl, nepůsobí ani zánik podvodu, ani neovlivní to, zda o podvodu ví či mají vědět články následující v řetězci za tím, kdo o podvodu nevěděl. Souvislost takového plnění s podvodem je pak okolností objektivní týkající se daného plnění, která nemůže být změněna tím, zda o ní některý článek (subjektivně) ví, nebo neví. Nadto, chybějící daň ani nemusí vyplývat z prodeje posuzovaného plnění. Žalobní námitka je tedy nedůvodná.

Ke čtvrté námitce

44. Ke čtvrté námitce soud konstatuje, že považoval-li správce daně za podezřelou okolnost oběh zboží v uzavřeném kruhu, nelze mu ničeho vytknout a námitka je v této části nedůvodnou. Tak je tomu proto, že u uvedeného jde o jev, ke kterému sice může dojít i v naprosto legálně fungujících obchodních vztazích, ale který je typický především právě pro podvody na DPH. Obecně lze říci, že podezřelé jednání, byť se toto jednání netýká přímo zboží zasaženého podvodem, může být při prokazování existence podvodu zohledňováno. Takto je ostatně zohledňována řada dalších, s konkrétním zbožím nesouvisejících podezřelých okolností, jako je např. následná nekontaktnost, virtuální sídlo nebo výběry vysokých částek v hotovosti z účtu společností účastných na řetězci. Stran žalobcem správcí daně vyčítaného závěru, že daň chybí v identifikovaných uzavřených kruzích, zdejší soud ve zprávě o daňové kontrole tento neobjevil. Naopak je ze zprávy zřejmé, že chybějící daň správce daně identifikoval vně uzavřené části řetězců. V této části se tak žalobní námitka míjí s obsahem správního spisu. Nadto, jak bylo vysvětleno v předchozím oddíle, chybějící daň nemusí vyplývat z posuzovaného přeprave zboží, u kterého dochází k odepření odpočtu, a nemusí odpovídat ani výši uplatněného odpočtu. Námitka důvodná není.

K páté námitce

45. K otázce vztahu mezi plněním, ze kterého je odpočet odepřen, a plněním zasaženého podvodem, se krajský soud vyjádřil již výše odkazem na rozsudek č. j. 10 Afs 324/2020-104 ze dne 24. 10. 2022. V něm desátý senát vyšel mj. z rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, podle nějž: „*Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo (...) chybějící DPH (...) nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu (...) a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. (...) Pro odmítnutí nároku na odpočet postačí, pokud žalobkyně věděla či mohla vědět, že se přijetím plnění (...) účastní řetězce, který je zasažen podvodem na DPH.*“
46. Jak se podává z právě citovaného rozsudku, není rozhodné, o které konkrétní tonery se jednalo, ale pouze, že se jejich pořízením žalobce vědomě účastnil řetězce zasaženého podvodem na DPH. Nadto je třeba konstatovat, že obchodované počty tonerů v rámci jednotlivých přeprave jsou v drtivé většině případů shodné. To za situace, kdy tyto tonery byly přepraveny a přepravovány v krátkých časových intervalech mezi řadou společností v tisícových objemech. Vznik těchto shod v počtech přepravovaných tonerů jinak než tím, že šlo o totožné kusy (a tedy tyto byly přepravovány spolu, zabaleny v konkrétním počtu na paletách), se soudu jeví být značně nepravděpodobným. Je však třeba ještě jednou zdůraznit, že tato skutečnost není pro věc relevantní za předpokladu, že se žalobce pořízením jakýchkoli tonerů vědomě účastnil řetězce zasaženého podvodem na DPH, k tomu viz dále.

K šesté námitce

47. Jak se podává ze zprávy o daňové kontrole, společnost ASSINFORT již v roce 2014, ve kterém probíhaly transakce, nepodávala daňová přiznání a nespolupracovala se svým správcem daně. Žalobce tedy vyčetl správním orgánům generalizaci, které se nedopustily, neboť nezaložily svůj závěr o nekontaktnosti společnosti ASSINFORT v roce 2014 na skutečnosti, že tato byla nekontaktní později, ale na sdělení jejího příslušného správce daně, které se týkalo právě období roku 2014. Žalobní námitka se tedy míjí s obsahem správního spisu a napadeného rozhodnutí, protože je nedůvodná.

K sedmé námitce

48. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že: „obchodní společnost Previx upravila výši své vlastní daně za obě zdaňovací období tím, že na vstupu vykázala plnění přijatá od nekontaktních obchodních společností, které své povinnosti vůči svému správci daně neplnily (...) nepodaly příslušná daňová přiznání a neodvedly daň. Uplatněním nároku na odpočet daně z plnění, která měla obchodní společnost Previx přijmout od těchto dvou společností, uměle snížila výši vlastní daně na minimální částky, které svému správci daně odvedla. Tento princip uplatňovala společnost Previx i v jiných zdaňovacích obdobích (...) Popsaným postupem tak došlo (...) k neodvedení daně (...) přičemž další článek obchodního řetězce, tedy odvolatel, si nárok na odpočet daně z přijetí předmětných plnění uplatnil již v plné výši.“
49. Ve svém rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-19, Nejvyšší správní soud označil mechanismus obdobný tomu výše popsanému žalovaným za jedno z možných podvodných jednání, když uvedl: „Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném navýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přiznání pořízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění. (...) podvodem na DPH nemusí být zasažena přímo transakce mezi P. a žalobkyní. Obdobně ani daňový únik (chybějící daň) nemusí mít své kořeny čistě v přeprodeji daného plnění.“
50. Jak se z právě uvedeného podává, žalovaný nemusel popisovat časovou provázanost fakturace společností ASSINFORT a EUROTEC, ani zjišťovat, jaké zboží bylo těmito společnostmi PREVIX dodáno. Rovněž nemusel zjišťovat, jak je toto zboží provázáno se zbožím zatíženým daňovým podvodem. Tak je tomu proto, že řečené zboží nemusí se zbožím, které bylo obchodováno v podvodném řetězci, souviset a ani nemusí fakticky existovat (pokud se jedná o toliko fiktivní plnění). Podstatná je totiž právě a jen ta okolnost, že bylo řečené plnění využito missing traderem (společností PREVIX) k tomu, aby si uměle snížila výši vlastní daně na minimální částky. Jelikož tedy namítá žalobce správním orgánům, že nezjišťovali skutečnosti, které ve shodě s recentní judikaturou NSS nejsou pro věc rozhodné, je rovněž tato námitka nedůvodnou.

K osmé námitce

51. Předně je třeba konstatovat, že stran závěru, že žalobce se na podvodných řetězcích účastnil úmyslně, když střední část všech pěti identifikovaných řetězců záměrně vlastní činností vytvořil, jsou správce daně a žalovaný za jedno. Účast žalobce na podvodu tak ani v jednom případě nebyla založena na tvrzení, že žalobce nečinil dostatečná preventivní opatření k zabránění své účasti na podvodu. Rovněž tak žádný ze správních orgánů nezaložil svou úvahu o vědomosti žalobce o podvodu na tom, že by přítomnost podvodu měl poznat z výše cen, za které tonery nakupoval (výše cen byla řešena toliko při popisu podezřelých okolností svědčících pro samu existenci podvodu). Správní orgány shodně vyšly z aktivní role žalobce při vytváření jádra všech pěti řetězců, které nemělo racionální ekonomické zdůvodnění, neboť žalobcem uváděné zařazení společností ORCAON s. r. o. (dále jen „ORCAON“) a AGROKOOOPERACE s. r. o. (dále jen „AGROKOOOPERACE“) z důvodu cash-flow bylo vyvráceno prokázanými platbami tzv. pozpátku.

52. Se závěrem správních orgánů o vědomé účasti žalobce na podvodu, jakož i o žalobcově aktivní roli při samotném vytváření podvodného řetězce a zejména se zdůvodněním těchto závěrů prezentovaným žalovaným v bodech 77 až 85 napadeného rozhodnutí, se pak zdejší soud plně ztotožňuje. Jelikož pak není úkolem soudu přepisovat svými slovy závěry správních orgánů, se kterými se ztotožnil, plně na uvedené body napadeného rozhodnutí odkazuje.
53. Zda žalobce činil opatření, která uvádí, tedy není rozhodné, neboť u osoby o podvodu vedoucí se z logiky věci nemůže jednat o opatření způsobila předejít její účasti na podvodu. Smyslem těchto opatření je totiž právě to, aby subjekt neznalý existence podvodu mohl o této pojmout podezření, předmětnou transakci neuskutečnit a tak se svému zapojení do podvodného řetězce vyhnout. Smyslem opatření naopak není vytvořit soubor formálních úkonů, jejichž jediným účelem je jejich využití coby obrany v případě, že bude podvod na DPH odhalen. K ničemu jinému totiž taková opatření nemohou osobě o podvodu vedoucí sloužit. Správní orgány tedy nijak nepochybily, když, vycházejíce z prokázané vědomosti žalobce o podvodu, se jím učiněnými opatřeními nezabývaly. Za tohoto stavu se jimi pak ani nemohly zabývat chybně, jak namítá žalobce, a žalobní námitka tedy není důvodnou.
54. Na osmou žalobní námitku žalobce navázal poté, co Nejvyšší správní soud předchozí rozsudek krajského soudu zrušil. Namítl neprokázání svého úmyslného zapojení do podvodu. Tuto námitku však žalobce uplatnil až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, který platí i pro uplatnění žalobní argumentace. Rozšíření žaloby o napadení závěru o úmyslné účasti žalobce na podvodu nelze považovat za rozhojnění žalobní argumentace, byť ji žalobce navázal na včas uplatněnou námitku neprokázáním podvodných řetězců, neboť subjektivní stránka je samostatným krokem posuzování obchodní transakce co do jejího zasažení podvodem. Krok objektivní (zjištění podvodu) a krok vědomostní se sice často prolínají, jak je tomu i v nyní posuzované věci, jsou však uvažovány z odlišných úhlů pohledu vzhledem k daňovému subjektu. V posuzované věci žalobce ani nyní neargumentoval proti skutkovým závěrům o vytvoření všech pěti řetězců jeho vlastní činností, na čemž je vystaven jak závěr o podvodu, tak závěr o jeho úmyslu se podvodu zúčastnit. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány považuje za logicky nemožné, aby žalobce aktivně vytvořil podvodný řetězec a současně u něj absentoval úmysl se podvodu účastnit. Uvedenou logickou souvislost nemohou zvrátit ani žalobcem dovolávané ústavní principy. Nicméně, vzhledem k opožděnosti námitky se krajský soud jí dále blíže nezabýval.

K deváté námitce

55. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 – 44: „*Právní názor, k němuž se Nejvyšší správní soud výše přiklonil, neznamená, že by pro účely vyměření daně plátcí DPH bylo zapotřebí vyčkávat, jak dopadne vyměřovací (či doměřovací) řízení u jiného daňového subjektu zapojeného do obchodního řetězce a zda bude daň uhrazena. Postačuje, aby správce daně zohlednil skutkový stav ke dni svého rozhodování. (...) Nelze nicméně vyloučit ani to, že by ještě nebude daň u jiného daňového subjektu vyměřena či uhrazena, bylo by vzhledem k postoji tohoto daňového subjektu k řešení nevyměřené či neuhrazené daně odepření nároku jinému daňovému subjektu v obchodním řetězci na odpočet daně na vstupu předčasné, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 As 162/2018 – 43.*“

56. Jak se podává ze zjištění soudu ze správního spisu, není pravdou, že by společnost EUROTEC nezaplatila daň jen za období října 2014. Z výše citované listiny naopak plyne, že společnost své daňové povinnosti (množné číslo) nehradí. Listina se tedy vyjadřuje o nehrzení daňových povinností obecně bez výjimky, kdy v říjnu 2014 nadto nebylo ani podáno daňové přiznání. V této části je tedy žalobní námitka nedůvodnou. Stran jisté kontaktnosti společnosti (kdy minimálně jeden kontakt s jednatelem společnosti se podařilo navázat, neboť jednatelevo tvrzení jsou součástí zprávy o daňové kontrole), soud konstatuje, že tato sama nemění nic na skutečnosti, že společnost EUROTEC neplnila vůči svému správci daně daňové povinnosti, nepodala daňové přiznání za období října 2014 a neodvedla daň. Jednorázový kontakt spočívající ve sdělení, že nový jednatel „*[d]oklady a záznamy za 3. a 4. čtvrtletí roku 2014 požadované výzvou nemůže předložit z důvodu, že mu nebyly poslány*“ nedosvědčuje kontaktnost společnosti, právě naopak. Nekontaktnost totiž nelze pojímat v nejužším možném smyslu (společnost vůbec nekomunikuje), ale je nutno ji chápat ve smyslu funkčním, tedy že společnost nekomunikuje v požadované kvalitě. V tomto případě, že nepředložila doklady, které po ní byly požadovány. Rovněž v části rozporující nekontaktnost společnosti EUROTEC je tedy žalobní námitka nedůvodnou.
57. Žalobce dále argumentuje, že chybějící daň měla být vybrána právě u společnosti EUROTEC a nikoli u něj, když tato společnost je kontaktní a zároveň je to ona, kdo neuhradil daň. Jak se podává z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 – 44, nebylo povinností správních orgánů čekat s rozhodnutím o odepření nároku na odpočet žalobci na to, zda bude společností EUROTEC uhrazena daň. To zejména platí za situace, kdy je společnost EUROTEC nekontaktní (k tomu výše) a ze zjištěných skutečností nijak nevyplývá, že by se vzhledem k postoji této společnosti mělo na tom, že tato neuhradila daň, cokoli měnit. Totéž lze bez dalšího vztáhnout rovněž na společnosti HONEMAN, FLORIN, PRIXANET a REDMAC. Rovněž tyto jsou nekontaktní a ze zjištěných skutečností (viz výše) nijak nevyplývá, že by se vzhledem k postojům těchto společností mělo na tom, že neuhradily daň, cokoli měnit. Ani v případě těchto společností tak správní orgány nebyly povinny čekat s odepřením nároku na odpočet žalobce na to, zda bude těmito společnostmi uhrazena chybějící daň. Žalobní námitka je tedy v této části též nedůvodnou.

K desáté námitce

58. Podle ustanovení § 6 odst. 2 d. ř.: „*[o]soby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.*“
59. Desátá žalobní námitka se rozpadá do dvou otázek, a to, zda bylo prokázáno, že společnosti HONEMAN a PRIXANET neuhradily daň z důvodu podvodu a zda lze nekontaktnost společností FLORIN a Stroathsam klást co do možnosti konstatování podvodu na roveň s neuhrazením daně těmito společnostmi.
60. K první otázce je vhodné citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, ve kterém tento soud uvedl, že: „*společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně (...) tato zmíněná praktická nemožnost (založená právě nekontaktností subjektů – pozn. zdejšího soudu) je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu.*“ Správní orgány v řešené věci identifikovaly

dostatek podezřelých okolností (srov. strany 19 až 22 napadeného rozhodnutí), které ve svém souhrnu prokazují cílenou snahu o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Jde o personální propojenost účelově vytvořeného shodného jádra všech identifikovaných řetězců, opačný sled úhrad plnění, krátký časový úsek, ve kterém proběhlo velké množství obchodních transakcí, nesrovnalosti stran přepravy tonerů a předně právě samu nekontaktnost společností HONEMAN a PRIXANET, kterou je také třeba pojímat jako okolnost svědčící (v kombinaci s dalšími právě uvedenými) pro neuhrazení daně z důvodu podvodu. Na základě právě uvedeného soud konstatuje, že daň chybějící ve čtvrtém řetězci z důvodu podvodu na DPH byla správními orgány dostatečně prokázána. Za této situace je pro správnost odepření nároku na odpočet DPH žalobci nerozhodné, jestli je tato chybějící daň toliko u společností HONEMAN a PRIXANET, nebo i u společností FLORIN a Stroathsam. V obou případech totiž chybějící daň jako taková v řetězci přítomná je. Z tohoto důvodu ani případné pochybení žalovaného stran společností FLORIN a Stroathsam nemohlo vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Ani takové pochybení však zdejší soud v napadeném rozhodnutí neshledal, jak je uvedeno dále.

61. Stran druhé otázky se ze svrchu popsaných zjištění stran společností FLORIN a Stroathsam podává, že tyto jsou pro své příslušné správce daně nekontaktní a tato nekontaktnost znemožnila správci daně ověřit, zda byla těmito společnostmi přiznaná a případně i uhrazená daň přiznána, a případně uhrazena, ve správné výši. Je třeba uvést, že zatímco samo neodvedení daně může být důsledkem podnikatelského selhání a sama existence chybějící daně tedy není pro konstatování existence podvodu dostačující, neexistuje legitimní důvod pro uvedenou nekontaktnost u společností, které mají statutární orgán způsobilý za ně jednat. Implicitní úvaze správních orgánů, že nelze-li pro zaviněné porušení povinnosti součinnosti uvedenými společnostmi ověřit správnou výši jimi přiznané a odvedené daně, pak sama tato skutečnost svědčí o tom, že daň ve správné výši odvedena nebyla, pak nelze ničeho vytknout. Popsaná nekontaktnost přitom nestojí sama, ale jak je uvedeno výše, je doplněná řadou dalších zjištěných podezřelých okolností. Soud tedy uzavírá, že desátá námitka není důvodná.

K jedenácté námitce

62. Podle ustanovení § 17 odst. 1 d. ř.: *„Místně příslušný správce daně může 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.“*
63. Podle ustanovení § 9 odst. 1 z. č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. č. 164/2013 Sb.“): *„Kontaktní místo může dožádat kontaktní místo jiného státu o poskytnutí informací vztahujících se ke správě daní, pokud vlastní zdroje informací již byly vyčerpány nebo by jejich získání ohrozilo cíl správy daní.“*
64. Předně je třeba říci, že žalobce v žalobě nijak blíže nerozvádí důvody, proč by nebyl správce daně oprávněn zkoumat plnění přijatá českými společnostmi PRIXANET a TEMPO CINK. Uvádí toliko, že v případě pochybností o těchto měla být prováděna kontrola u příslušného

slovenského správce daně. Jak soud zjistil ze správního spisu, stran českých společností získal správce daně informace prostřednictvím dožádání těmto společnostem příslušného českého správce daně. Stran slovenské společnosti Z+M servis SK pak využil mezinárodní výměny informací. K oběma těmto postupům je, jak se podává z výše citovaných zákonných ustanovení, oprávněn. Takto získané důkazy pak hodnotil v rámci kontroly u žalobce, ke které je rovněž oprávněn (což žalobce ani nespornuje). Žalobní námitka je tedy nedůvodná, neboť správci daně vyčítá překročení působnosti, kterého se nedopustil.

Ke dvanácté námitce

65. Rovněž dvanáctou žalobní námitku má zdejší soud za nedůvodnou, neboť se tato míjí s obsahem napadeného rozhodnutí. K první části námitky je nutno uvést, že při popisu všech pěti identifikovaných podvodných řetězců totiž správce daně i žalovaný naprosto srozumitelně uvedli, kde se v nich slovenská společnost Z+M servis SK nachází a ani v jednom případě to nebylo na konci řetězce. Tvrdí-li tedy žalobce, že správní orgány identifikovaly jako konečného odběratele tonerů slovenskou společnost Z+M Servis SK, mýlí se. Správní orgány toliko uvedly, že v době, kdy žalobce tonery nakupoval, už věděl, že tyto tonery prodá společnosti Z+M Servis SK přes dvě další společnosti (ORCAON a AGROKOOOPERACE). Tato skutečnost přitom není mezi stranami sporná.
66. Stran druhé části námitky pak žalobcem vzpomenutá neobvyklost není žalovaným spatřována v tom, že žalobce vždy věděl při nákupu zboží, komu dané zboží bude prodáno, ale v rychlosti, jakou byly tonery vždy přeprodány v rámci celého rozsáhlého řetězce, kdy se jednalo řádově o dny. K této rychlosti sice mohla předešlá vědomost žalobce o poptávce přispět, avšak mimo středovou část identifikovaných řetězců končící společností Z+M servis SK (případně společností, jíž tato tonery dále prodala) tuto rychlost nevysvětluje. I tato část námitky se tedy s obsahem napadeného rozhodnutí míjí a je proto nedůvodnou.

Ke třinácté námitce

67. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2019, č. j. 10 Af 27/2016 – 43: „*i pokud by postup správce daně v souvislosti s okamžikem přearažení písemností zařazených do vyhledávací části spisu představoval vadu řízení, mohla by být taková vada s ohledem na principy ovládající daňového řízení odstraněna v odvolacím řízení. Jak totiž vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 178/2016 - 18, „postup krajského soudu při zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu podmíněn vážnými procesními pochybeními, která není možné odstranit v řízení před odvolacím orgánem“. Nejvyšší správní soud přitom ve vztahu k přearažování písemností z neveřejné do veřejné části spisu v uvedeném rozsudku dodává, že „jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit pochybení prvostupňového správce daně. Odvolací orgán tak může v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento včas nepřearažil písemnosti, které byly uplatněny v rámci daňové kontroly jako důkazní prostředek, z vyhledávací části spisu do části spisu přístupné daňovému subjektu“. Soud se tak ve světle právě vyložených závěrů zaměřil na posouzení, zda měl žalobce nejpozději v odvolacím řízení přístup ke všem písemnostem původně zařazeným do vyhledávací části spisu, jež byly podkladem pro vydání Platebního výměru.“*
68. Rovněž zdejší soud se tedy zaměřil na to, zda měl žalobce nejpozději v odvolacím řízení přístup ke všem písemnostem původně zařazeným do vyhledávací části spisu. Ze samotných

tvrzení žalobce v žalobě se pak podává, že tomu tak bylo, když tento uvádí, že uvedené písemnosti: „byly z vyhledávací části spisu do veřejné části přeřazeny až dne 1. 10. 2018.“ Jak uvedeno výše, správce daně vydal dodatečné platební výměry dne 11. 10. 2018. Odvolání žalobce pak byla zaevidována u prvostupňového správce daně dne 9. 11. 2018. Již z uvedených dat je bez dalšího zřejmé, že řečené listiny dle nerozporných tvrzení stran byly v odvolacím řízení již přeřazeny do veřejné části spisu. Ve shodě s výše uvedenými názory NSS shrnutými v citovaném rozsudku Městského soudu v Praze pak zdejší soud uzavírá, že tímto bylo řečené pochybení správce daně napraveno. K zásahu do práva na spravedlivý proces, který by měl za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, tak nedošlo a žalobní námitka tento zásah tvrdící je tedy nedůvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení

69. Vzhledem k nedůvodnosti všech žalobních námitek krajský soud žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
70. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 5. dubna 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu