



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Hortim-International, spol. s r.o.**, IČO: 479 15 528, se sídlem Kšírova 242, Brno, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2020, č. j. 919/20/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2022, č. j. 62 Af 19/2020-212,

t a k t o :

- I. Výrok I. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2022, č. j. 62 Af 19/2020-212, **se zrušuje** v té části, kterou zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného v části, kterou žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 21. 1. 2019, č. j. 9998/19/4230-23792-706426, č. j. 10141/19/4230-23792-706426 a č. j. 10157/19/4230-23792-706426.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 1. 2020, č. j. 919/20/5300-21442-809464, **se zrušuje** v části, kterou žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 21. 1. 2019, č. j. 9998/19/4230-23792-706426, č. j. 10141/19/4230-23792-706426 a č. j. 10157/19/4230-23792-706426.
- III. Rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 21. 1. 2019, č. j. 9998/19/4230-23792-706426, č. j. 10141/19/4230-23792-706426 a č. j. 10157/19/4230-23792-706426 **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému v tomto rozsahu k dalšímu řízení.
- IV. Ve zbytku **se kasační stížnost zamítá**.
- V. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Podstata projednávané věci

[1] Podstatou této věci je spor o to, zda žalobce v roce 2013 byl zapojen do řetězce firem (spolu s dalšími osobami registrovanými jako plátcí daně z přidané hodnoty v ČR, Maďarsku a Rakousku), v rámci nějž byly prováděny tzv. karuselové podvody na dani z přidané hodnoty v rámci přeprodávání pistácií, zda o tomto svém zapojení do takového řetězce při náležité opatrnosti mohl a měl vědět, a zda mu z tohoto důvodu správní orgány v souladu se zákonem a s ustálenou judikaturou odepřely nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

II. Přehled dosavadního řízení

Rozhodnutí správních orgánů

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 1. 2019:

- dodatečný platební výměr, č.j. 9998/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2013 ve výši 5.487.667 Kč, a současně jím bylo dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, stanoveno penále ve výši 1.097.533 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10141/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2013 ve výši 1.094.692 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 218.938 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10157/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 575.248 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 115.049 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10163/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2013 ve výši 2.674.860 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 534.972 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10166/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 2.622.528 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 524.505 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10171/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 3.890.979 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 778.195 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10174/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 2.673.068 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 534.613 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10177/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 3.405.280 Kč, a současně jím bylo

pokračování

stanoveno penále ve výši 681.056 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10180/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 3.438.981 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 687.796 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10185/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 2.746.521 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 549.304 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10190/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 3.601.712 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 720.342 Kč;

- dodatečný platební výměr č.j. 10195/19/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 5.153.304 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 1.030.660 Kč.

Žaloba

[3] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce nejprve upozornil, že správce daně u něj provedl místní šetření dne 4. 9. 2013 a 16. 7. 2014, v rámci kterých si vyžádal informace a doklady o obchodních transakcích, aniž by vůči stěžovateli ve vztahu k předmětným zdanitelným plněním učinil kroky, ze kterých by žalobce mohl usoudit na jakoukoli nesprávnost týkající se jeho obchodování. Žalovaný ostatně ve svém rozhodnutí potvrdil, že v okamžiku obchodování zde nebyly ani ze strany správce daně shledány žádné okolnosti, ze kterých by bylo možné dovozovat nestandardnosti či nesrovnalosti předmětných obchodů. Dotčené obchody se uskutečnily v roce 2013, kdy bylo minimální obecné povědomí o tzv. karuselových podvodech, a je proto v rozporu se zákazem předsudku zpětného hodnocení, aby bylo na žalobce v tomto směru nazíráno jako na zkušeného obchodníka s konsekvencemi z toho plynoucími. O pochybnostech správce daně se žalobce dozvěděl až z výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 9. 2018, tj. více než 2,5 roku po zahájení daňové kontroly dne 3. 2. 2016.

[4] Správce daně doměřil žalobci daň ještě před tím, než došlo k ukončení daňové kontroly. Žalovaný přípisem ze dne 14. 11. 2019 stanovil žalobci lhůtu 15 dnů pro vyjádření se ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení a řízení o žádosti žalobce o prodloužení této lhůty zastavil rozhodnutím ze dne 4. 12. 2019, č. j. 50082/19/5300-21442-809464. Postupoval tak v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, když řízení o této žádosti zastavil namísto toho, aby o ní rozhodl a lhůtu prodloužil tak, jak to nařizuje § 36 daňového řádu. Žalobce dne 10. 12. 2019 (tj. v původní lhůtě) žalovanému sdělil, že své vyjádření doplní po nahlédnutí do spisu, a to v termínu do 17. 1. 2020, což také tohoto dne učinil. Žalovaný však na doplnění vyjádření nevyčkal a dne 15. 1. 2020 vydal své rozhodnutí, čímž jej zatížil nezákonností a nepřezkoumatelností, jelikož se nevypořádal s argumentací žalobce obsaženou v jeho výše uvedeném doplnění vyjádření, včetně návrhu na provedení nových důkazů. Takový postup žalovaného svědčí o svévoli a popírá procesní práva žalobce v rámci daňového řízení. Ve svém důsledku se tak žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkami žalobce, které byly obsahem jeho vyjádření ze dne 17. 1. 2020, a s návrhy důkazů, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[5] Žalovaný zcela pomíjí řádnost nastavených kontrolních opatření žalobce týkajících se mj. i volby obchodních partnerů, správnosti jím nastavených postupů při kontraktaci, solidnosti a robustnosti ekonomické činnosti žalobce, výborného přehledu žalobce o trhu, jeho zákonitostech a zvyklostech.

[6] Ve vztahu k obchodům se společnostmi DAKR TRADE s.r.o. (dále též „DAKR“) a B+B 2010 s.r.o. (dále též „B+B“) jako dodavateli a společností Hungaro Promotion Kft. (dále též „Hungaro“) jako odběratelem žalobce zdůraznil, že mezi účastníky řízení není sporné, že pistácie nakupované a prodávané žalobcem v předmětných obchodních případech skutečně existovaly a žalobce fakticky realizoval dodávky těchto pistácií v rámci své ekonomické činnosti. Žalovaný nezpochybňuje cenu zboží, jeho kvalitu ani kvantitu. Tyto skutečnosti žalobce řádně prokázal důkazními prostředky. Formální i hmotně právní podmínky nároku na odpočet DPH tak splnil. Úvaha žalovaného, že na žalobce lze klást přísnější požadavky stran jeho obezřetnosti, jelikož je zkušeným podnikatelem, je v rozporu s konstantní judikaturou správních soudů i Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Žalobce zdůraznil, že po celou dobu svého obchodování jednal v souladu s péčí řádného hospodáře a své obchodní partnery prověřil také v posuzované věci. Požadavky na něj kladené judikaturou SDEU splnil a je to naopak žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno stran doložení vědomosti žalobce o podvodu.

[7] Fyzické vlastnosti pistácií vylučují, že by mohlo v rámci kolotočového (karuselového) podvodu obíhat stále stejné zboží, jak tvrdí žalovaný, jelikož by muselo dojít k jeho degradaci, která by byla jednoduše smyslově zjištělná. Takové zboží by pak řidič přepravce nesměl naložit. Žalovaný žádné ze svých tvrzení neprokázal a tato tvrzení nevyplývají ze spisu. Bylo nerozhodné, kde měli oba dodavatelé své sídlo, neboť nešlo o anonymní společnosti, jak se snaží žalovaný navodit. Umístění sídla v tzv. office house není ničím protiprávním a bez dalších souvislostí z něj nelze cokoli dovozovat.

[8] K podání vysvětlení pana H. žalobce uvedl, že se správní orgány nepokusily jej vyslechnout jako svědka a v rozporu se zákonnými a judikatorními pravidly stran dokazování žalovaný upřednostnil listinný důkaz. Pro zásadní procesní vady nelze jako důkaz použít listinu obsahující podání vysvětlení pana H., ani e-mailovou korespondenci pana P. Domněnku žalovaného stran tvrzeného oběhu stejného zboží pak vylučuje skutečnost, že váha zobchodovaných pistácií se v průběhu času měnila. Tvrzení žalovaného, že se peníze točily v kruhu, a proto se jedná o karuselový podvod, nevyplývá ze spisu. Podle žalobce absentují objektivní okolnosti svědčící o jeho vědomosti o podvodu na DPH.

[9] Úvaha žalovaného, že předmětné obchody s pistáciami i zapojení žalobce do tohoto obchodu postrádaly ekonomický smysl, je nepodložená. Jednalo se o zcela běžný obchodní případ, kterých žalobce ročně zrealizuje tisíce. Pan Čápek byl žalobci znám jako dlouholetý obchodní partner, se kterým více jak 10 let úspěšně realizoval obchody, a pistácie jsou komoditou, se kterou žalobce obchoduje téměř 30 let. K tvrzené účasti žalobce na údajném karuselovém podvodu žalovaný prezentuje ve svém rozhodnutí navzájem si odporující tvrzení, což činí jeho rozhodnutí zmatečným. Žalobce dále

pokračování

podrobně zdůvodnil, proč žalovaný nesplnil důkazní standard ve vztahu k objektivním okolnostem svědčícím o daňovém podvodu vyžadovaný judikaturou (počátek obchodů s pistáciemi, obchodní model, nestandardnosti, absence písemných smluv, negativní zkušenost s panem Čápkem, obchodování s tzv. schránkovými společnostmi, platby pozpátku, časové a jiné nesrovnalosti v dokumentaci obchodů, marže, o kterou se pan Čápek dobrovolně připravil, závazkové vztahy mezi Radkem Čápkem, společností SOČ – Velké Bílovice, s. r. o. a Zdeňkem Hortem).

[10] Kontrolní opatření byla aplikována po celou dobu obchodování žalobce stejná jako vůči všem jeho ostatním obchodním partnerům, tato kontrolní opatření popsal a vyjádřil přesvědčení, že byla s ohledem na povahu obchodů zcela dostačující. Správní orgány nedoložily, že by ve zkoumaných obchodních případech byly přítomné takové nestandardnosti, které by u žalobce vyžadovaly vyšší míru obezřetnosti. Neobstojí proto tvrzení žalovaného, že na žalobce lze klást vyšší požadavky pouze proto, že má letitou praxi, zkušenosti a know-how. Žalovaný ohledně kontrolních opatření klade na žalobce mnohem přísnější požadavky, než byl v době obchodování s pistáciemi schopen unést, a v důsledku toho tak *de facto* přenáší své kontrolní funkce na žalobce. Žalovaný neuvedl, v čem konkrétně měla být žalobcem přijatá kontrolní opatření nedostatečná.

[11] Správní orgány nesprávně odmítly opakovaně provést navrhované důkazy (výpovědi pana Zdeňka Horta, Pavla Humplíka, prohlášení pana W. D. G.), či se jimi řádně nezabývaly. Prohlášení zástupce skupiny Total Produce C. O. žalovaný nezákonně odmítl a proti němu staví své laické a ničím nepoložené úvahy. S poukazem na závěry uvedené v rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017 žalobce uvedl, že povinností žalovaného bylo řádně doložit běžnou obchodní praxi na trhu se suchými plody, což žalovaný neučinil.

[12] Spis byl nesprávně veden, došlo k opakovanému pochybení při přerazování listin do veřejné části spisu, správní orgány nezákonně neumožnily žalobci nahlédnout do celého daňového spisu, spis je nepřehledný a některé listy v něm chybí.

[13] Žalobce dále namítl, že lhůta pro stanovení daně marně uplynula dne 3. 2. 2019. Správce daně sice dne 21. 1. 2019 vydal a žalobci doručil platební výměry, avšak jejich vydání bylo čistě formálním úkonem správce daně, jehož jediným smyslem bylo prodloužit lhůtu pro stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a doměřit tak daň ve lhůtě pro stanovení daně. Formálně provedené úkony přitom dle judikatury nemají vliv na běh lhůty pro stanovení daně, což znamená, že vydání platebních výměrů neprodloužilo lhůtu o jeden rok do 3. 2. 2020 a rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2020 bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 25 Af 63/2018). Žalovaný se nevypořádal s námitkou prekluze. Z protokolu o ústním jednání správce daně ze dne 19. 11. 2019, č. j. 195573/19/4230-23792/710990, vyplývá, že dne 11. 1. 2019 došlo pouze k doručení zprávy o daňové kontrole bez jejího projednání a k jejímu faktickému projednání ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu došlo až dne 19. 11. 2019, tedy více jak 10 měsíců po vydání platebních výměrů a po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Uvedené dokazuje, že správce daně neseznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění ani se zprávou o daňové

kontrole pouze z důvodu hrozící prekluze.

[14] Závěrem žalobce zmínil, že je pro něj nemyslitelné, aby se jako profesionál s dobrou pověstí a s významným postavením na trhu účastnil daňového podvodu za několik miliónů korun.

Rozsudek krajského soudu

[15] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že zjištěné skutečnosti ve vzájemném souhrnu jednoznačně svědčí o existenci podvodného řetězce. Následně popsal, jakým způsobem a za jakých okolností probíhaly obchody s pistáciemi, jak v nich zúčastněné společnosti vystupovaly, jak probíhaly finanční transakce a uvedl také relevantní údaje ke společnostem účastnícím se těchto obchodů. Žalovaný skutková zjištění správně vyhodnotil. Chybějící daň byla jednoznačně u zúčastněných subjektů v rámci transakcí s pistáciemi identifikována. Znázorněné schéma obchodních řetězců odpovídá skutkovým zjištěním.

[16] Námitce žalobce o prekluzi práva daň stanovit krajský soud s poukazem na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 22. 8. 2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, nepřisvědčil. S ohledem na to, že žalobce byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění v odvolacím řízení a mohl se k němu vyjádřit, řádné neprojednání zprávy o daňové kontrole v řízení před správcem daně nemělo vliv na účinky vydání dodatečných platebních výměrů.

[17] K žalobcem namítanému pochybení žalovaného při posouzení jeho žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření na výzvu správce daně k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 14. 11. 2019, č. j. 47007/19/5300-21442-809464 (dále též „Seznámení“), a nezohlednění jeho vyjádření ze dne 17. 1. 2019 s návrhem dalšího dokazování, krajský soud uvedl, že žalovaný svým postupem zatížil odvolací řízení vadou, neboť ve světle § 36 odst. 1, 2 a 3 a § 115 odst. 2 a 3 daňového řádu nesprávně vyhodnotil žádost žalobce o prodloužení lhůty. Pochybil také tím, že o žádosti vůbec věcně nerozhodl a řízení o ní z nesprávných důvodů zastavil. Tímto postupem byl žalobce nepochybně zkrácen na svých procesních právech na účinnou právní ochranu proti kontrolním zjištěním a závěrům správního orgánu. Na postup žalovaného přílehavě dopadají závěry rozsudku NSS č. j. 3 Afs 80/2019-126. V intencích tohoto rozsudku přistoupil krajský soud k posouzení, zda pochybení žalovaného mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud následně podrobně zrekapituloval obsah Seznámení ze dne 14. 11. 2019, reakci žalobce na něj ze dne 10. 12. 2019 a doplnění vyjádření žalobce ze dne 17. 1. 2020. Dospěl k závěru, že procesní pochybení žalovaného, který nezohlednil vyjádření žalobce ze dne 17. 1. 2020, nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť to se opírá o dostatečné skutkové důvody, s nimiž byl žalobce prostřednictvím kontrolních zjištění správce daně seznámen již v průběhu daňové kontroly. Seznámení, resp. obsah sdělení rakouské daňové správy, nepředstavuje nosný skutkový důvod napadeného rozhodnutí žalovaného.

[18] Ze skutečnosti, že u žalobce proběhlo v minulosti (několik) místních šetření, nelze dovozovat tvrzené legitimní očekávání, že prověřované obchodní transakce se společností

pokračování

Hungaro „jsou v pořádku“, a tato skutečnost nemůže ani změnit hledisko posuzování objektivních okolností, jak požaduje žalobce. Přes všechny kontrolní pravomoci správce daně nebylo v jeho silách podvod odhalit už v roce 2013 a informovat o něm žalobce. Proto není důvodná ani výtku žalobce, že byl správce daně nečinný. Žalobci nebyla přičítána k tíži nekontaktnost jednotlivých subjektů či jejich sídla v tzv. office house.

[19] Ohledně hodnocení obchodování žalobce s Radkem Čápkem správní orgány mohly přihlédnout i k tomu, že se v dané době jednalo o nesolventní osobu, což muselo být jednateli žalobce známo. Úvahy žalovaného, proč do okruhu objektivních okolností zahrnul nedostatek písemné formy smluv, ob stojí. Poukaz na nedostatek písemné formy nadto nestojí osamoceně, nýbrž v souhrnu s řadou dalších objektivních okolností, z nichž správní orgány dovodily zaviněné zapojení žalobce do předmětných transakcí. Argumentace žalobce u jednání jeho vnitřním interním systémem nevysvětluje, jak byly ošetřeny aspekty předmětných mnohamilionových obchodů. Ani argument, že důvodem pro neuzavření rámcové smlouvy bylo obchodování dle dostupnosti zboží, v tomto směru neobstojí; žalobce tak jistě činit mohl, avšak pak je zřejmé, že předmětný obchod v obrovském množství pistácií (cca 1.123 tun) se zakládal pouze na informacích od Radka Čáпка, pro kterého nadto, jak správní orgány vysvětlily, ani nebyl ekonomicky výhodný, pokud figuroval jak na straně dodavatelské, tak odběratelské.

[20] Akcentuje-li žalobce podmínky skladování pistácií pro zachování kvality, tak tím spíše nemá racionální vysvětlení, proč nakupoval pistácie za výše uvedených podmínek, proč se ve všem spolehl na Radka Čáпка (neprověřoval si společnosti, které mu pistácie prodávaly, ani původ pistácií) a převážel je z cizího skladu v Podivíně do skladů do Rakouska na základě emailu od pro něj neznámé maďarské společnosti. Žalobce si neověřil, zda jsou pistácie skutečně dodávány společností ENCINGER, spol. s r. o. (dále též „ENCINGER“), jak obchodní ředitel žalobce původně tvrdil. Za situace, kdy bylo prokázáno, že pistácie mezi subjekty kolovaly, pak není zřejmé, proč tvrzené kontrolní mechanismy žalobce tuto skutečnost neodhalily, pakliže by pistácie vykazovaly známky poškození kvality. Navíc Ing. R. H. sdělil správci daně, že kontrola kvality byla prováděna jen u prvních dodávek, následně bylo dodáváno na základě důvěry k zákazníkovi bez kontroly.

[21] Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že transakce s pistáciemi nebyly prováděny z ekonomických důvodů, nýbrž s úmyslem získat částku odpovídající DPH. Šlo o transakce nestandardní, vybočující správními orgány konkrétně identifikovanými znaky z běžné obchodní praxe, kterou soud vnímá jako provádění obchodů primárně za účelem zisku s péčí řádného hospodáře. Žalovaný tudíž svému důkaznímu břemenu dostál.

[22] Závěr žalovaného, že žalobce rezignoval na obezřetnost a kontrolní mechanismy, odpovídá skutkovým zjištěním. Žalobce neunesl důkazní břemeno, že realizoval dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil. Není pravdou, že žalovaný nevypořádal odvolací námitku týkající se hodnocení spolupráce žalobce s S.O.Č. – produkt Morava s.r.o., jelikož žalovaný na ni reagoval v bodu 124 svého rozhodnutí.

[23] Hodnocení žalovaného, že žalobce měl s Radkem Čápkem nejen údajně pozitivní, nýbrž i objektivně negativní zkušenost, nelze nic vytknout. Žalovaný zdůvodnil, proč pozdější změně názoru žalobce na tuto spolupráci neuvěřil. Dokazování prohlášeními Radka Čáпка ze dne 23. 6. 2021 a Ing. Radka Horta ze dne 30. 8. 2021 (který působil u žalobce od roku 1995 a je součástí vedení) by na skutkovém stavu, z něhož správní orgány vycházely, nic podstatného nezměnilo. Je pravda, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí věnoval pouze vysvětlení řidiče T. H. a argumentaci žalobce k vyjádření A. Š. pominul. Na vyjádření A. Š. však závěry správce daně a žalovaného nestojí, proto uvedené pochybení nemůže mít vliv na nosný závěr, že transakce s pistáciemi byly zatížené podvodem na DPH.

[24] Správní orgány dostály požadavkům judikatury a prokázaly jak existenci daňového podvodu, tak skutečnost, že o něm žalobce vědět mohl a měl. Není tedy důvodná žalobní argumentace, že v nyní posuzovaném případě měly správní orgány ještě více „rozklíčovat“ formu zaviněné účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH.

[25] K námitce neprovedení výsledku M. P. krajský soud uvedl, že je nadbytečný za situace, kdy byl již v minulosti proveden rakouskou daňovou správou. Žalovaný tak nepochybil, pokud jeho další výsledek neprovedl. Stejně tak správní orgány řádně zdůvodnily, proč nevyslechly Zdeňka Horta k otázce jeho závazkových vztahů s Radkem Čápkem, respektive s jeho společnostmi a Pavla Humplíka, ředitele společnosti CARGO-HORTIM, spol. s r.o. který měl objasnit administrativní postup při tvorbě interních dokumentů.

[26] Na další důkazní návrhy žalobce reagoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a rovněž neprovedení výsledku zástupce společnosti Total Produce Plc. správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně zdůvodnil tak, že jej k okolnostem obchodních zvyklostí na trhu v segmentu ovoce a zeleniny vyslechnout nepotřebuje. Rovněž žalovaný se s tímto důkazním návrhem řádně vypořádal s tím, že zjištění v dané věci jsou natolik silná a komplexní, a nestojí na běžné obchodní praxi na trhu s pistáciemi, nýbrž na běžném chování jakéhokoli obchodníka. Pokud jde o námitku neumožnění nahlédnutí do daňového spisu, krajský soud na základě obsahu daňového spisu neshledal žádnou indicii o tom, že by žalobci bylo takovým způsobem znemožněno uplatnit svá práva coby součást právní obrany vůči závěrům správních orgánů.

III. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

Kasační stížnost

[27] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Vytkl krajskému soudu, že postupoval nezákonně, nepřihlédl ke všem skutečnostem, které byly tvrzeny a prokázány stěžovatelem. Nezohlednil, že správní orgány neunesly důkazní břemeno stran údajné participace stěžovatele na údajném daňovém podvodu a nevypořádal všechny námitky žalobce.

[28] Zdanitelné plnění, se kterým v dané věci stěžovatel obchodoval (nepražené pistácie),

bylo jeho obvyklým obchodním artiklem, jednalo se o běžně využívaný obchodní model a běžný obchod, jakých stěžovatel v rámci své ekonomické činnosti uskutečnil tisíce ročně. Nebyl zde žádný důvod či objektivní skutečnost, ze které by stěžovatel mohl či měl v době obchodování pojmout podezření, že s obchody není něco v pořádku. Stěžovateli tak svědčila dobrá víra ve smyslu judikatury SDEU.

[29] Neobstojí závěr krajského soudu založený na tom, že obchodní model stěžovatele nedával smysl, jelikož dodavatel, resp. pan Čápek, neměl žádný důvod přenechat část obchodu stěžovateli, a tím se připravit o část marže, dále protože dodavatel dohodl obchodní podmínky i pro odběratele a s odběratelem stěžovatel nekomunikoval, tj. že panu Čápkovi stěžovatel příliš důvěřoval. Tato tvrzení jsou nepravdivá, nebyly žalovaným doloženy, nebyly provedeny důkazy navržené stěžovatelem svědčící o opaku. Nebyla zohledněna několikaletá minulá obchodní spolupráce stěžovatele s panem Čápkem, prověření pana Čáпка kontrolními opatřeními stěžovatele (ze získaných informací stěžovatel nezjistil žádné nesrovnalosti) a úprava navrhovaných obchodních podmínek stěžovatelem. Dále nebylo zohledněno, že stěžovatel nevěděl a neměl jak reálně zjistit, že pan Čápek ve skutečnosti ovládá i společnost J&T GmbH (dále též „J&T“), která je skutečným příjemcem zboží. Stěžovatel prověřil maximum toho, co mohl. Z pohledu stěžovatele byl fakt, že pan Čápek poptal u stěžovatele participaci na daných obchodech, zcela logickým krokem, jelikož stěžovatel disponoval silným zázemím, měl na trhu výborné renomé a byl silnou společností schopnou řešit problémy, což však nebylo v napadeném rozsudku, ani v rozhodnutí žalovaného zohledněno. Krajský soud ani žalovaný nezohlednili, že posuzované případy se odehrály v roce 2013, kdy povědomí o principech podvodů na DPH bylo na mnohem menší úrovni.

[30] Ačkoli je stěžovateli vyčítáno obchodování za údajně nestandardních obchodních podmínek, žalovaný ani krajský soud neuvedli, jaké jsou běžné obchodní podmínky. Ani se nevypořádali s opakovanými tvrzeními stěžovatele, které dokládal důkazy, jež žalovaný odmítl provést, že optikou obchodního segmentu ovoce, zelenina, sušené plody, který má svá specifika, která musí být zohledněna, byly obchody s pistáciemi zcela běžné. Krajský soud navíc v přímém rozporu s judikaturou NSS a SDEU uzavřel, že žalovaný ani neměl povinnost prokazovat, jak standardní a v mnoha ohledech i specifická obchodní praxe s danou komoditou probíhá.

[31] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením krajského soudu, že obchody stěžovatele probíhaly odlišně od běžného chování jakéhokoli obchodníka. Krajský soud řádně nezhodnotil námitky stěžovatele, v nichž vysvětloval svoji obchodní praxi a vlastní obchod s pistáciemi a v nichž poukazoval na nedostatečné vypořádání údajných nestandardností obchodů stěžovatele žalovaným.

[32] Z výsledku kontrolního zjištění a následně i ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že správce daně vysvětlení obchodního modelu stěžovatele bez dalšího odmítl, aniž by však doložil, a nikoli pouze tvrdil, proč má za to, že vysvětlení podaná stěžovatelem jsou nesprávná. Žalovaný se nevypořádal s tvrzeními a důkazy předloženými stěžovatelem, které jeho obchodní model a obecnou obvyklost vysvětlovaly a dokládaly.

[33] Nezákonný je též závěr krajského soudu, že zjištění v dané věci stojí na běžném chování jakéhokoli obchodníka, jímž aproboval postup žalovaného, který odmítl veškeré důkazní návrhy stěžovatele k prokázání obvyklých obchodních podmínek obchodů s pistáciemi. To je v rozporu s judikaturou NSS, viz. např. rozsudky sp. zn. 8 Afs 49/2019 a sp. zn. 5 Afs 60/2017. V kontrastu s judikaturou se žalovaný omezil na prosté konstatování o jakémsi univerzálním „běžném chování jakéhokoliv obchodníka“, které převzal krajský soud. Nevymezil, jaký způsob obchodování považoval v daném prostředí za obvyklý, natož aby vymezil a prokázal, jak se obchod s pistáciemi od obvyklého způsobu obchodování liší. Setrvale ignoroval argumentaci stěžovatele, že způsob, jakým obchodoval s pistáciemi, je obvyklý. Takový postup je nezákonný, když žalovaný v jeho důsledku neunesl důkazní břemeno stran svých tvrzení a neprokázal, že by obchodní případy s pistáciemi byly skutečně odlišné od běžné obchodní praxe či od běžné obchodní praxe stěžovatele. Krajský soud se v tomto směru se žalobními námitkami stěžovatele nevypořádal. Krajský soud též nesprávně aproboval postup žalovaného, který v rámci odvolacího řízení neprovedl stěžovatelem navržené výsledky pana O. a V. G. a nehodnotil výsledky svědků panů G. a Hurta ohledně obvyklé praxe.

[34] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že se nevyjádřil k jeho námitce nezákonnosti postupu žalovaného spočívající v neprovedení navrženého důkazu svědeckými výsledky pana O. a pana V. G. a jeho čestným prohlášením, které přiložil ke svému doplnění k vyjádření k výzvě v odvolacím řízení. Stěžovatel opětovně zdůraznil, že dané obchodní případy probíhaly z pohledu stěžovatele běžným způsobem a za dodržení standardních kontrolních opatření, přičemž poukázal na specifika obchodování s tímto zbožím. Odkaz krajského soudu na závěr žalovaného, že nestandardnosti při obchodování v této věci se týkají všech odvětví, a není proto potřebné zjišťovat konkrétní specifika trhu s pistáciemi, nemůže obstát v kontextu výše uvedených rozhodnutí NSS. Krajský soud nezohlednil ty důkazy a vysvětlení, ze kterých vyplývá, že obchodní model stěžovatele při obchodu s pistáciemi je zcela běžný.

[35] Stěžovatel dále zdůraznil, že nebyl méně obezřetný, a je třeba zohlednit také fakt, že s panem Čápkem v minulosti opakovaně bezproblémově spolupracoval. Zmínil, že představuje jistotu zkušeného a stabilního partnera v případě potíží při obchodních transakcích. Prostředníci jsou využíváni i pro jistotu úhrady, což jsou legitimní důvody využití dalšího článku v řetězci na úkor vlastní marže, protože snižuje obchodní riziko nesené jedním obchodníkem. Nesprávné jsou proto závěry krajského soudu a žalovaného, že se pan Čápek připravil o část marže, či o jakémsi jeho samaritánství. Z pohledu stěžovatele byl postup pana Čáпка v dané věci logický – nabídkou spolupráce stěžovateli snižoval své obchodní riziko vyplývající z předmětných obchodů. Objednáním pouze dopravy by pan Čápek, (resp. jeho společnosti) neeliminovat všechna obchodní rizika. Díky velké variabilitě obchodů neměl stěžovatel důvod považovat obchodní případy s pistáciemi za nikterak nestandardní. Nabídka na další obchodní spolupráci ze strany pana Čáпка nepředstavovala pro stěžovatele *a priori* nic podezřelého, protože před realizací obchodu s pistáciemi s panem Čápkem úspěšně spolupracoval po několik desítek let na množství různých projektů. Není pravdou, že by měl žalobce s panem Čápkem negativní obchodní zkušenosti. Stran vyjednávání a podmínek obchodu proběhla standardní obchodní jednání, stěžovatel aplikoval své standardní kontrolní postupy.

[36] Stěžovateli v době provádění obchodů nebylo a ani nemohlo být známo, že skutečným příjemcem zboží je J&T ovládaná panem Čápkem (pan Čápek stěžovateli tvrdil, že konečným příjemcem zboží je společnost ENCINGER). Stěžovatel tuto skutečnost nevěděl, když ji ani s vynaložením úsilí neměl jak zjistit (rakouský obchodní rejstřík v dané době nezobrazoval úplné údaje o společnostech). Tento fakt však nebyl krajským soudem ani žalovaným náležitě zohledněn. Obchody s pistáciemi odpovídaly nejen standardní obchodní praxi daného odvětví, ale i běžné obchodní praxi stěžovatele a byly ziskové. Stěžovatel dále ověřil ekonomickou opodstatněnost případu, tj. zda nákupní cena pistácií odpovídá ceně na trhu obvyklé v místě a čase.

[37] Krajský soud vnímal jako nestandardní okolnost, že pan Čápek navrhl obchod s pistáciemi a byl kontaktní osobou jak na straně dodavatele, tak odběratele. Stejně jako žalovaný však zcela opomíjí žalobní argumentaci stěžovatele, že obchod přes prostředníka má své legitimní obchodní důvody a je jedním z běžných způsobů zajištění distribuce sortimentu v obchodní praxi. Stěžovatel tak neměl a ani nemohl mít jakékoliv podezření plynoucí z toho, že v obchodech s panem Čápkem měl vystupovat jako prostředník. V této souvislosti stěžovatel poukázal na popis obchodního modelu, který je aktuálně aplikován společností Dole Ireland, a prohlášení pana J. G. z této společnosti.

[38] Žalovaným i krajským soudem měl být zohledněn fakt, že v době provádění obchodů nemohl stěžovatel ani při vynaložení veškeré odborné péče disponovat takovým penzem znalostí, jakými disponoval správce daně v roce 2016 při zahájení daňové kontroly. Subjektivní stránka stěžovatele měla být posuzována právě s přihlédnutím k množství informací, kterými stěžovatel v době uskutečňování obchodů disponoval. Bylo proto v rozporu se zákazem předsudku zpětného hodnocení, že stěžovatel byl žalovaným nazírán jako zkušený obchodník přísnější optikou stran přijatých opatření, což krajský soud nezákonně aproboval. Totéž se týká údajné virtuálnosti sídel dodavatelů stěžovatele.

[39] Argumentaci stěžovatele, že opakované místní šetření u stěžovatele posílila dobrou víru, že jsou obchody v pořádku a že neměl v době obchodování k dispozici shodnou sumu informací jako správce daně týkající se zejména společnosti Hungaro a J&T (že je ovládána panem Čápkem), krajský soud zcela pominul, stejně jako námitku, že se s touto argumentací žalovaný v odvolání nevypořádal. V tomto je kasační stížností napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[40] Tvrzení o oběhu stejného zboží nebylo pravdivé, neboť množství zboží, které bylo obchodováno, se měnilo. Krajský soud však tuto žalobní námitku pominul. Stěžovatel neměl a ani nemohl mít žádné indicie, které by mu měly být podezřelé, protože dodávky neprobíhaly pravidelně. Těžko je tak možné tvrdit, že stěžovatel měl znát, že se zboží točilo v kruhu.

[41] Krajský soud se nevyjádřil k námitce, již stěžovatel rozporoval listinné důkazy - vysvětlení pánů H. a Š., přičemž namítal, že se je správce daně ani nepokusil vyslechnout jako svědky a upřednostnil toliko listinný důkaz. Ve vztahu k vysvětlení pana H. stěžovatel namítá, že z důkazů vyplývá, že jeho zaměstnavatel prováděl pro stěžovatele

přepřavu toliko ve 4 případech (a to ještě až v roce 2014), přičemž sám tento řidič uvedl, že jel dvakrát. Žalovaný tak z tohoto tvrzení o údajných přepravách nemohl vyvodit závěr o točení zboží. I tuto žalobní námitku ponechal krajský soud bez reakce.

[42] Odvolací námitku stran podání vysvětlení pana Š. žalovaný pominul zcela, což však dle krajského soudu nevádí, protože na jeho vysvětlení závěry správce daně a žalovaného nestojí. Tvrzení žalovaného o točení zboží v kruhu však nevyplývají z důkazů ve spise a pro tento rozpor měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Oběh stále stejného zboží navíc neumožňují fyzické vlastnosti pistácií, kdy by shnily a řidič by je odmítl naložit. Podstatu této námitky krajský soud nevypořádal, když pouze konstatoval, že *„argumentuje-li žalobce podmínky skladování pistácií pro zachování kvality, tak tím spíše nemá racionální vysvětlení, proč nakupoval pistácie za výše uvedených podmínek.“* Stěžovatel v této souvislosti zdůraznil, že při každé přejímce pečlivě kontroloval i kvalitu a množství zboží, a pakliže by mu nebylo dodáno zboží v dohodnuté kvalitě, takové zboží by nepřevzal. Při přejímce pistácií byly zjištěny některé vady (např. protržený obal), které byly zaneseny do přepravního listu (CMR), který měl správce daně k dispozici. Tvrdí-li tedy krajský soud, že kontrola zboží nebyla prováděna, je toto tvrzení nepravdivé a nevyplývá z důkazů založených ve spise.

[43] Nezákonný je podle stěžovatele závěr krajského soudu o nepravdivosti tvrzení stěžovatele, že konečným odběratelem pistácií je společnost ENCINGER. Krajský soud vychází toliko z jednoho důkazu (mezinárodního dožádání) a pomíjí další důkaz – mezinárodní přepravní listy, z nichž je zřejmé, že alespoň počáteční dodávky pistácií byly této společnosti skutečně dodány. Stran pohybu peněžních prostředků stěžovatel zdůraznil, že nevěděl o tom, jak jeho dodavatel naložil s penězi, které od stěžovatele dostal za zboží.

[44] K výčtu objektivních okolností stěžovatel především namítal, že nemohl vědět, co je typickým znakem karuselového podvodu, neboť v roce 2013 to nebyla obecně známá skutečnost. Krajský soud se nevypořádal s žalobní argumentací stěžovatele týkající se běžnosti obchodování bez písemné smlouvy v daném segmentu, údajného poškozování pana Čápka sebou samým, a obchodních vztahů mezi panem Čápkem a panem Hortem. Krajský soud se stran objektivních okolností povětšinou omezil na prostou rekapitulaci tvrzení žalovaného bez toho, aby vypořádal žalobní námitky stěžovatele, což je nezákonný postup. Absence písemných smluv nepředstavuje dle judikatury samostatnou objektivní okolnost. Krajský soud měl přihlídnout k běžné praxi v oboru a k dalším okolnostem dané věci, což však neučinil. Nezohlednil názor NSS, podle kterého má správce daně povinnost prokázat, že ústní smlouvy nejsou běžnou obchodní praxí v daném odvětví a z jakého důvodu.

[45] Ve svém vyjádření k údajné nelogičnosti „plateb pozpátku“, tj. situace, kdy stěžovatel uhradil zboží dodavateli až poté, co mu došla platba od odběratele, krajský soud pomíjí žalobní námitky, v nichž stěžovatel uvedl, že se jedná o běžnou obchodní podmínku, a ostatně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 8. 2018, sp. zn. 6 Afs 31/2018 uvedl, že tento způsob financování může fungovat jako jistý druh zajištění. Uváděné objektivní okolnosti tak podle stěžovatele nesvědčí o jeho možné účasti

pokračování

na daňovém podvodu.

[46] Z kasační stížností napadeného rozsudku není zřejmé, jak krajský soud hodnotil žalobní námitky stěžovatele týkající se kontrolních opatření a dobré víry. Stěžovatel i v případě obchodů s pistáciami své obchodní partnery ověřil a tyto obchody průběžně vyhodnocoval. Z pohledu stěžovatele a informací, které byly v době obchodování zjistitelné, má stěžovatel za to, že zde nebyly žádné náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu. Opatření, která stěžovatel před předmětnými obchody a v jejich průběhu uskutečňoval, byla zcela dostatečná. Několik prvotních dodávek bylo složeno na sklad stěžovatele, kde bylo zboží důkladně překontrolováno, znovu naloženo a teprve poté bylo dopraveno odběrateli. Tímto způsobem stěžovatel postupoval vždy u nových dodávek, neboť se chtěl přesvědčit, zda zboží má deklarovanou kvalitu. Protože při této důkladné kontrole pistácie nevykazovaly žádné vady, byla pro následné dodávky kontrola kvality zboží prováděna přímo řidičem, který zboží přepravoval odběrateli. Hodnocení kontrolních opatření nebylo ze strany krajského soudu provedeno. Dle rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 112/2017 nestačí k odepření nároku na odpočet DPH toliko konstatování o selhání kontrolních mechanismů, protože hodnocen nemůže být výsledek procesu, ale proces samotný. Ani s touto námitkou se krajský soud nevypořádal.

[47] Žalovaný se spokojil s konstatováním, že vyšší standard prověřování měl stěžovatel aplikovat pouze z toho důvodu, že je zkušený. Netvrdil, ani neprokázal, že by zde snad byly nějaké náznaky vzbuzující podezření. Tento právní názor žalovaného je v rozporu s právním názorem SDEU i NSS vyjádřeným v rozsudcích ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019 a ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. 5 Afs 252/2017. Přísnější nároky lze na stěžovatele klást pouze v případě, kdy existují tzv. náznaky vzbuzující podezření, což však v dané věci žalovaný netvrdí ani nedokládá. Závěr žalovaného, že na stěžovatele je třeba hledět přísněji toliko proto, že se jedná o zkušeného podnikatele, je tak zcela nezákonný. Krajský soud se závěrem žalovaného souhlasí, když uvedl, že lze očekávat, že bude jednat s péčí řádného hospodáře. Ačkoliv tedy vycházel z jiného standardu opatření než žalovaný, žalobní námitce stěžovatele nepřisvědčil. Zodpovězení otázky, zda měl stěžovatel přijmout běžná či přísnější opatření, je přitom klíčové. Jasnou odpověď však na ni krajský soud nedává. Opatření aplikovaná stěžovatelem byla žalovaným i krajským soudem nezákonně posuzována přísnější optikou, než jak by dle judikatury SDEU správně být posuzována měla. V této souvislosti stěžovatel vznesl podnět ke zvážení, zda by neměla být položena předběžná otázka SDEU za účelem zodpovězení, zda za dané skutkové situace je tomu skutečně tak, jak tvrdí žalovaný, tj. že na stěžovatele lze klást přísnější požadavky stran jeho kontrolních opatření toliko z důvodu jeho zkušenosti. Nároky, které žalovaný a krajský soud na stěžovatele stran míry kontrolních opatření kladou, jsou v rozporu s ustálenou judikaturou. Nezákonný je rovněž závěr krajského soudu, že by žalovaný dle judikatury NSS nebyl povinen účinná opatření identifikovat.

[48] Krajský soud na jedné straně tvrdí, že se jednalo o tak rozsáhlý karuselový podvod, že ho ani správce daně nemohl v roce 2013 odhalit, na druhé straně klade stěžovateli za vinu, že mu obchodování nebylo podezřelé. Krajský soud tak na stěžovatele v rozporu se setrvalou judikaturou SDEU a správních soudů klade takové požadavky, které nemůže unést. Nezohledňuje sumu informací, kterými stěžovatel disponoval, a fakt, že pakliže

informace o podvodu nemohl v rozhodné době zjistit ani správce daně, těžko je mohl zjistit stěžovatel. Stěžovatel prokázal, že mu stran sporných obchodních případů svědčila dobrá víra v řádnost jím nastavených kontrolních opatření a řádnost obchodování s pistáciemi a že zde neexistovaly žádné indicie, které by měly u stěžovatele vyvolat podezření či pochybnost stran jeho obchodního modelu či jeho obchodních partnerů.

[49] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neprodloužení lhůty pro vyjádření se k výzvě v odvolacím řízení představovalo procesní pochybení žalovaného bez vlivu na zákonnost jeho rozhodnutí. Krajský soud odkázal na rozsudek sp. zn. 3 Afs 80/2019, v němž NSS zdůraznil zejména to, zda byl časový prostor poskytnutý daňovému subjektu dostatečným k jeho vyjádření, a rovněž správnímu orgánu uložil zabývat se i obsahem vyjádření daňového subjektu a v něm uvedenými návrhy důkazů. V posuzované věci však tak krajský soud nepostupoval a přezkoumával toliko obsah vlastní výzvy v odvolacím řízení a nových důkazů. Nezabýval se však vlastním obsahem vyjádření stěžovatele k této výzvě ani jeho doplněním a časovým prostorem poskytnutým stěžovateli pro jeho vyjádření. Přestože bylo namítáno, že žalovaný nezohlednil doplnění vyjádření k výzvě a návrh důkazů, krajský soud se k této námitce nevyjádřil.

[50] Stěžovatel dále namítl prekluzi práva stanovit daň. Správce daně ve zjevném rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu považuje za svou povinnost doměřit daň za každou cenu, v důsledku čehož rezignoval na dodržení procesních práv stěžovatele a zneužil svých vrchnostenských oprávnění. Stěžovateli nebyla dána reálná možnost, jak doložit svá tvrzení, návrhy důkazů byly žalovaným s poukazem na hrozící možnost uplynutí lhůty pro stanovení daně odmítnuty. Do časové tísně se správce daně přitom dostal sám vlastní neaktivitou. Z důvodu hrozící prekluze správní orgány stěžovateli nevytvořily dostatečný časový prostor se k jejich pochybnostem vyjádřit a zároveň neprovedly stěžovatelem navrhované důkazy. Postup správce daně aprobovaný žalovaným dosahuje intenzity zneužití práva. S touto argumentací stěžovatele se krajský soud nevypořádal.

[51] Platební výměry byly vydány toliko formálně, a tudíž neprodloužily o jeden rok lhůtu pro stanovení daně. V této souvislosti stěžovatel odkázal na závěry uvedené v rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 25 Af 63/2018 a NSS sp. zn. 2 Afs 35/2009. S poukazem na zásadu, že nikdo nemůže těžit ze svého nepoctivého jednání, stěžovatel uvedl, že aplikace § 148 odst. 2 daňového řádu je v posuzované věci nespravedlivá, což nezohledňuje ani rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 68/2017, na který odkázal krajský soud.

[52] Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že s ohledem na rozsah podkladů a šíři informací poskytnutých správci daně stěžovatelem při místních šetřeních dne 4. 9. 2013 a 16. 7. 2014 je zřejmé, že se optikou rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 231/2021 materiálně jednalo o daňovou kontrolu. Platební výměry tak byly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně a je na místě je zrušit.

[53] Závěrem stěžovatel namítl, že se krajský soud nevypořádal s námitkami uvedenými v bodech 4.21, 5.3, 5.6, 5.11 až 5.14, 5.15 a 5.16, 5.24, 5.40, 5.42 až 5.46, 6.6, 6.9, 7.3 žaloby a z tohoto důvodu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

pokračování

[54] Stěžovatel dále požádal o nařízení jednání v řízení před Nejvyšším správním soudem, neboť doposud nedostal reálnou možnost skutečně doložit a vysvětlit obvyklost jeho obchodní praxe.

Vyjádření žalovaného

[55] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. V souvislosti s tvrzením stěžovatele, že nepražené pistácie byly jeho obvyklým obchodním artiklem, zmínil, že stěžovatel dříve obchodoval s pistáciami pouze nárazově a v mnohem menších objemech. Hned první obchody v listopadu 2012 proto musely u stěžovatele vzbudit podezření, a to mj. ve vztahu k množství pistácií. Za listopad a prosinec 2012 bylo zobchodováno množství pistácií odpovídající roční spotřebě celé České republiky. Stěžovatel nepravdivě tvrdí, že se svým dodavatelem dlouhodobě a opakovaně spolupracoval. Prvním dodavatelem stěžovatele v předmětných zdaňovacích obdobích nebyla společnost pana Čápka SOČ Bělovice, kterou stěžovatel znal a obchodoval s ní. V měsíci květnu 2013 byla na pozici přímého dodavatele společnost DAKR nahrazena společností B+B, ve které figuroval pan Čápek. Ve stěžovateli měla vyvolat podezření o poctivosti obchodů i samotná skutečnost, že pan Čápek jednal jak za stranu stěžovatelových dodavatelů, tak i za stranu jeho odběratelů. Pan Čápek iracionálně zapojil do obchodů stěžovatele, ačkoli z toho neměl žádný prospěch, a připravil se tím o část marže, kterou by realizoval v případě, kdyby si objednal pouze dopravu. Pro zapojení stěžovatele do dodavatelsko-odběratelského řetězce neexistoval jediný racionální důvod. Nelze proto stěžovateli přisvědčit ani v tom, že zde nebyl žádný důvod, aby stěžovatel pojmul podezření, že s předmětnými obchody není něco v pořádku.

[56] K požadavku stěžovatele na zohlednění specifik při obchodování s ovocem, zeleninou a sušenými plody žalovaný uvedl, že nestandardní okolnosti zjištěné v posuzované věci je třeba považovat za nestandardní v jakémkoli odvětví podnikatelské činnosti. Z fakturace mezi společnostmi v řetězci je zřejmé, že obchodovaly ve stovkách milionů korun *de facto* pouze s pistáciami a pouze se stěžovatelem, což je velmi nestandardní. V okamžiku, kdy se správce daně pokusil u těchto společností prověřovat jejich daňové povinnosti, stávají se nekontaktními a končí jejich ekonomický život.

[57] Stěžovatel zaměňuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku s vlastním subjektivně motivovaným nesouhlasem s posouzením věci. Podstatné je, že krajský soud vypořádal stěžejní žalobní námitky. Z absence výslovné odpovědi na ten či onen argument stěžovatele nelze dovozovat nepřezkoumatelnost.

[58] Vysvětlení obchodního modelu stěžovatele s pistáciami ve světle zjištěných nestandardností neobstojí. V součinnosti s rakouskou daňovou správou byl identifikován karuselový podvod, v němž obíhalo zboží dokola mezi Českou republikou (skladem v Podivíně) a některým ze tří skladů v Rakousku. Ke stěžovatelem zmíněným fyzickým vlastnostem pistácií žalovaný uvedl, že umožňovaly, aby tytéž pytle či palety obíhaly v kruhu několik týdnů či měsíců, následně byly nahrazeny novým zbožím a kolotočový oběh pokračoval. V kruhu se přitom netočily pouze pistácie, ale také peníze. Správcem

daně byly zjištěny finanční toky, které neodpovídají fakturaci. Pistácie byly hrazeny stále stejnými penězi a platební transakce byly navíc prováděny během velmi krátké doby. Nestandardní okolnosti neposkytují jiné vysvětlení než to, že záměrem celého kolotočového obchodu bylo, aby stěžovatel jakožto poslední tuzemský článek dodávající pistácie do jiného členského státu ze státního rozpočtu neoprávněně nárokoval nadměrné odpočty DPH. Ve světle zjištěných skutečností nelze předmětným obchodům přiznat racionální vysvětlení.

[59] K nesouhlasu stěžovatele s provedeným dokazováním žalovaný konstatoval, že se s návrhy stěžovatele náležitě vypořádal. Čestné prohlášení W. G. bylo žalovanému doručeno až po vydání jeho rozhodnutí a nemohlo být v tomto rozhodnutí vyhodnoceno. Stěžovateli přitom nic nebránilo, aby toto čestné prohlášení předložil již dne 10. 12. 2019 spolu s vyjádřením k seznámení, neboť je datováno dne 18. 10. 2019 a dle tlumočnické doložky bylo přeloženo do českého jazyka dne 8. 11. 2019. Navíc je natolik obecné, že i kdyby bylo předloženo v průběhu odvolacího řízení, na závěru žalovaného by ničeho nezměnilo. Stěžovatel se v kasační stížnosti snaží navodit mylný dojem, že byl připraven správci daně vysvětlit všechna specifika daných transakcí, resp. k tomu předložit řadu důkazních prostředků. To však neodpovídá realitě vyplývající ze spisového materiálu. Realizace zisku u stěžovatele nevyvrací závěr o podvodu na DPH.

[60] Podle žalovaného je na místě si položit otázku, co vlastně stěžovatel předmětným obchodům přinesl, když pistácie vlastnil pouze po dobu jejich přepravy z (resp. do) cizího skladu, převod práva nakládat se zbožím jako vlastník byl proto nadbytečný, strana dodavatele reprezentovaná panem Čápkem dostala zapláceno až v okamžiku, kdy dostal zapláceno stěžovatel, nemohlo se proto jednat o finanční krytí obchodu (tzv. faktoring) ze strany finančně silné skupiny Hortim. Z tohoto pohledu je třeba za nepravdivé považovat tvrzení stěžovatele, že pan Čápek zapojením stěžovatele snižoval své riziko v předmětných obchodech.

[61] Mezi stěžovatelem a společností Hungaro proběhla pouze jednorázová e-mailová komunikace, ze které navíc stěžovatel věděl, že jde o maďarskou společnost, pistácie však nikdy nesměřovaly do Maďarska, což nedává smysl, pokud je dalším odběratelem známá slovenská pražírna ENCINGER. Neobstojí tvrzení stěžovatele, že mu nemohlo být známo, že skutečným příjemce zboží je společnost J&T ovládaná panem Čápkem, neboť v prosinci 2012 pan Michal Bukáček stěžovatele e-mailem požádal o změnu místa výkladu a uvedl i změnu příjemce na společnost J&T. Kontrola zboží ze strany stěžovatele proběhla pouze u prvních dodávek v listopadu 2012, přičemž i toto bylo v gesci pana Čáпка. Není proto pravdivé tvrzení stěžovatele, že při každé přejímce kontroloval kvalitu a množství zboží.

[62] Podle žalovaného byly prokázány objektivní okolnosti, které měly ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o serióznosti jeho obchodních partnerů a standardnosti obchodních transakcí, které s nimi hodlal uskutečnit, a které ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatel mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH.

[63] Rozsáhlá kontrolní činnost od roku 2013 u stěžovatele neprobíhala, jednalo se

pokračování

pouze o dvě místní šetření z důvodu mezinárodního dožádání maďarské daňové správy. Stěžovatel vyslechnutí pana H. a pana Š. nenavrhol, přičemž podaná vysvětlení v rámci trestního řízení byla v daňovém řízení užita jako důkaz zcela v souladu s judikaturou. Z vysvětlení pana H. správce daně vyšel ve zprávě o daňové kontrole toliko podpůrně a pro dokreslení situace. Stěžovatel byl o zjištěních správce daně svědčících o zasažení zkoumaných obchodních řetězců podvodem na DPH informován a bylo mu umožněno, aby na ně reagoval a vyvrátil je, případně doložil přijetí dostatečných opatření k tomu, aby předešel své účasti na podvodu na DPH. Nároky, které správce daně na stěžovatele kladl, nejsou nepřiměřené. Stěžovatelem uváděná opatření nejsou způsobilá předejít účasti na podvodu na DPH. Stěžovatel se napříč kasační stížností prezentuje jako zkušený obchodník v oboru, a mohou tedy na něj být klady vyšší nároky stran jeho obezřetnosti.

[64] Správný je též závěr krajského soudu, že nezohlednění vyjádření stěžovatele ze dne 17. 1. 2020 nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, jelikož se opírá o dostatečné skutkové důvody, s nimiž byl stěžovatel prostřednictvím kontrolních zjištění správce daně seznámen již v průběhu daňové kontroly.

[65] Ke stěžovatelem namítané prekluzi práva stanovit daň žalovaný uvedl, že přestože k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole došlo až v průběhu odvolacího řízení, má oznámení dodatečných platebních výměrů účinky podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Nejednalo se pouze o formální úkon, jehož účelem by bylo pouze účelově prodloužit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Daň byla stěžovateli stanovena v rámci běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. S novou námitkou stěžovatele, že k uplynutí lhůty pro stanovení daně došlo i proto, že správce daně materiálně zahájil daňovou kontrolu již při místním šetření dne 16. 7. 2014, kdy podle stěžovatele vybočil z mezí vyhledávací činnosti, stěžovatel nesouhlasí, neboť místní šetření dne 16. 7. 2014 a 4. 9. 2013 byla provedena na základě mezinárodního dožádání maďarskou daňovou správou a s ohledem na jejich předmět a obsah se jednalo o „mapování terénu“, nikoliv o prověřování shodné s předmětem daňové kontroly. V případě předmětných místních šetření správce daně informace pouze shromažďoval a nijak je nevyhodnocoval za účelem ověření stěžovatelem tvrzené daňové povinnosti. Jednalo se o podobnou situaci, jakou NSS řešil v rozsudku č. j. 9 Afs 60/2020-60. Bez ohledu na výše uvedené představuje tato dílčí námitka stěžovatele nepřipustné uplatňování novot ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[66] Popis obchodního případu společnosti Dole Ireland a prohlášení pana J. G. ze společnosti Dole Plc, USA, se týkají zcela nesrovnatelných případů.

Doplnění kasační stížnosti z 13. 12. 2022

[67] V doplnění kasační stížnosti ze dne 13. 12. 2022 stěžovatel v první řadě uvedl, že otázku, zda byla daň stanovena v rámci lhůty pro stanovení daně, soudy přezkoumávají z úřední povinnosti. Konstatoval, že minimálně od poloviny roku 2014 činnost správce daně významně přesahovala zákonné limity vyhledávací činnosti a fakticky představovala daňovou kontrolu. V této souvislosti stěžovatel poukázal mimo jiné na místní šetření dne 4. 9. 2013, e-mail správce daně ze dne 27. 12. 2014 s dotazem ohledně porřízení zboží ve vybraných daňových přiznáních (duben až září 2012), když správce daně požadoval

zpracovat mj. dodavatele zboží, hodnotu zboží či celní režim. Následovala čilá elektronická komunikace mezi zástupcem stěžovatele a správcem daně v průběhu měsíce března, kdy stěžovatel postupně reagoval na upřesňující dotazy správce daně a mj. zasílal daňové doklady svých dodavatelů. Dne 24. 6. 2014 správce daně znovu e-mailem kontaktoval zástupce stěžovatele s dalšími požadavky týkajícími se obchodních případů a ve vztahu ke komoditě pistácie správce daně předložil seznam více než desítky podrobných dotazů na průběh spolupráce se společností Hungaro, přičemž požadoval nachystat i všechny doklady a listiny vztahující se k obchodní spolupráci. V návaznosti na tuto komunikaci se dne 16. 7. 2014 uskutečnilo místní šetření, při kterém stěžovatel předložil předem připravené doklady týkající se spolupráce se společností Hungaro. Správce daně se tedy opět dotazoval na obchodní případy, které byly následně předmětem formálně zahájené daňové kontroly. Dne 20. 5. 2015 správce daně u stěžovatele uskutečnil další místní šetření zachycené v protokolu č. j. 116107/15/4230-22792-707674, jehož předmětem bylo prověření pořízení/dodání zboží z/do jiných členských států Evropské unie (Rakousko, Slovensko, Maďarsko) za zdaňovací období leden 2013 až červen 2014. Správce daně požadoval sdělit identifikaci všech obchodních partnerů stěžovatele. S ohledem na rozsah odpovědi bylo dohodnuto elektronické zaslání dokumentů do konce května 2015. Následně stěžovatel zaslal správci daně mj. podrobnou excelovou tabulku, dle požadavků správce daně, které byly upřesněny a vyjasněny na proběhlém místním šetření.

[68] Správce daně tak nejpozději místním šetřením konaným dne 16. 7. 2014 vymezil ve vztahu k obchodování stěžovatele se společností Hungaro předmět a rozsah své kontrolní činnosti tak, jak požaduje § 87 odst. 1 daňového řádu. Byla tedy materiálně zahájena daňová kontrola. Je totiž zřejmé, že toto „místní šetření“ bylo správcem daně učiněno poté, co si vyhodnotil předchozí informace, které stran obchodování s touto komoditou od stěžovatele získal v rámci vyhledávací činnosti a dále pravděpodobně také informace, které získal mezinárodním dožádáním a pravděpodobně i od jiných správců daně. Formálnímu zahájení daňové kontroly předcházela neformální komunikace správce daně a stěžovatele, v rámci které stěžovatel správci daně odpovídal na jeho dotazy ohledně své činnosti a uskutečněných obchodů. Z postupu správce daně je zřejmé, že žalovaný získané informace nejen shromáždil, ale také se s nimi důkladně seznamoval a hodnotil je, čímž překročil meze místního šetření. Je tak zřejmé, že dne 16. 7. 2014 došlo k faktickému zahájení daňové kontroly a celý postup od tohoto dne do ukončení daňové kontroly představuje jediný kontinuální postup správce daně. Jedná se o daňovou kontrolu podle § 85 daňového řádu se všemi konsekvencemi, tedy zejména započítím běhu nové lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu již dne 16. 7. 2014. Za zásadní stěžovatel považuje, že správce daně svým postupem ve shora vymezeném období zcela popřel veškeré rozdíly mezi místním šetřením a daňovou kontrolou. Vydání protokolu o zahájení daňové kontroly na začátku února 2016 bylo pouze formální, činnost správce daně se však po faktické stránce nikterak nezměnila.

[69] Nový konec lhůty pro stanovení daně tak připadl na 16. 7. 2017. V průběhu takto zahájené daňové kontroly odeslal správce daně dvě žádosti o mezinárodní dožádání. S ohledem na závěry vyslovené mimo jiné v rozsudku NSS č. j. 10 Afs 206/2017-39 však odeslání žádosti o mezinárodní dožádání nemá za následek stavení běhu lhůty pro stanovení daně, jejíž běh započal před 31. 12. 2013, a to z důvodu chybějící právní úpravy.

pokračování

V případě zdaňovacích období leden 2013 až listopad 2013 tak odeslaná mezinárodní dožádání běh lhůty pro stanovení daně nestavěla. K vydání dodatečných platebních výměrů dne 21. 1. 2019 tak došlo po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a rozhodnutí správních orgánů tak je na místě zrušit.

Vyjádření žalovaného z 20. 1. 2023

[70] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 20. 1. 2023 k doplnění kasační stížnosti poukázal na judikaturu NSS zabývající se mj. povahou a mantinely vyhledávací činnosti a konstatoval, že jejím společným jmenovatelem je, že je třeba v každém konkrétním případě zkoumat obsah jednotlivých úkonů prováděných správcem daně. Zásadní je vyhodnotit, zda správce daně pouze vyhledával důkazní prostředky, resp. získával předběžné informace, nebo jeho kroky vedly k samotnému prověření daňové povinnosti vč. např. hodnocení získaných podkladů. Stěžovatel přejímá závěry rozsudku NSS č. j. 7 Afs 39/2020-29 do vlastní věci, aniž by se jakkoliv zabýval skutkovými odlišnostmi, jimiž se oba případy vyznačují. Skutečnosti prověřované v rámci daňové kontroly zahájené dne 3. 2. 2016 zdaleka nepokrývají informace, které byly předmětem dotazů správce daně před zahájením daňové kontroly. Ve vztahu k místnímu šetření dne 4. 9. 2013 žalovaný zdůraznil, že se jednalo o místní šetření provedené na základě mezinárodního dožádání maďarskou daňovou správou za účelem ověření dodání pistácií z ČR do Maďarska za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, tj. zcela mimo rámec následně zahájené daňové kontroly. E-mailová komunikace ze dne 27. 2. 2014 a navazující komunikace směřovala toliko k identifikaci celního režimu zboží ve vybraných zdaňovacích obdobích. V případě místního šetření dne 16. 7. 2014 se jednalo o místní šetření ze stejných důvodů jako v případě místního šetření dne 4. 9. 2013, přičemž šlo o ověření reálné ekonomické činnosti maďarské společnosti Hungaro v období leden až březen roku 2013, tj. pouze v části zdaňovacích období následně prověřovaných v rámci daňové kontroly u stěžovatele. Podle žalovaného by bylo absurdní přijmout závěr, že vyhledávací činnost iniciovaná zahraničními orgány, která v sobě logicky zahrnuje provedení místních šetření a získání dokladů, je způsobilá „spustit“ daňovou kontrolu u českého daňového subjektu, který je obchodním partnerem prověřované zahraniční společnosti.

[71] Žalovaný se neztotožnil s tím, že by výše popsaná vyhledávací činnost představovala vybočení z mezí tohoto institutu. Z obsahu jednotlivých úkonů (vč. e-mailové komunikace) je zřejmé, že se jednalo o pouhé „mapování terénu“ (opatření důkazních prostředků pro potřeby maďarské daňové správy), nikoliv o prověřování shodné s předmětem daňové kontroly vedené u stěžovatele za 12 zdaňovacích období. V případě předmětných místních šetření správce daně informace pouze shromažďoval a nijak je nevyhodnocoval za účelem ověření stěžovatelem tvrzené daňové povinnosti. Podle žalovaného skutková situace stěžovatele odpovídá věci řešené v rozsudku NSS č. j. 9 Afs 60/2020-60.

Replika stěžovatele z 26. 1. 2023

[72] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 26. 1. 2023 stěžovatel upozornil na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 55/2020-91 a rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 55 Af 10/2019-88, jejichž analogickou aplikací jsou vyvratitelné objektivní okolnosti, ze kterých žalovaný dovozuje, že stěžovatel údajně měl a mohl vědět o svém zapojení do tvrzeného podvodu. Stěžovatel dále poukázal na rozsudky NSS sp. zn. 8 Afs 188/2020 a sp. zn. 6 Afs 40/2021, podle kterých je třeba klást vyšší nároky na naplnění kritérií vědomostního testu ze strany správce daně, pokud daňový subjekt způsob obchodování využívá dlouhodobě, resp. že orgány finanční správy musí přesvědčivě prokázat svá tvrzení o nestandardní obchodní praxi, pokud daňový subjekt standardní obchodní praxi doložil.

[73] S poukazem na rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 49/2019 stěžovatel vyslovil přesvědčení o nezákonnosti závěru krajského soudu, že žalovaný nebyl za daných skutkových zjištění povinen prokazovat, jak „správná“ standardní praxe obchodníků s danou komoditou probíhá. Ve věci sp. zn. 5 Afs 55/2020 orgány finanční správy taktéž považovaly bez dalšího za podezřelé, že zapojené subjekty neusilovaly o vyšší zisk. Takovéto uvažování však Nejvyšší správní soud označil za nesprávné, což platí také pro případ stěžovatele. Není pravdou, že by obchodování přes prostředníka nemělo v tomto případě žádné opodstatnění. Z vyžadování platby předem nelze dovozovat, že stěžovatel mohl vědět o svém zapojení do tvrzeného podvodu, naopak to svědčí o jeho náležité péči, kdy usiloval o minimalizaci rizika. Tento závěr opět potvrzuje rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 55/2020.

[74] Z výše uvedené judikatury vyplývá požadavek, aby před posouzením, zda uzavírání obchodů bez písemných smluv je standardní či nikoliv, byla zjištěna běžná obchodní praxe na trhu s ovocem, zeleninou a suchými plody a tato praxe byla podložena konkrétními důkazními prostředky. Krajský soud však na tento požadavek zcela rezignoval, v důsledku čehož je napadený rozsudek nezákonný. Stěžovatel prokázal, že ústní smlouvy jsou zcela běžnou praxí. Dlouholetá obchodní zkušenost s panem Čápkem byla pro stěžovatele indicií poctivého běžného obchodu. Stejně tak rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 55/2020 potvrdil, že předchozí obchodní spolupráce vylučuje potřebu zvýšené opatrnosti, což krajský soud nelogicky vyhodnotil zcela opačně v rozporu s tímto rozsudkem. V situaci, kdy jsou významné objektivní okolnosti vyvráceny, je třeba aplikovat rozsudek ze dne 13. 10. 2022, sp. zn. 2 Afs 246/2020.

Duplika žalovaného ze dne 14. 2. 2023

[75] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 14. 2. 2023 uvedl, že judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatel poukazuje ve svém podání ze dne 26. 1. 2023, není přílehlavá. Stěžovatel svoji argumentaci vede za pomoci zkreslujících či nepravdivých tvrzení bez náležité opory ve spisovém materiálu. Žalovaný nezpochybňuje, že stěžovatel představuje poměrně velkou společnost s dlouholetou tradicí a renomé.

Triplika stěžovatele ze dne 3. 3. 2023

[76] Stěžovatel v dalším podání ze dne 3. 3. 2023 uvedl, že tvrzení žalovaného, že jednotlivé úkony správce daně před formálním zahájením daňové kontroly byly pouhým mapováním terénu, je nepravdivé a zavádějící. Sám správce daně však v protokole, kterým

pokračování

formálně zahajoval daňovou kontrolu, na svoji předchozí kontrolní činnost odkazuje a z jejích výsledků vychází. Na vyhledávací činnost správce daně je třeba nahlížet komplexně a hodnotit veškeré prováděné úkony v jejich souhrnu. Z tohoto pohledu vyhledávací činnost správce daně jednoznačně překročila zákonné mantinely vytčené pro provádění vyhledávací (nikoliv kontrolní) činnosti. Z pohledu stěžovatele se činnost správce daně vůči jeho osobě po formálním zahájení daňové kontroly nezměnila. Představovala kontinuální proces zcela stírající rozdíl mezi vyhledávací činností/místním šetřením a daňovou kontrolou. Není pravdou, že by správce daně toliko „sbíral“ informace ze strany stěžovatele a dále s nimi nepracoval. Správce daně původně zamýšlel realizovat další místní šetření, v průběhu jeho přípravy však stěžovateli oznámil, že nakonec bude zahájena daňová kontrola. Skutečným důvodem pro formální zahájení daňové kontroly tak nebyla faktická změna ve způsobu prověřování stěžovatele, ale hrozba uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[77] Argumentace žalovaného rozsudkem NSS sp. zn. 9 Afs 60/2020 je nepřipadná, neboť v této věci správce daně před formálním zahájením daňové kontroly vykonal toliko dvě izolovaná místní šetření. V posuzované věci se však jednalo o soustavou intenzivní kontinuální prověřovací činnost trvající téměř dva a půl roku, zahrnující minimálně deset místních šetření včetně rozsáhlé e-mailové a telefonické komunikace. Tvrzení žalovaného, že obchody s pistáciemi nebyly stěžovatelem prováděny z ekonomických důvodů, nýbrž s úmyslem získat částku odpovídající DPH, je zcela lživé, záměrně pomíjející skutečnost, že všechny obchody stěžovatele s pistáciemi byly realizovány se ziskem.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[78] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[79] Kasační stížnost je zčásti důvodná.

[80] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda stěžovatel věděl, či mohl a měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH.

[81] Nejvyšší správní soud se podvody na DPH již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH. Tato judikatura je výstižně shrnuta v bodech 24 až 29 rozsudku NSS ze dne 13. listopadu 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64:

„Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04,

Kittel, bod 35). Soudní dvůr EU se kolotočovými podvody na DPH zabýval v mnoha rozsudcích (např. Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Kittel, spojené věci C-439/04 a C-440/04 či Mahagében, spojené věci C-80/11 a C-142/11). Jako podvod na DPH označil situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc VYRTYCH, bod 57).

Zjednodušeně řečeno znakem podvodu je, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (takto samotnou stěžovatelkou citovaný rozsudek VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 69).

Proto je třeba ctít i legitimní očekávání poctivých daňových subjektů (podnikatelů). Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. I v daňovém řízení je tedy třeba chránit právní jistotu pramenící z dobré víry daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že by byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získání protiprávní výhody. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, věc Lia Fail company, bod 21; srov. též již v bodě 0 shora cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, zejména bod 69).

Judikatura SDEU k tomu uzavírá, že je třeba odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria“ (Kittel, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 59, srov. též body 53 až 58 tamtéž).

*Správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřípustné. Proto i skutečnost, že daňový subjekt **mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl** o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 56, shodně rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc Easy Working, část III.B.).*

Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění ohledně účasti na podvodech na DPH by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. takto již např. rozsudek SDEU Netto Supermarkt, věc C-271/06, body 22 až 25). Jak již mnohokrát uvedl SDEU, vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu' (takto v bodě 0 cit. rozsudek Mahagében, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, zvýraznění doplnil NSS).“

Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[82] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel opakovaně vznáší v kasační stížnosti. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu.

[83] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[84] Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelů o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[85] Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek takovými vadami, které by způsobovaly nepřezkoumatelnost, netrpí, neboť krajský soud vystihl podstatu věci a při posouzení věci vycházel z relevantních skutečností a relevantní právní úpravy.

Krajský soud se náležitě, srozumitelným a logickým způsobem vypořádal s žalobní argumentací stěžovatele a své závěry podrobně a přesvědčivě odůvodnil. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016-59, *„rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovídat na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13).“* Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce stěžovatele, v níž krajskému soudu vytýká, že se dostatečně nevypořádal s jeho žalobními námitkami.

[86] Námitka stěžovatele, v níž krajskému soudu vytýká, že nezohlednil neunesení důkazního břemene správních orgánů stran údajné participace stěžovatele na údajném daňovém podvodu, neobstojí, neboť krajský soud se zjištěnými skutečnostmi, z nichž vyplývá existence obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH a nestandardními objektivními okolnostmi svědčícími o zaviněné účasti stěžovatele v tomto podvodném řetězci, podrobně zabýval a dospěl k závěru, že správní orgány prokázaly jak existenci daňového podvodu, tak skutečnost, že o něm stěžovatel vědět měl a mohl.

[87] Konkrétní dílčí námitky stěžovatele o pominutí žalobních bodů, resp. nezohlednění určitých argumentů krajským soudem jsou konkrétně vypořádány níže v rámci posouzení merita věci.

Obecné shrnutí zjištěných objektivních okolností

[88] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že z bodu 48 rozhodnutí žalovaného vyplývá, že stěžovatel dováží, balí, nabízí a distribuuje více než 300 druhů ovoce a zeleniny. Jeho sortiment zahrnuje širokou škálu produktů od těch nejběžnějších, až po ty exotické. Pistácie tedy vskutku lze zařadit mezi sortiment, se kterým stěžovatel obchoduje. V posuzované věci nicméně stěžovatel v roce 2013 zobchodoval pistácie za cca 251 milionů korun, což představovalo významnou část jeho zboží dodávaného do jiného členského státu (celkem cca 422 milionů korun) a rovněž poměrně velký podíl (13,6 %, viz str. 22 zprávy o daňové kontrole) na celkovém objemu obchodů realizovaných stěžovatelem, neboť obchod stěžovatele s jinými členskými státy představoval v roce 2013 přibližně 20 % z celkové obchodní aktivity stěžovatele. Po ukončení obchodů s pistáciami adekvátně poklesl i obchod stěžovatele s jinými členskými státy o více jak polovinu (viz body 48 a 49 rozhodnutí žalovaného).

[89] V bodu 109 svého rozhodnutí žalovaný dále popsal, že množství zobchodovaných pistácií bylo obrovské (v roce 2013 se jednalo o celkově cca 1123 tun), přičemž množství pistácií dovezených do ČR dle oficiální statistiky v letech 2012 a 2013 činilo celkem 486 tun. Byť je tedy stěžovatel velkou společností se silným zázemím (což sám opakovaně zdůrazňuje), z výše uvedeného je zřejmé, že předmětné obchody s pistáciami v roce 2013

pokračování

představovaly z hlediska jejich objemu natolik významnou část obchodních aktivit stěžovatele, že posuzované transakce nelze považovat za součást běžné obchodní činnosti stěžovatele. O správnosti tohoto závěru je Nejvyšší správní soud přesvědčen také proto, že z ničeho nevyplývá, že by stěžovatel s pistáciemi v podobném rozsahu obchodoval před započítáním obchodů posuzovaných ve výše uvedených řetězcích, v jejich průběhu, či po jejich ukončení. Ve správním spise se ve složce "Faktury_01_2013,02_2013" nachází faktury za dodávky pistácií stěžovatelem různým subjektům za období 3. 3. – 7. 6. 2013, na nichž jsou běžně uvedeny částky menší jak 1000 Kč, přičemž nejvyšší fakturovaná částka je 76.815,48 Kč, tj. jedná se o mnohem nižší částky než při obchodech s pistáciemi v níže uvedených řetězcích, v nichž byly za dodávky pistácií fakturovány částky přesahující 4.000.000 Kč. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že už samotné množství zobchodovaných pistácií se jeví jako nereálné a „zapadá“ do závěru o tom, že obíhalo řádově menší množství pistácií v kruhu. Uvedené množství pistácií, s nimiž bylo obchodováno, zároveň mělo vést stěžovatele k pečlivé kontrole těchto obchodů, ověření jejich původu a průběžné kontrole, nikoli pouze kontrole při začátku obchodování.

[90] K tvrzení stěžovatele, že s dodavatelem zboží v minulosti dlouhodobě opakovaně spolupracoval, Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že dodávky pistácií probíhaly v těchto obchodních řetězcích:

KAHOLZ s.r.o. → DAKR TRADE s.r.o. → žalobce → Hungaro (Maďarsko)→J&T GmbH (Rakousko)→ ČR → nový cyklus [leden až květen 2013],

KAHOLZ s.r.o. → B+B 2010 s.r.o.→ žalobce→ Hungaro (Maďarsko)→J&T GmbH (Rakousko)→ ČR → nový cyklus [květen až srpen 2013],

AMANGER s.r.o.→ B+B 2010 s.r.o.→ žalobce→ Hungaro (Maďarsko)→J&T GmbH (Rakousko)→ ČR → nový cyklus [září až prosinec 2013].

[91] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti přiléhavě upozornil na skutečnost, že z fakturace mezi společnostmi v řetězci bylo zjištěno, že obchodovaly ve stovkách milionů korun *de facto* pouze s pistáciemi a pouze se stěžovatelem. V okamžiku, kdy se správce daně pokusil u těchto společností prověřovat jejich daňové povinnosti, staly se nekontaktními a skončil jejich ekonomický život.

[92] Ke společnostem zapojeným v řetězci krajský soud v bodech 40 – 48 napadeného rozsudku výstižně konstatoval, že správce daně na základě výsledků dožádání od místně příslušného správce daně společnosti KAHOLZ s.r.o. zjistil skutečnosti, z nichž dovedl, že přes tuto společnost „prošly“ pistácie pouze fakturačně, její jednatelé byli zapojeni rovněž v AMANGER s.r.o., sídlo měla na adrese stovek dalších společností, nikdy nezveřejnila účetní závěrku, neměla webové stránky, za leden až prosinec 2013 podala daňová přiznání na daň v malé výši při velkých obratech; daň nikdy neuhradila, od dubna 2014 se správcem daně nespolupracuje a daňová přiznání nepodala. Z údajů o pohybech na bankovním účtu správce daně zjistil, že částky od DAKR TRADE a B+B neodpovídaly údajům na fakturách, a pokud jde o debetní transakce, ty neodpovídaly hodnotě nakoupených pistácií. V období od 6. 3. 2013 do 8. 7. 2013 byly prováděny debetní

transakce ve prospěch Hungaro.

[93] Pokud jde o společnost AMANGER s.r.o., i zde správce daně od místně příslušného správce daně zjistil obdobné znaky fungování společnosti jako u KAHOLZ s.r.o. Společnost AMANGER s.r.o. dodala (resp. fakticky přefakturovala, stejně jako KAHOLZ s.r.o.) společnosti B+B pistácie v hodnotě cca 90 mil Kč, avšak v daňových přiznáních plnění v hodnotě 92.322.359 Kč nepřiznala, tedy podle správce daně hrubě zkreslila základ daně. AMANGER s.r.o. nereagovala na výzvy správce daně k poskytnutí listin, přičemž bylo zjištěno, že na jejím bankovním účtu nebyly zjištěny platby za pistácie v uvedené hodnotě od B+B, ani platby na debetním účtu za nákup pistácií v uvedené hodnotě.

[94] Ohledně společnosti DAKR správce daně na základě žádosti ze dne 11. 2. 2016 od místně příslušného správce daně zjistil, že tato společnost obchodovala pouze se žalobcem, a to formou přepravek pistácií. Jednalo se o společnost se sídlem na adrese v tzv. office house, se 70 obory činností, která od svého vzniku nezveřejňovala účetní závěrky, od července 2013 nepodávala daňová přiznání, se správcem daně nekomunikovala, nehradila své daňové povinnosti, v průběhu prověřování změnila jednatele i sídlo. Místně příslušný správce daně DAKR uplatněné odpočty DPH z titulu nákupu pistácií od KAHOLZ neuznal. Od 26. 5. 2015 má DAKR status nespolehlivého plátce. Na výzvu správce daně ze dne 26. 4. 2018 k zapůjčení listin nereagovala. DAKR na protiúčt KAHOLZ s.r.o. odeslala 1.851.504,78 € v období od 18. 2. 2013 do 3. 6. 2013 – hodnota dodávek pistácií od KAHOLZ však činila 3.146.853 €. Ve prospěch Hungaro pak v období od 7. 1. 2013 do 11. 2. 2013 (po připsání plateb od žalobce v období od 9. 1. do 6. 2. 2013 z titulu úhrady faktur č. 12513001-12513011) odešlo 1.530.000 € (aniž by DAKR s Hungaro obchodoval). Finanční prostředky zůstávaly na účtu DAKR minimální dobu, finanční toky (často v rámci jednoho dne) neodrážely toky fakturační, společnost nekumulovala vlastní finanční prostředky. Mezi KAHOLZ s. r. o. a DAKR byla uzavřena rámcová smlouva, v níž nebyly vyplněny některé pasáže (zejména ohledně místa dodání).

[95] Pokud jde o společnost B+B, jejímiž dodavateli byly společnosti KAHOLZ s.r.o. a AMANGER s.r.o., tak správce daně zjistil, že tato společnost pouze přeprodovala pistácie stěžovateli. Její jednatel Radek Čápek odmítl poskytnout svědeckou výpověď s odkazem na § 96 odst. 2 daňového řádu; místně příslušnému správci daně pouze sdělil, že nemá přístup k účetnictví, resp. nemá „žádný přehled“. Správce daně identifikoval část chybějící daně porovnáním vykázaného základu daně B+B a evidencí přijatých plnění – dodávek pistácií v rámci řetězce AMANGER s.r.o. → B+B → žalobce. Stěžovatel nehradil B+B za pistácie na účet uvedený na fakturách, nýbrž na jiný bankovní účet, který nebyl ve smyslu zákona o DPH zveřejněn. Správce daně zjistil, že z tohoto účtu, kam byly připsány platby od stěžovatele, byly odepsány finanční prostředky v téměř stejné hodnotě ve prospěch Hungaro, která ovšem B+B v předmětném období žádné plnění neposkytla. Dále byly prováděny transakce s protiúčtem DAKR, AMANGER s.r.o. a Ing. R. H. Hungaro platila žalobci až poté, co jí byly na bankovní účet připsány platby od B+B. Správce daně zjistil, že peněžní toky mezi společnostmi v řetězci zapojenými neodpovídají tokům fakturačním.

[96] Ve vztahu ke společnosti Hungaro správce daně zjistil, že se jednalo o schránkovou společnost sídlící v bytovém domě v Budapešti. Tato společnost přeprodovala pistácie J&T.

pokračování

Od maďarské daňové správy (žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 19. 9. 2016) správce daně zjistil, že jde o nekontaktní daňový subjekt, který nevykonával žádnou obchodní činnost a jehož jedinou činností byla přefakturace zboží (řepkového oleje a pistácií). Dle dokladů vydaných Hungaro tato společnost dodala J&T dodávky v hodnotě 3.705.609 € a vykázala dodání zboží do jiného členského státu s rozdílem minimálně v hodnotě 5.994.257 €. Z dokladů získaných od maďarské daňové správy dále plyne, že doklady měly formální nedostatky. Dožádaný správce daně sdělil, že intrakomunitární transakce s pistáciemi této společnosti neuznal.

[97] Ze svědecké výpovědi jednatele a společníka Hungaro Michala Bukáčka vyplynulo, že vše podstatné okolo obchodů se stěžovatelem řídil Radek Čápek. O obchodních transakcích Hungara Michal Bukáček nevěděl nic podstatného. Nevěděl, zda Hungaro podává daňová přiznání maďarské daňové správě.

[98] Z úředního záznamu o podaném vysvětlení Michala Bukáčka ze dne 30. 11. 2016, č. j. KRPB-78094-244/TČ-2014-060081-TP, vyplynulo, že Michal Bukáček uvedl, že vybíral z účtu peněžní prostředky v hotovosti a ty předával Radku Čápkovi, které pak pan Čápek někam vkládal za účelem „urychlení plateb“. Správce daně rovněž zjistil, že doklady související s dodávkami pistácií od Hungara pro J&T obsahovaly chyby (číslování, předmět plnění, čísla dodacích listů jsou shodná s čísly dodacích listů od žalobce, cena na faktuře v HUF neodpovídá ceně zboží), formální evidence neodpovídala skutečnému pohybu zboží.

[99] Ve vztahu ke společnosti J&T správce daně mezinárodním dožádáním od rakouské daňové správy zjistil, že ji platnost registrace k DPH byla zrušena v červenci roku 2012, v září roku 2012 zažádala o opětovnou registraci k DPH, která byla platná ode dne 4. 9. 2012 do 13. 12. 2013. Nikdy nebyla v Rakousku ekonomicky činná, nahlášené sídlo je pouze poštovní adresa, pro rakouského správce daně je společnost nekontaktní.

[100] Příímými dodavateli stěžovatele byly společnosti DAKR a B+B. Stěžovatelem zmíněný dodavatel zboží, se kterým stěžovatel v minulosti spolupracoval, byl pan Čápek, který byl jednatelem a společníkem společnosti SOČ - Velké Bílovice, s. r. o., od které žalobce kupoval broskve a meruňky.

[101] Ve vztahu ke společnosti DAKR správce daně rovněž zjistil, že za ni se stěžovatelem jednal Radek Čápek, který stěžovateli předložil stejnopis notářského zápisu ze dne 14. 6. 2012, kterým mu David Krůta převádí obchodní podíl ve výši 100 %, a čestné prohlášení, že souhlasí s tím, aby byl Radek Čápek ustanoven do funkce jednatele. Dále předložil čestné prohlášení společníka a návrh na zápis změny zapsaných údajů do obchodního rejstříku ze dne 3. 10. 2012. K zapsání Radka Čáпка jako společníka a jednatele společnosti DAKR do obchodního rejstříku však nikdy nedošlo. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval např. v bodu 24 rozsudku ze dne 21. 11. 2018, č. j. 2 Ads 6/2018-28, „podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího soudu měl za účinnosti ObZ zápis společníka společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku deklaratorní povahu. Ke změně v osobách společníků při převodu obchodního podílu dochází okamžikem platnosti a účinnosti smlouvy o převodu obchodního podílu (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze

dne 27. 1. 2009, sp. zn. 29 Cdo 4282/2008, dostupné na www.nsoud.cz).“ Skutečnost, že uvedená změna obchodního podílu nebyla zapsána do obchodního rejstříku, tedy nemá vliv na skutečnost, že pan Čápek se stal společníkem této společnosti a jejím jednatelem.

[102] Pan Čápek byl jednatelem a společníkem společnosti B+B, která začala stěžovateli dodávat pistácie v květnu 2013. V případě obou výše uvedených společností tedy obстоjí tvrzení stěžovatele, že s dodavatelem pistácií v minulosti spolupracoval. Dodavatelé pistácií totiž byly uvedené společnosti pana Čápka, s jehož jinou společností SOČ – Velké Bílovice, s. r. o. stěžovatel v minulosti obchodoval.

Jednotlivé dílčí námitky proti hodnocení objektivních skutečností krajským soudem

[103] Stěžovatel namítal, že zde nebyl žádný důvod či objektivní skutečnost, ze které by mohl či měl v době obchodování pojmout podezření, že s obchody není něco v pořádku. K této námitce zdejší soud v první řadě konstatuje, že předchozí řádnou obchodní spolupráci je obecně na místě hodnotit jako skutečnost svědčící dobré víře daňového subjektu ve vztahu k jeho vědomosti o zatížení obchodu podvodem na DPH. Zároveň však platí, že se nejedná o okolnost, která by daňový subjekt zbavovala povinnosti počínat si v obchodních vztazích s náležitou obezřetností.

[104] V posuzované věci se však již při sjednávání obchodů s pistáciemi mezi panem Čápkem a stěžovatelem vyskytly objektivní okolnosti, které podle Nejvyššího správního soudu stěžovatele mohly a měly vést k podezření ohledně toho, zda jsou obchody s pistáciemi v pořádku a nezatížené podvodem na DPH. Jedná se o skutečnost, že při vyjednávání podmínek obchodu mezi stěžovatelem a panem Čápkem nebyl nikdo přítomen za společnost Hungaro, která pistácie od stěžovatele odebírala po celou dobu obchodování, přičemž stěžovatel ani netvrdí, že pan Čápek měl nějaké pověření k jednání za tuto společnost. Již tato skutečnost měla podle Nejvyššího správního soudu stěžovatele zaujmout, jelikož se jednalo o značný objem zboží o vysoké hodnotě a o zahraniční (maďarskou) společnost. Pan Čápek přitom dříve stěžovateli dodával především broskve a meruňky – nikoli pistácie, a ve vztahu k panu Čápkovi se tedy jednalo o odlišné a nové zboží, byť v rámci sortimentu, s nímž stěžovatel obchoduje. V případě dodavatele DAKR za tuto společnost jednal stále dřívější společník a jednatel, od něhož stěžovatel přijímal faktury na cca 4,7 milionů korun a nezajímal se o to, proč tak nečiní pan Čápek.

[105] O důvěryhodnosti pana Čápka jakožto obchodního partnera navíc nesvědčí ani skutečnosti popsané v bodu 144 rozhodnutí žalovaného - pan Čápek i jeho společnost SOČ - Velké Bílovice, s. r. o. totiž měli vůči jednatele stěžovatele, panu Zdeňku Hortovi milionové závazky po splatnosti, každý přibližně 8 milionů, tj. celkem 16 milionů korun. Pan Čápek tudíž nebyl solventní, jak již přílehavě konstatoval krajský soud. S přihlédnutím k těmto objektivním okolnostem má Nejvyšší správní soud za to, že ze skutečnosti, že pistácie spadají do obchodního sortimentu stěžovatele a stěžovatel s panem Čápkem v minulosti obchodoval, nelze dovodit, že by stěžovateli svědčila dobrá víra ve smyslu judikatury SDEU.

[106] V případě námitky stěžovatele, že neobstojí závěr krajského soudu, že obchodní

model se zapojením stěžovatele nedával smysl, jelikož dodavatel, resp. pan Čápek neměl žádný důvod přenechat část obchodu stěžovateli, a tím se připravit o část marže. Nejvyšší správní soud vycházel z jednání společností ve výše uvedeném řetězci. Tento řetězec vznikl z iniciativy pana Čápka, jehož společnosti DAKR a B+B stěžovateli dodávaly pistácie. Stěžovatel poté pistácie dodával společnosti Hungaro. Jak již bylo uvedeno výše, při vyjednávání obchodu nebyl nikdo z této společnosti přítomen, a také tato společnost s pistáciami tudíž obchodovala na základě iniciativy pana Čápka. Jednalo se o maďarskou společnost, jejímž jednatelem a společníkem byl pan Michal Bukáček, který ve svědecké výpovědi dne 13. 7. 2017 do protokolu č. j. 118943/17/4230-22791-707674 mimo jiné uvedl, že *„veškerou komunikaci mezi Hungaro a Hortimem vyřizoval pan Čápek. Celé to řídil on, ve finále šlo všechno za ním.“* Tento svědek dále uvedl, že pistácie následně putovaly do Rakouska, kde už je měl pan Čápek pro sebe s tím, že víc neví. Následujícím článkem řetězce byla společnost J&T jejímž jednatelem byl pan Čápek. Pan Čápek tedy jednal, ať už přímo či zprostředkovaně za dodavatele i odběratele. Správní orgány dále zjistily, že v rámci samotného obchodování s pistáciami je stěžovatel vlastnil pouze po dobu jejich přepravy mezi cizími sklady. V popsané situaci vskutku zařazení stěžovatele do obchodního řetězce nedávalo ekonomický smysl, neboť pan Čápek takto přenechal část marže žalobci v situaci, kdy mohl přepravej směrem ke společnosti Hungaro realizovat sám. Nejvyšší správní soud má stejně jako žalovaný i krajský soud za to, že čistě z obchodního hlediska by bylo racionálnější, pokud by si pan Čápek objednal pouze dopravu.

[107] Skutečnost, že stěžovatel nekomunikoval s odběratelem zboží, Nejvyšší správní soud hodnotí s přihlédnutím k velkému množství obchodovaného zboží, jeho ceně a podílu na obchodní činnosti stěžovatele jako nestandardní okolnost. Žalovaný v bodu 109 svého rozhodnutí přílehlavě odkázal na rozsudek ze dne 9. 11. 2017, č. j. 45 Af 21/2015, v němž Krajský soud v Praze konstatoval, že pokud dodavatel seznámil daňový subjekt minimálně s jedním z jeho odběratelů, mělo to vést průměrně obezřetného podnikatele k tomu, aby ověřil, zda nemá v řetězci transakcí sloužit jako prostřední článek nakupující zboží od „bílého koně“, neboť nemělo ekonomický smysl, aby dodavatel daňového subjektu namísto přímé dodávky odběratelům, na něž má kontakt, se připravoval o část marže zapojením mezičlánku v podobě daňového subjektu.

[108] Vzhledem k tomu, že stěžovatel nevěnoval pozornost tomu, že při uzavírání obchodů nebyl přítomen nikdo ze strany příjemce zboží, ani tomu, že za společnost DAKR nejedná pan Čápek, to vše v situaci, kdy pan Čápek i jeho společnost měli vůči jednatele stěžovatele poměrně vysoký dluh a objem obchodovaných pistácií byl značný (stejně jako jejich hodnota), lze rovněž konstatovat, že stěžovatel nebyl při sjednávání obchodů a ve vztahu s panem Čápkem náležitě opatrný a ostražitý. Pan Čápek navíc stěžovateli sdělil, že pistácie směřují přes maďarskou společnost na Slovensko do provozovny společnosti ENCINGER, avšak už v prosinci 2012 došlo ke změně odběratele pistácií na rakouskou společnost J&T a místa vykládky - ze Slovenska (Bratislavy) na sklad v Poysdorfu v Rakousku, což stěžovatel nežádal od pana Čápka zdůvodnit a neověřil, zda pistácie skutečně končí u pražírny ENCINGER. Nejvyšší správní soud si je vědom dřívější obchodní spolupráce stěžovatele s panem Čápkem. Výše zmíněné skutečnosti ohledně obchodů s pistáciami jsou však vskutku z objektivního hlediska nestandardní. Žalovaný

tyto skutečnosti řádně popsal a při posouzení věci z nich vycházel. Ničím nepodložené tvrzení stěžovatele, že nejsou pravdivé a doložené, neobstojí. Správný je naproti tomu závěr žalovaného, že stěžovatel panu Čápkovi v případě obchodů s pistáciemi uvěřil a nechal obchod zcela v jeho režii.

[109] Stejně tak neobstojí výtky stěžovatele, že nebyla zohledněna několikaletá minulá obchodní spolupráce stěžovatele s panem Čápkem, neboť žalovaný ji zohlednil, když v bodu 124 napadeného rozhodnutí konstatoval, že stěžovatel měl s panem Čápkem nejen pozitivní, ale i negativní zkušenost (jednalo se o neúspěšný společný podnikatelský záměr stěžovatele a pana Čáпка ve společnosti S.O.Č – Produkt Morava s. r. o., spočívající ve výkupu tuzemské produkce přímo u zemědělců). V bodu 189 svého rozhodnutí k osobě pana Čáпка žalovaný dále zmínil, že není solventní a má velké dluhy po splatnosti. Obstojí proto také závěr žalovaného, že stěžovatel měl být k osobě pana Čáпка obezřetný, jelikož ten nebyl solventní a stěžovatel s ním měl také negativní zkušenosti.

[110] Krajský soud zjištěné objektivní nestandardní okolnosti přehledně shrnul v bodu 103 napadeného rozsudku. Jednalo se o: neexistenci písemných smluv, rezignování na kontrolní mechanismy, přestože se jednalo o transakce vysoké hodnoty, stěžovatel neplatil dodávky na číslo účtu uváděné na faktuře a milionové částky posílal na jiný účet, v případě faktur vydaných společností DAKR na nich nebyla uvedena žádná lhůta splatnosti. Tvrzeným finálním odběratelem pistácií měla být slovenská společnost ENCINGER, kterou stěžovatel znal, přesto pistácie zasílá společnosti Hungaro do Maďarska. Pohledávky nebyly vymáhány, odložení plateb nebylo ošetřeno písemnou smlouvou. Zařazení stěžovatele do obchodování nedávalo ekonomicky smysl, jelikož pistácie vlastnil pouze po dobu jejich přepravy v rámci cizích skladů, za dodavatele i odběratele jednal pan Čápek, který jakoby „poškozoval“ sám sebe, jelikož přenechal část marže žalobci, ač mohl přeprodej směrem k Hungaro realizovat sám, jelikož prostředníka s ohledem na roli pana Čáпка na obou stranách nebylo potřeba. Pan Čápek si mohl objednat přímo dopravu. Dodavatelé reprezentovaní panem Čápkem dostali zaplacení až v okamžiku, kdy dostal zaplacení stěžovatel, proto se nemohlo jednat o finanční krytí obchodu ze strany stěžovatele. Stěžovatel měl i negativní zkušenosti s obchodováním s panem Čápkem, nevadilo mu vystřídání dodavatelů, neboť fakticky vždy jednal s panem Čápkem. Pan Čápek a jeho společnost SOČ – Velké Bílovice, s. r. o. měli závazky v hodnotě cca 16 milionů Kč vůči jednateli stěžovatele.

[111] Obecná výtky stěžovatele, že nebyly provedeny jím navržené důkazy svědčící o opaku, není opodstatněná. Žalovaný se s odvolací námitkou stěžovatele týkající se neprovedení důkazních prostředků (svědeckých výpovědí pana C. O., Zdeňka Horta a Pavla Humplíka) vypořádal, přiléhavě poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72, a v bodech 169 až 171 uvedl konkrétní důvody, proč tyto důkazy neprovedl. Svědeckou výpověď pana C. O. shledal žalovaný nadbytečnou, jelikož se obchodů s pistáciemi neúčastnil, přičemž žalovaný identifikoval komplex nestandardních okolností provázejících dané obchody s pistáciemi. Nadbytečným žalovaný shledal rovněž objasnění soukromoprávních vztahů pana Zdeňka Horta a pana Čáпка, jelikož pan Hort musel v postavení jednatele i jako soukromá osoba vědět, že pan Čápek není solventní. K výpovědi Pavla Humplíka žalovaný uvedl, že ani jeho výpověď v tom smyslu, že

pokračování

informační systém Carga funguje zcela běžně tak, že „nesedí data“, by nemohl změnit závěr žalovaného vystavený na celém komplexu skutečností vyhodnocených ve vzájemných souvislostech.

[112] Žalovaný v bodu 153 svého rozhodnutí nezpochybnil, že si stěžovatel společnosti, s nimiž s pistáciemi obchodoval, prověřoval ve veřejně dostupných rejstřících. S ohledem na zjištěné nesrovnalosti a zjištěné nestandardní okolnosti obchodů však dospěl k závěru, že dobrou víru stěžovatele nelze osvědčit, neboť se pouze spolehnul na pana Čápka. Stěžovateli nelze proto přisvědčit ani v tom, že žalovaný nezohlednil prověření pana Čápka kontrolními opatřeními stěžovatele.

[113] Stěžovatelem zmíněná úprava navrhovaných obchodních podmínek stěžovatelem představuje okolnost svědčící ve prospěch závěru, že stěžovatel při obchodování s pistáciemi jednal obezřetně. Jedná se však o jednu okolnost, která nemůže vyvrátit, že z dalších zjištěných nestandardních okolností vyplývá, že stěžovatel si při obchodování s pistáciemi ve vztahu s panem Čápkem nepočínal dostatečně obezřetně. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že z výpovědi jednatele stěžovatele zachycené v bodu 113 rozhodnutí žalovaného vyplývá, že pan Čápek stěžovateli sdělil, že konečný zákazník je pražírna ENCINGER. Žalovaný v bodu 123 svého rozhodnutí dále popsal, že v listopadu 2012, kdy obchody započaly, jely první dodávky přes sklad stěžovatele na adresu Kšírova 242, Brno, aby mohl zkontrolovat kvalitu zboží (pistácií). Ty byly dále dopravovány na adresu Při Šajbách 1, Bratislava, kde má krom společnosti ENCINGER provozovnu také dceřiná společnost stěžovatele HORTIM – SK (společnost ENCINGER žádné pistácie od společnosti Hungaro neodebrala). Již v prosinci roku 2012 dodávky nesměřovaly do Bratislavy, nýbrž do Rakouska, a to na základě e-mailu od Michala Bukáčka, ve které žádal o doručování pistácií do skladu v Poysdorfu, resp. společnosti J&T, která tak nahradila společnost ENCINGER, což je patrné i z CMR listů. Stěžovatel však na tuto zásadní změnu nijak nereagoval a nepožadoval tuto změnu zdůvodnit, což nelze než označit za nebezřetné chování.

[114] V bodu 198 žalovaný zcela přiléhavě poukázal na skutečnost, že stěžovatel se nezajímal o původ pistácií a neověřil si ani to, zda je jejich konečným odběratelem společnost ENCINGER, což bylo na místě učinit, když pan Michal Bukáček e-mailem požádal o změnu místa vykládky. I z CMR listů je patrné, že příjemcem pistácií je nově společnost J&T, pražírna ENCINGER z obchodování vypadla, což mělo být stěžovateli podezřelé, neboť pan Čápek stěžovateli sdělil, že pistácie směřují přes maďarskou společnost na Slovensko do provozovny společnosti ENCINGER. V tuto chvíli měl proto stěžovatel jednat obezřetně a zajímat se o to, proč už pistácie nejsou dopravovány na adresu sídla společnosti ENCINGER, kde má provozovnu i dceřiná společnost stěžovatele. ENCINGER byl přitom obchodním partnerem stěžovatele, o to jednodušší by bylo navázání kontaktu a položení dotazu, zda nakupuje pistácie ve velkém od společnosti Hungaro. Tak by stěžovatel snadno zjistil, že obchodní model prezentovaný panem Čápkem neplatí.

[115] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani skutečnost, že pro stěžovatele bylo složité zjistit, že pan Čápek ve skutečnosti ovládá i společnost J&T

(jednalo se o rakouskou společnost a přístup do obchodního rejstříku v této zemi byl v rozhodné době zpoplatněn a přístupný byl pouze notářům a advokátům), která je skutečným příjemcem zboží, nemůže vést k závěru o dobré víře stěžovatele. Nejvyšší správní soud k uvedenému považuje za vhodné dodat, stejně jako to učinil žalovaný v bodu 120 svého rozhodnutí, že společnost ENCINGER v kontrolovaném období vůbec neobchodovala se společností Hungaro ani společností J&T, pistácie tak nekončily v této pražírně, kterou pan Čápek uvedl stěžovateli jakožto konečného odběratele, který pistácie zpracuje.

[116] Námitkou stěžovatele, že poptání participace stěžovatele na předmětných obchodech ze strany Čápka bylo logické, protože stěžovatel disponoval silným zázemím, se žalovaný zabýval v bodech 117, 118 a 190 svého rozhodnutí, kde vysvětlil, že tento model v posuzované věci postrádal ekonomický smysl, jelikož stěžovatel pistácie vlastnil pouze po dobu jejich přepravy mezi cizími sklady, za dodavatele i odběratele jednal pan Čápek, dodavatel reprezentovaný panem Čápkem dostal zapláceno až v okamžiku, kdy dostal zapláceno stěžovatel, a nejednalo se proto o finanční krytí ze strany stěžovatele. Pan Čápek věděl, kdo pistácie dodává a prostředníka z titulu utajení identit nebylo třeba. Pan Čápek se navíc tímto jednáním připravil o část marže, kterou by obdržel v případě, kdy by si objednal pouze dopravu. Žalovaný tuto marži vyčíslil za dobu obchodování na celkem 3, 6 – 3,8 milionu korun, tj. jednalo se již o velikou částku, to vše navíc v situaci, kdy pan Čápek i jeho společnost tížil dluh ve výši cca 8 milionů korun. Vzdání se části marže by z pohledu pana Čápka bylo ospravedlnitelné v případě, kdy by role stěžovatele byla kromě dopravce také faktoringová a tato marže by byla jakousi kompenzací pro stěžovatele. Jednalo se totiž o finančně náročné obchody (což ostatně zmiňuje také stěžovatel) a pan Čápek (společnosti DAKR a B+B) by nebyl schopen je realizovat, pokud by měl peníze v pohledávkách za odběrateli a musel čekat s dalším nákupem pistácií na okamžik, až mu odběratelé zaplatí. Taková situace však v posuzované věci nenastala. Poukaz stěžovatele na obchodní model společnosti Dole Ireland v Irsku a prohlášení pana J. G. z této společnosti ze dne 3. 8. 2022, v němž popisuje obchodování s čerstvým ovocem na mezinárodním trhu a uvádí, že způsob, jakým stěžovatel obchodoval, je běžný, se netýká specifických objektivních okolností zjištěných v posuzované věci ani je nevyvrací, a nezpochybňuje proto závěr, že ze skutkových zjištění vyplývá, že účast stěžovatele jako prostředníka postrádala ekonomický smysl a stěžovatel měl a mohl vědět, že se účastní obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem.

[117] Krajský soud v bodu 103 kasační stížností napadeného rozsudku v rámci shrnutí objektivních okolností svědčících o zaviněné účasti stěžovatele v podvodném řetězci zmínil, že zařazení žalobce do obchodování nedávalo ekonomický smysl. Z výše uvedeného tak je zřejmé, že neobstojí ani námitka stěžovatele, že žalovaný ani krajský soud nezohlednili stěžovatelem tvrzené opodstatnění jeho účasti na daných obchodech. Také Nejvyšší správní soud má na základě výše uvedeného za to, že účast stěžovatele na předmětných obchodech nebyla opodstatněná.

[118] Stejně tak je nedůvodná námitka stěžovatele, že krajský soud ani žalovaný nezohlednili, že posuzované případy se odehrály v roce 2013, kdy reálná znalost a povědomí o principech podvodů na DPH byla na mnohem menší úrovni. Krajský soud

pokračování

totiž v bodu 102 napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelem zmíněné menší povědomí o karuselových podvodech v roce 2013 neznamená, že žádná z konkrétních objektivních okolností, které měly vzbudit stěžovatelovu pozornost, není okolností, která by nemohla být v době uzavírání předmětných obchodů stěžovateli známa. Také žalovaný se s touto námitkou vypořádal v bodu 216 napadeného rozhodnutí, když uvedl, že ignorování komplexu nestandardních a rizikových skutečností ze strany stěžovatele a rezignaci z jeho strany na prověřování obchodních partnerů či podmínek obchodů nelze svádět na nízké povědomí o daňových podvodech. Také těmto závěrům žalovaného a krajského soudu je na místě přisvědčit.

[119] Stěžovatel dále žalovanému a krajskému soudu vytýká neuvedení běžných podmínek obchodního segmentu stěžovatele. Nejvyšší správní soud k tomu v první řadě uvádí, že z bodu 203 rozhodnutí žalovaného je patrné, že specifiky obchodování stěžovatele zohlednil (byť tak učinil velmi stručně) a byl si jich vědom, neboť přisvědčil stěžovateli, že ovoce a zelenina je zboží, které si vyžaduje rychlý dodavatelsko – odběratelský řetězec. Zároveň však zcela přiléhavě upozornil, že zvolená komodita (pistácie) nepodléhá zkáze tak rychle jako ovoce a zelenina, nýbrž při správném skladování vydrží i několik měsíců. Žalovaný dále upozornil na vskutku vysoký celkový objem obchodů přesahující množství tisíc tun a několikanásobně přesahující dovoz pistácií do České republiky. Zmínil rovněž vysoký podíl obchodů s pistáciemi na celkovém obchodu stěžovatele s jinými členskými státy EU. Z uvedeného tak je patrné, že si při posouzení věci byl vědom běžné obchodní praxe stěžovatele. Popsal, v čem se jednání stěžovatele lišilo od běžných obchodních zvyklostí. Z rozhodnutí žalovaného tudíž vyplývá, čím se předmětné transakce stěžovatele s pistáciemi vymykají běžné obchodní činnosti.

[120] Dále je třeba v této souvislosti uvést, že žalovaný i krajský soud přiléhavě poukázali na celou řadu nestandardních okolností, které vedou k závěru, že stěžovatel měl a mohl vědět o tom, že obchodní řetězec, jehož se účastní, je zatížen daňovým podvodem. Z těchto objektivních okolností vyplývá, že stěžovatel nepostupoval dostatečně obezřetně. Za této situace již nebylo na místě podrobně popisovat běžné podmínky v obchodním segmentu stěžovatele. Ze závěrů rozsudků sp. zn. 8 Afs 49/2019 a 5 Afs 60/2017, na které poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, vyplývá, že správní orgány mají pečlivě zohlednit konkrétní skutkové okolnosti a neaplikovat obecné představy o tom, jak by měly obchodní transakce probíhat. Takto v posuzované věci žalovaný i krajský soud postupovali, když náležitě zohlednili zjištěné nestandardní okolnosti. Nejvyšší správní soud tak má na rozdíl od stěžovatele za to, že závěry žalovaného i krajského soudu nejsou v rozporu s těmito rozsudky Nejvyššího správního soudu. Z výše uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že je třeba hodnotit, zda jednání daňového subjektu je v rozporu s obvyklou praxí, což v posuzované věci provedl jak žalovaný, tak i krajský soud. V posuzované věci tudíž již nebylo zapotřebí podrobně popisovat standardní praxi obchodníků s pistáciemi.

[121] Krajský soud se věcí náležitě zabýval a hodnotil zjištěné skutečnosti jednotlivě i v souvislostech. Popsal obchodní řetězec, uvedl relevantní skutečnosti k zúčastněným společnostem a jakým způsobem bylo s pistáciemi obchodováno. Jak již bylo uvedeno výše, popsál také podstatné objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti stěžovatele

v obchodním řetězci zatíženém podvodem na DPH a vypořádal se s argumentací stěžovatele, kterou se snažil tyto objektivní okolnosti vysvětlit a vyvrátit. Žalovaný taktéž podrobně popsal zjištěné relevantní skutečnosti (objektivní okolnosti) a poté se vypořádal s tvrzeními a námitkami stěžovatele (zejm. běžností uzavírání písemných smluv, opodstatněnosti plateb pozpátku, prověření společností ve veřejně dostupných rejstřících, pozitivní zkušeností stěžovatele s panem Čápkem, shodné sídlo společností DAKR a B+B, standardními kontrolními opatřeními stěžovatele, specifiky obchodování s ovocem a zeleninou) a jeho důkazními návrhy uvedenými v odvolání (svědecké výpovědi pana C. O., Zdeňka Horta a Pavla Humplíka), jimiž dokládal obvyklost svého obchodního modelu. Neobstojí proto ani námitky stěžovatele, že krajský soud řádně nezhodnotil námitky stěžovatele, v nichž vysvětloval obchodování s pistáciemi, a že žalovaný nedostatečně vypořádal údajné nestandardnosti obchodů stěžovatele.

[122] Za situace, kdy rozhodnutí žalovaného v tomto směru plně obstojí, se již Nejvyšší správní soud nezabýval námitkou stěžovatele, že správce daně nedoložil nesprávnost vysvětlení podaných stěžovatelem, neboť i kdyby tato námitka byla důvodná, nezměnila by nic na zákonnosti a správnosti rozhodnutí žalovaného a kasační stížností napadeného rozsudku.

[123] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že není důvodná ani námitka stěžovatele, že žalovaný neunesl důkazní břemeno stran svých tvrzení, a neprokázal, že by obchodní případy s pistáciemi byly skutečně odlišné od běžné obchodní praxe. Zjištěné objektivní okolnosti totiž svědčí o tom, že obchodování stěžovatele s pistáciemi neprobíhalo standardně, ať už z obecného hlediska obezřetného obchodníka jednajícího s péčí řádného hospodáře, či z hlediska běžného obchodování v obchodním segmentu stěžovatele.

[124] Přisvědčit nelze ani námitce stěžovatele, že krajský soud se v tomto směru se žalobními námitkami nevypořádal. Krajský soud se vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami, jimiž stěžovatel zpochybňoval závěr žalovaného o existenci objektivních okolností svědčících o jeho vědomé účasti v řetězci zatíženém daňovým podvodem. Stejně tak není důvodná námitka, že krajský soud nezohlednil důkazy a vysvětlení, ze kterých vyplývá, že obchodní model stěžovatele obchodu s pistáciemi je zcela běžný, neboť krajský soud se podstatnými skutečnostmi, na které stěžovatel poukazoval, zabýval a řádně zdůvodnil svůj závěr, že se jednalo o nestandardní transakce. Žalovaný řádně zdůvodnil neprovedení stěžovatelem navrženého výsledku svědka pana O. jeho nadbytečností pro řádné zjištění skutkového stavu. Krajský soud tudíž nepochybil, když tento postup žalovaného aproboval.

[125] K námitce stěžovatele o absenci hodnocení výsledků svědků G. a H. ohledně obvyklé praxe Nejvyšší správní soud konstatuje, že není důvodná. Svědek G. dne 20. 7. 2017 ve své výpovědi do protokolu č. j. 121676/17/4230-22791-707674 uvedl, že při obchodování s ovocem a zeleninou dochází k obchodování se skrytou identitou či přes další firmy a jedná se o specifikum obchodu, založeného ve velké míře na osobních vazbách a kontaktech. To nijak nevyvrací výše předestřené závěry žalovaného a krajského soudu ohledně existence objektivních okolností svědčících o tom, že stěžovatel měl a mohl

pokračování

vědět, že se účastní obchodování v řetězci zatíženého podvodem na DPH. Svědek G. se také vyjádřil k osobě Michala Bukáčka, Radka Čápka a obchodům s ním uskutečněným, ke společnosti S.O.Č – Produkt Morava s. r. o., a společností zúčastněným ve výše popsaných obchodních řetězcích. Také svědek H. dne 20. 7. 2017 do protokolu č. j. 121956/17/4230-22791-70764 vypovídal, jakým způsobem probíhalo obchodování s pistáciemi. Tito svědci tak ve svých svědeckých výpovědích uvedli ohledně obchodování s pistáciemi skutečnosti, se kterými se žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí řádně vypořádal. Skutečnost, že se žalovaný nevyjádřil výslovně k výpovědím těchto svědků, proto nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel se navíc v odvolání výsledku těchto svědků ani nedomáhal.

[126] Provedení výsledku svědka V. G. stěžovatel navrhl ve svém vyjádření ze dne 17. 1. 2020, ke kterému žalovaný již nepřihlížel, neboť své rozhodnutí vydal dne 15. 1. 2020. Krajský soud v bodu 98 kasační stížností napadeného rozsudku nezohlednění tohoto vyjádření stěžovatele (a připojeného návrhu na provedení výše uvedeného důkazu) vyhodnotil jako pochybení, které však nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť to se opírá o dostatečné skutkové důvody, s nimiž byl stěžovatel seznámen již v průběhu daňové kontroly. Ve vztahu ke svědectví pana V. G. Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovateli patrně nic nebránilo čestné prohlášení pana V. G. předložit již dříve, neboť je ze dne 18. 10. 2019 a do českého jazyka bylo dle tlumočnické doložky přeloženo dne 8. 11. 2019. Krajský soud se vyjádřil rovněž k neprovedení navrženého důkazu svědeckým výsledkem pana O. (zástupce společnosti Total Produce Plc), když v bodu 121 rozsudku konstatoval, že pokud jde o výsledek zástupce této společnosti, správní orgány podrobně zdůvodnily, proč jej k okolnostem obchodních zvyklostí na trhu v segmentu ovoce a zeleniny vyslechnout nepotřebují. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že kasační stížností napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož se krajský soud nevyjádřil k těmto stěžovatelem namítaným vadám.

[127] Z výše uvedených skutečností vyplývá, že stěžovatel nemá pravdu, když tvrdí, že byl dostatečně obezřetný. Stěžovatel totiž důvěřoval panu Čápkovi, v podstatě mu při obchodování s pistáciemi přenechal veškerou iniciativu a nezajímal se o další průběh obchodování a změny v obchodním řetězci, zcela přitom odhlédl od nízké solventnosti pana Čápka a nijak neověřoval pravdivost tvrzení pana Čápka ohledně obchodů s pistáciemi. Dřívější obchodní spolupráce stěžovatele s panem Čápkem neměla vést stěžovatele k tomu, aby byl ve vztahu k panu Čápkovi a jeho návrhu na obchodování s pistáciemi takto neobezřetný. K tvrzení stěžovatele, že s panem Čápkem neměl negativní obchodní zkušenost, Nejvyšší správní soud uvádí, že vysloveně negativní zkušenost při obchodování s panem Čápkem stěžovatel vskutku neměl. V podání ze dne 15. 3. 2017 nicméně stěžovatel uvedl, že mu pan Čápek prezentoval velmi optimisticky obchodní záměr (společnost SOČ – Produkt Morava s. r. o., která měla sloužit pro výkup tuzemské produkce přímo u zemědělců), avšak zůstal pouze u proklamace. Z výše uvedeného tak je zřejmé, že pan Čápek v tomto případě nedostal svým tvrzením, a stěžovatel s ním tudíž neměl pouze pozitivní zkušenost.

[128] Přesvědčení stěžovatele, že pan Čápek účastí stěžovatele v obchodním řetězci snižoval svoje obchodní riziko, nic nemění na tom, že stěžovatel nebyl s ohledem na výše

uvedené skutečnosti dostatečně obezřetný ve vztahu k panu Čápkovi a že souhrn objektivních okolností svědčí o tom, že stěžovatel měl a mohl vědět, že se účastní řetězce zatíženého daňovým podvodem. Za opodstatněné nepovažuje Nejvyšší správní soud ani tvrzení stěžovatele, že s ohledem na velkou variabilitu obchodů neměl důvod považovat obchodní případy s pistáciemi za nestandardní. Jak již bylo zmíněno výše, obchody s pistáciemi se týkaly velkého množství pistácií o vysoké hodnotě a tvořily více jak polovinu obchodu stěžovatele s jinými členskými státy, tj. stěžovatel je činil v rozsahu, který zasluhoval, aby jim věnoval patřičnou pozornost a nikoli pouze vycházel z tvrzení pana Čápka.

[129] K poukazu stěžovatele na skutečnosti, že proběhla standardní obchodní jednání, stěžovatel aplikoval své standardní postupy, obchody byly přiměřeně ziskové, cena odpovídala ceně na trhu obvyklé v místě a čase a že stěžovateli nemohlo být známo, že společnost J&T je ovládaná panem Čápkem, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel sice nejednal zcela extrémně neopatrně a neobezřetně, avšak přesto platí, že nevěnoval dostatečnou pozornost okolnostem nasvědčujícím, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH. Všechny okolnosti případu je třeba posuzovat jednotlivě i v souvislostech a v posuzované věci převažují objektivní okolnosti ve prospěch závěru, že stěžovatel měl a mohl vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH. Krajský soud se ke komplikacím se získáním informací o společnosti J&T z rakouského obchodního rejstříku vskutku přímo nevyjádřil, to však nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť jako celek žalobní argumentaci stěžovatele vypořádal a vystihl podstatu věci. Jak vyplývá z výše uvedené judikatury, soudy nejsou povinny vypořádat podrobně každický jednotlivý argument, jestliže se s věcí komplexně a uceleně vypořádají. Krajský soud takto v posuzované věci postupoval.

[130] Krajský soud konstatoval, že obchodování přes prostředníka s ohledem na roli pana Čápka na obou stranách nebylo třeba a uspořádání obchodů přes stěžovatele nedávalo smysl. Neopomenul tedy žalobní argumentaci stěžovatele, že obchodování přes prostředníka může mít své legitimní důvody. Závěr, že stěžovatel opodstatněně vystupoval v roli prostředníka s ohledem na své zázemí a postavení na trhu, neobstojí s ohledem na výše popsané objektivní okolnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatel měl a mohl vědět, že se účastní obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem.

[131] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že v době provádění obchodů nemohl disponovat takovým penzem znalostí jako správce daně v roce 2016 při zahájení daňové kontroly (zejm. ohledně informací o společnostech Hungaro a J&T). Množství informací, které v době provádění obchodů měl k dispozici, však přesto postačovalo k tomu, že měl a mohl vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH.

[132] Sám stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje své silné zázemí, postavení velké společnosti a rozsáhlé zkušenosti na trhu. Nejvyšší správní soud má proto stejně jako krajský soud za to, že je na místě nahlížet na stěžovatele jako na zkušeného obchodníka a nesouhlasí se stěžovatelem, že tento závěr je v rozporu se zákazem předsudku zpětného hodnocení.

pokračování

[133] S námitkou stěžovatele, že opakované místní šetření u stěžovatele posílilo jeho dobrou víru, se krajský soud vypořádal v bodu 101 napadeného rozsudku, a neobstojí proto námitka stěžovatele, v níž tvrdí opak a namítá z toho důvodu nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku.

[134] K virtuálním sídlům dodavatelů stěžovatele žalovaný v bodu 134 a 135 svého rozhodnutí konstatoval, že stěžovatel musel vědět, že obchoduje se schránkovými společnostmi DAKR a B+B, což představuje spolehlivý indikátor problémových společností a ve spojení s dalšími podezřelými okolnostmi to mělo vyvolat ve stěžovateli vyšší míru obezřetnosti. Toto vyhodnocení skutečnosti, že dodavatelé stěžovatele sídlili v tzv. office house v rámci celkového hodnocení zjištěných skutečností, je správné a není v rozporu se zásadou zákazu předsudku zpětného hodnocení, jak tvrdí stěžovatel. Skutečnost, že dodavatelé stěžovatele byly schránkové společnosti, tedy žalovaný hodnotil zcela správně v souvislostech, sama o sobě k tíži stěžovateli přičítána nebyla a ani tento závěr krajského soudu není nezákonný.

[135] Pokud stěžovatel namítl, že tvrzení o oběhu stejného zboží nebylo pravdivé, neboť množství obchodovaného zboží se měnilo, a vytýká krajskému soudu pomnutí této žalobní námitky, nelze mu opět přisvědčit. Krajský soud totiž v bodech 94 a 95 svého rozsudku poukázal na skutečnost, že správce daně ve spolupráci s Policií ČR zjistil část pohybu pistácií mezi Českou republikou a Rakouskem/Slovenskem a popsal konkrétní případy v období února až července 2013, kdy lze na základě příjemek a výdejek ze skladů a dalších průvodních dokumentů (faktury, CMR listy) konstatovat, že bylo převáženo stále stejné množství palet s pistáciemi.

[136] K tomuto Nejvyšší správní soud dodává, že správní spis obsahuje složky s fakturami, CMR listy a dalšími listinami týkajícími se jednotlivých obchodů s pistáciemi v roce 2013. Z těchto dokladů vyplývá, že po většinu ledna a dále v měsících dubnu, květnu, červnu, červenci, září, listopadu a prosinci 2013 bylo množství pistácií, s nimiž bylo obchodováno ve výše popsaných obchodních řetězcích, stále stejné, přičemž obchody probíhaly několikrát do měsíce. Také ve zbývajících měsících bylo množství pistácií v podstatě stejné a nijak výrazně se neměnilo. Uvedené ve spojení s dalšími zjištěními nasvědčuje tomu, že pistácie obíhaly v kruhu, na čemž nic nemění poukaz stěžovatele na skutečnost, že obchody byly pro stěžovatele ziskové. Vzhledem k tomu, že obchody s pistáciemi probíhaly vždy několikrát do měsíce, tj. v podstatě pravidelně, neobstojí ani tvrzení stěžovatele, že se jednalo o obchody nepravidelné a stěžovatel nemohl seznat, že se zboží točilo v kruhu.

[137] Přepravu v pistáciích v kruhu dále dokazuje e-mailová komunikace, na niž žalovaný poukázal v bodu 100 svého rozhodnutí, kdy se pan P. (pracovník skladu Montscher) táže pana Čápka: „...ted' dorazil nový kamion, ale palety a zboží jsou stále stejné. Co je tohle za podnikání?“ S výše uvedeným koresponduje vysvětlení pana H. ze dne 8. 7. 2014, č. j. KRPB-78094-38/TČ-2014-060481, na které poukázal žalovaný v bodu 103 svého rozhodnutí, byť se týkalo měsíce února 2014, tj. časového období po zdaňovacích obdobích posuzovaných v této věci. Pan H. (řidič) mimo jiné vypověděl, že se o dodávkách pistácií bavil s řidičem kamionu stěžovatele, který mu řekl, že se pistácie vozí stále dokola,

což mu pak nezávisle na něm potvrdil také skladník v areálu MUNA v Břeclavi-Poštorné, kde zboží dne 6. 2. 2014 skládal. Neobstojí proto ani námitka stěžovatele, že tvrzení žalovaného o točení zboží v kruhu nevyplývají z důkazů ve spise. Pokud stěžovatel v této souvislosti namítá, že takovýto oběh znemožňují fyzické vlastnosti pistácií, jelikož by shnily, nelze mu rovněž přisvědčit. Stěžovatel na str. 11 žaloby uvádí, že pistácie při teplotě 20°C vydrží jeden měsíc a při teplotě 10°C vydrží tři měsíce. V posuzované věci je přitom na objednávkách dopravy uvedena teplota 7°C až 10°C. Při této teplotě tak pistácie mohly obíhat v kruhu po dobu několika měsíců, aniž by se zkazily. Je tudíž třeba přisvědčit také závěru žalovaného, že obíhalo menší množství pistácií dokola.

[138] Z kontextu vyjádření krajského soudu obsaženého v bodu 108 rozsudku k námitce stěžovatele, v níž poukazoval na fyzické vlastnosti (omezenou trvanlivost pistácií), resp. na podmínky skladování pistácií pro zachování kvality, je zřejmé, že krajský soud dospěl k závěru, že omezená trvanlivost pistácií měla vést stěžovatele k větší opatrnosti a obezřetnosti při obchodování. Krajský soud si tedy byl omezené trvanlivosti pistácií při svém rozhodování vědom, byť se již dále k této skutečnosti nevyjadřoval. Vzhledem k tomu, že fyzické vlastnosti pistácií jejich oběh v kruhu umožňovaly, nespátňuje Nejvyšší správní soud v tom, že se touto otázkou krajský soud již více nezabýval, pochybení, které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[139] Žalobní námitku stěžovatele ohledně vysvětlení pánů H. a Š. krajský soud vypořádal v bodu 116 napadeného rozsudku. Zde krajský soud uvedl, že na vyjádření pana Š. závěry správních orgánů nestojí, a proto skutečnost, že se žalovaný tomuto vyjádření nevěnoval, nemá vliv na nosné závěry rozhodnutí žalovaného. Není tedy pravdou, že ji ponechal bez reakce.

[140] Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že si byl ohledně vysvětlení řidiče H. plně vědom skutečnosti, kterou zmiňuje stěžovatel, že se výpověď toho řidiče týkala února 2014, nikoli tedy zdaňovacích období v posuzované věci, ale navazujícího období. I v tomto období však obdobné obchody s pistáciami stále probíhaly, a proto žalovaný nepochybil, když výpověď pana H. považoval za relevantní a poukázal na ni pro dokreslení toho, že se v posuzované věci jednalo o karuselový podvod. S ohledem na tyto okolnosti nebylo nezbytné pana H. vyslýchat jako svědka.

[141] Ve vztahu k výpovědi pana Š. (řidič zaměstnaný u CARGO-HORTIM, spol. s r. o. od roku 2008 do roku 2015, který v roce 2013 přepravoval i pistácie) se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s výše uvedeným závěrem krajského soudu. Vysvětlení tohoto řidiče navíc nepodporuje argumentaci stěžovatele, nýbrž podporuje závěr žalovaného, že v posuzované věci zboží (pistácie) obíhalo v kruhu a jednalo o karuselový podvod. Pan Š. totiž v rámci doplnění svého vysvětlení podaného Policii ČR (na které správce daně poukázal na str. 73 Výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 11. 2018, č. j. 180495/18/4230-23792-710990) mimo jiné uvedl, že *„se jednou stalo, že ve skladě v Podivíně, jsem si všimnul palety s pistáciami, kdy pytle byly něčím pomazané, počmárané, a řekl jsem to tomu skladníkovi v Podivíně, že tu paletu vezu 3 krát. Ten mi na to sdělil, že se mi to zdá. Tak jsem si toho už nevšímal, neřešil jsem to s ním.“*

pokračování

[142] K argumentaci stěžovatele týkající se kontroly zboží (pistácií) považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za stěžejní sdělení Ing. H., který do protokolu o výsledku svědka ze dne 20. 7. 2017, č. j. 121956/17/4230-22791-707674, uvedl, že kontrola kvality byla prováděna jen u prvních dodávek, následně bylo dodáváno na základě důvěry k zákazníkovi bez kontroly. Z výše uvedeného tak je zřejmé, že zboží mohlo kolovat, aniž by bylo ze strany stěžovatele důkladně zkontrolováno, resp. byla pro následné dodávky kontrola kvality zboží prováděna přímo řidičem, jak sám stěžovatel uvádí v kasační stížnosti. Nebylo tedy při každé přejímce pečlivě kontrolováno z hlediska množství a kvality. Krajský soud rovněž zmínil skutečnost, na kterou poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, že vady zboží (roztržený pytel, poškozené palety) byly uplatňovány na CMR listech. Zachycení vad zboží nicméně v posuzované věci nic nemění na tom, že v posuzované věci je dán řetězec objektivních okolností svědčících o účasti stěžovatele v řetězci zatíženém daňovým podvodem, o čemž stěžovatel vědět měl a mohl.

[143] Stěžovatel též namítal nezákonnost závěru krajského soudu o nepravdivosti tvrzení stěžovatele, že konečným odběratelem pistácií byla společnost ENCINGER. Tomu nelze přisvědčit. Krajský soud v bodu 52 rozsudku poukázal na str. 24 a 25 zprávy o daňové kontrole, kde je mimo jiné uvedeno, že z odpovědi na žádost o mezinárodní informaci č. j. 259591/16/4230-22792-707674, doručené správci daně dne 6. 2. 2017, vyplývá, že společnost ENCINGER ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec roku 2013 obchodovala pouze v malé míře s komoditou pistácie, kdy realizovala prodej hrozinek a pistácií na území České republiky ve prospěch společnosti ADELIT a.s. a nákup pistácií od společnosti DAKR (jedna faktura č. 12613001 ze dne 25. 2. 2013 v hodnotě 158.632,23 Eur). Společnost ENCINGER dle odpovědi slovenské daňové správy realizovala v předmětných zdaňovacích obdobích obchod se stěžovatelem, jejímž předmětem plnění byla komodita arašidy v hodnotě 40.252,68 EUR. Od společnosti CARGO-HORTIM, spol. s r. o. přijala společnost ENCINGER, spol. s r. o. v roce 2013 služby (přepravu zboží) v celkové výši 7.035 EUR. Společnost ENCINGER dle svého tvrzení v roce 2013 neobchodovala se společnostmi B+B, KAHOLZ, S.O.Č – Produkt Morava s. r. o., či se společnostmi Hungaro nebo s J&T a ani neexistovaly žádné právní vztahy s fyzickými osobami Michalem Bukáčkem, Radkem Čápkem, či J. G. (zaměstnancem stěžovatele).

[144] Z výše uvedeného vyplývá správnost závěru krajského soudu, že společnost ENCINGER nebyla příjemcem pistácií. Skutečnost, jejíž pominutí stěžovatel krajskému soudu vytýká, tj. že z mezinárodních přepravních listů je zřejmé, že alespoň počáteční dodávky pistácií byly této společnosti skutečně dodány, na výše uvedeném závěru nic nemění, neboť tyto prvotní obchody se uskutečnily v listopadu 2012, tj. před posuzovanými zdaňovacími obdobími. Od prosince 2012 již došlo ke změně, kdy dodávky pistácií nesměřovaly do Bratislavy na adresu Pri Šajbách 7559/1 (kde má kromě společnosti ENCINGER provozovnu také dceřiná společnost stěžovatele HORTIM – SK s. r. o., viz bod 122 rozhodnutí žalovaného), ale do Rakouska.

[145] Ani nevědomost stěžovatele o tom, jak jeho dodavatel naložil s penězi, které od stěžovatele dostal za zboží, nemůže zvrátit to, že ze zjištěných objektivních okolností vyplývá závěr o vědomé účasti stěžovatele v řetězci zatíženém daňovým podvodem. Ostatně také žalovaný v bodu 138 svého rozhodnutí kruhový oběh peněz zařadil mezi

skutečnosti, o kterých nemusel stěžovatel vědět.

[146] Stejně tomu je v případě upozornění stěžovatele, že nemohl vědět, co je typickým znakem karuselového podvodu, neboť zejména v roce 2013 to nebyla obecně známá skutečnost. Nižší obecné povědomí o karuselových podvodech v roce 2013 zároveň neospravedlňuje a neopodstatňuje neobezřetné chování stěžovatele ve výše popsáném obchodním řetězci.

[147] Důvodná není ani námitka stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s běžností obchodování bez písemné smlouvy v daném segmentu. Krajský soud se v bodu 107 rozsudku ztotožnil s úvahami žalovaného v bodu 133 jeho rozhodnutí, proč do okruhu objektivních okolností zahrnul nedostatek písemné formy smluv, a přílehlavě dodal, že poukaz na nedostatek písemné formy nestojí osamoceně, nýbrž v souhrnu s řadou dalších objektivních okolností, na které správní orgány poukázaly a z nichž dovodily zaviněné zapojení stěžovatele do předmětných transakcí.

[148] Správný je také závěr krajského soudu, že neobstojí argument stěžovatele, že důvodem pro neuzavření rámcové smlouvy bylo obchodování dle dostupnosti zboží, a to s ohledem na obrovské množství zobchodovaných pistácií a skutečnost, že celý obchod se zakládal pouze na informacích od pana Čápka. Žalovaný v této souvislosti v bodu 130 svého rozhodnutí přílehlavě poukázal na bod 46 rozsudku NSS ze dne 15. 2. 2016, č. j. 1 Afs 53/2016-58, z něhož vyplývá, že objektivní okolností je uzavření ústní dohody, pokud se jednalo o obchod přesahující milionovou hodnotu. Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud přihlédl k tvrzení stěžovatele o běžné praxi spočívající v neformálním obchodování v závislosti na dostupnosti zboží, byť tak učinil velice stručně. Také Nejvyšší správní soud má i při zohlednění specifik obchodování s ovocem, zeleninou a sušenými plody za to, že s ohledem na množství zobchodovaných pistácií, počet obchodů (které byly uskutečňovány vždy několikrát do měsíce, tj. v podstatě pravidelně) a především jejich vysokou hodnotu převyšující 250 milionů Kč, přičemž obchody tvořily více jak polovinu obchodu stěžovatele s jinými členskými státy, bylo přiměřené uzavřít na obchodování s pistáciemi rámcovou smlouvu. Společnosti DAKR a KAHOLT s. r. o. ostatně rámcovou smlouvu na dodávání pistácií uzavřely (viz bod 76 rozhodnutí žalovaného).

[149] Krajský soud uvedl také důvody, proč pan Čápek poškozoval při obchodování sám sebe z hlediska snížení, resp. dělení své marže (bod 103 rozsudku) a hodnotil (obchodní) vztahy mezi panem Čápkem a panem Hortem (bod 106 rozsudku, viz též výše). Nelze tudíž stěžovateli přisvědčit, že se s touto žalobní argumentací stěžovatele nevypořádal.

[150] Krajský soud se věcí podrobně zabýval, vypořádal žalobní námitky stěžovatele, přičemž konstatoval, že zjištěné objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti stěžovatele v podvodném řetězci vyplývají ze skutkových zjištění správních orgánů. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za důvodnou námitku stěžovatele, že krajský soud postupoval nezákonně, když se stran objektivních okolností povětšinou omezil na prostou rekapitulaci tvrzení žalovaného bez toho, aby vypořádal žalobní námitky stěžovatele.

[151] Krajský soud poukázal na závěry uvedené v bodech 137 a 138 rozhodnutí

pokračování

žalovaného, v nichž žalovaný vysvětlil nelogičnost plateb pozpátku v posuzované věci a ztotožnil se s nimi. Žalovaný v bodu 137 stěžovateli v obecné rovině přisvědčil, že platbu tzv. pozpátku lze v obecné rovině akceptovat, v posuzované věci však s ohledem na zjištěné skutečnosti ohledně oběhu peněz, kdy platby pozpátku a oběh peněžních prostředků byly provázány tak, aby bylo možné provést co nejvíce cyklů spočívajících v tom, že společnost Hungaro zaplatí stěžovateli, který zaplatí svým dodavatelům (DAKR a B+B) a tyto peníze jsou následně vráceny společnostmi DAKR a B+B na účet společnosti Hungaro, která těmito penězi znovu platí za pistácie, to vše v situaci, kdy fakturace za pistácie stran dodavatelů stěžovatele neodrážela údajnou ústní domluvu stran odložené splatnosti. Žalovaný tedy řádně zdůvodnil a vysvětlil, proč v posuzované věci platby pozpátku nepředstavovaly zajištění. Pokud krajský soud na tyto závěry žalovaného poukázal, nepochybil a nelze stěžovateli přisvědčit, že pominul žalobní námitku stěžovatele, že platby pozpátku představují běžnou obchodní podmínku.

[152] Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou výtku stěžovatele, že z napadeného rozsudku není zřejmé, jak krajský soud hodnotil námitky týkající se kontrolních opatření a dobré víry, resp. že hodnocení kontrolních opatření neprovedl. Krajský soud po vyhodnocení skutkových zjištění přisvědčil žalovanému, že stěžovatel rezignoval na obezřetnost a kontrolní mechanismy. Krajský soud se tedy k těmto otázkám vyjádřil, byť tak učinil shrnujícím způsobem a poměrně stručně. Jak však bylo uvedeno výše, není povinností krajských soudů „otrocky“ vypořádat každý jednotlivý argument žalobce. Postačuje, pokud uvedou vlastní ucelenou argumentaci, což krajský soud učinil.

[153] V návaznosti na argumentaci stěžovatele v kasační stížnosti týkající se jeho dobré víry a kontrolních opatření Nejvyšší správní soud považuje za vhodné výše uvedený závěr krajského soudu korigovat v tom směru, že stěžovatel na kontrolní opatření zcela nerezignoval, avšak jím uplatněná kontrolní opatření byla zjevně nedostatečná. Stěžovatel si totiž společnosti, se kterými obchodoval, prověřil ve veřejných rejstřících a prvotní dodávky překontroloval ve svém skladě. Dále však již obchodování s pistáciemi nevěnoval potřebnou pozornost, nezajímal se o změny v obchodním řetězci a o to, zda obchodní řetězec popsáný stěžovateli panem Čápkem skutečně v praxi platí a funguje. Stěžovatel nebyl náležitě obezřetný a nevěnoval pozornost již zmíněným objektivním skutečnostem, které jej měly vést k podezření o možném zatížení obchodního řetězce daňovým podvodem. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že zde nebyly žádné náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu.

[154] Není relevantní poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 29.1.2020, sp. zn. 8 Afs 112/2017, neboť v oné věci se jednalo o případ, kdy stěžovatel (žalovaný) v napadeném rozhodnutí nedostal základním požadavkům kladeným na něj ve zrušujícím rozsudku krajského soudu, když se nezabýval hodnocením preventivních opatření přijatých žalobkyní z hlediska její schopnosti předejít účasti na podvodu na DPH v míře, již lze po žalobkyni rozumně požadovat. V posuzované věci se však o takovýto případ nejednalo, neboť žalovaný svůj závěr tom, že stěžovatel nepřijal dostatečná opatření k vyvarování se své účasti na podvodu řádně a obsáhle zdůvodnil.

[155] Žalovaný v bodě 52 svého rozhodnutí uvedl, že stěžovatel působí na trhu už od

roku 1993, přičemž jak sám tvrdí na webu, má zkušenosti a know-how. Management stěžovatele tvoří obchodníci s letitou praxí v oboru, lze proto očekávat, že budou jednat s péčí řádného hospodáře, a tudíž na stěžovatele lze klást přísnější nároky přinejmenším stran jeho obezřetnosti. Tento závěr žalovaného je zcela správný a Nejvyšší správní soud se s ním stejně jako krajský soud plně ztotožňuje. Sám stěžovatel ostatně v kasační stížnosti a ve svých podáních poukazuje na své významné a dlouhodobé postavení na trhu, což je rovněž atribut zkušeného obchodníka.

[156] Námitka stěžovatele, že žalovaný netvrdil ani neprokázal, že by zde snad byly nějaké náznaky vzbuzující podezření, není důvodná, neboť žalovaný poukázal na celou řadu těchto skutečností. Jednalo se např. o změnu místa určení dodávek bezprostředně po zahájení obchodování, nepřítomnost odběratele Hungaro při sjednávání obchodů, způsob jednání dodavatele DAKR, kdy faktury vystavoval pan David Krůta, ačkoli pan Čápek stěžovateli sdělil, že na něj pan Krůta převedl celý svůj obchodní podíl a souhlasil s tím, aby byl pan Čápek ustanoven do funkce jednatele, absence písemných smluv, nikoli zcela pozitivní zkušenost s panem Čápkem, časové a jiné nesrovnalosti v dokumentaci obchodů, kdy nezřídka se dle dat na fakturách stalo, že stěžovatel prodal pistácie dřív, než je nakoupil, dluhy pana Čáпка vůči jednateři stěžovatele, to vše v situaci, kdy se jednalo o obrovský objem pistácií o velké hodnotě. Není proto přiléhavý poukaz stěžovatele na jím citované závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 49/2019 a 5 Afs 252/2017, v nichž soud dospěl k závěru, že žalovaný neprokázal existenci podezřelých okolností svědčících o vědomé účasti daňového subjektu v řetězci zatíženém daňovým podvodem.

[157] Stěžovatel se mýlí, pokud má za to, že krajský soud vycházel z jiného standardu opatření než žalovaný, když uvedl, že lze očekávat, že stěžovatel bude jednat s péčí řádného hospodáře. Krajský soud se totiž s žalovaným ztotožnil v náhledu na stěžovatele jakožto zkušeného obchodníka i v hodnocení jednání stěžovatele v tom směru, že měl jednat s péčí řádného hospodáře.

[158] Uvedené nestandardní okolnosti, které stěžovatele měly vést k podezření, že by obchodní řetězec, kterého se účastní, mohl být zatížen daňovým podvodem, považuje Nejvyšší správní soud za natolik zřetelné a evidentní, že by si jich měl povšimnout jakýkoli obchodník nezávisle na svých zkušenostech. Z kontextu napadeného rozsudku je zřejmé, že k tomuto závěru dospěl také krajský soud, když po vyhodnocení skutkových okolností v bodu 109 rozsudku konstatoval, že se jednalo o nestandardní transakce v rozporu s běžnou obchodní praxí, kterou vnímá jako provádění obchodů primárně za účelem zisku s péčí řádného hospodáře. Na základě výše uvedeného proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že byl žalovaným i krajským soudem nezákonně posuzován přísnější optikou, než jak by dle judikatury SDEU správně být posuzován měl, resp. že jejich nároky jsou v rozporu s ustálenou judikaturou. Podnět stěžovatele k položení předběžné otázky SDEU, zda lze na stěžovatele klást přísnější požadavky stran jeho kontrolních opatření z důvodu jeho zkušenosti, Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného vyhodnotil jako neopodstatněný.

[159] Stěžovatelem zmíněný nezákonný závěr krajského soudu, že by žalovaný dle

pokračování

judikatury Nejvyššího správního soudu nebyl povinen účinná opatření identifikovat, se v kasační stížnosti napadeném rozsudku nenachází. Krajský soud naopak v bodu 104 rozsudku konstatoval, že žalovaný v bodu 152 svého rozhodnutí přdestřel opatření, jaká měl stěžovatel učinit (aby obstál v rámci vědomostního testu).

[160] Vzhledem k tomu, že výše popsané zjištěné nestandardní okolnosti obchodů s pistáciami musely být stěžovateli známy, avšak nevěnoval jim pozornost, nelze přisvědčit ani námitce, v níž stěžovatel s poukazem na závěr krajského soudu, že se jednalo o rozsáhlý karuselový podvod, namítá, že na něj krajský soud v rozporu s judikaturou klade požadavky, které nemůže unést. Suma informací, které měl stěžovatel k dispozici, postačovala k přijetí závěru, že měl a mohl vědět, že se účastní obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. Není tedy opodstatněné tvrzení stěžovatele, že mu svědčila dobrá víra v řádnost jím nastavených kontrolních opatření a že zde neexistovaly žádné indicie, které mohly u stěžovatele vyvolat pochybnost stran jeho obchodního modelu.

[161] Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud nevypořádal s několika žalobními body. V bodu 4.21 žaloby stěžovatel namítal nesprávné posouzení údajného oběhu stejných peněz v kruhu. S touto námitkou se krajský soud vypořádal, když v bodu 54 rozsudku konstatoval, že žalovaný správně vyhodnotil peněžní toky mezi bankovými účty subjektů v řetězci.

[162] V bodu 5.3 žaloby stěžovatel namítal, že údajné objektivní okolnosti nesplňují judikaturou stanovené podmínky. Krajský soud po vyhodnocení skutkových okolností dospěl v bodu 103 rozsudku k závěru, že objektivní okolnosti svědčí o zaviněné účasti stěžovatele v podvodném řetězci, a v bodu 104 navázal, že žalovaný odkázal i na přílehlavou judikaturu. Také tato argumentace stěžovatele tedy byla krajským soudem vypořádána.

[163] V bodu 5.6 žaloby stěžovatel argumentoval tím, že se jednalo o běžné obchodní případy a žalovaný řádně nezohlednil důkazy nebo je vůbec neprovedl. S těmito námitkami se krajský rovněž vypořádal, když v bodu 109 uzavřel, že šlo o transakce nestandardní, vybočující z běžné obchodní praxe. K provádění důkazů a dokazování se krajský soud vyjádřil v bodech 112 až 122 rozsudku.

[164] V bodech 5.11 až 5.16 žaloby stěžovatel namítal, že předmětné obchody nevybočovaly z obchodní praxe, upozornil na proměnlivost dodavatelů i sortimentu, neformální jednání založené na síti obchodních kontaktů, znovu upozornil na nevyslechnutí svědků, zmínil běžnost využívání prostředníků při obchodování, uvedl, že mu není zřejmé, jakou formu (vědomou či nedbalostní) účasti na daňovém podvodu mu žalovaný vytýká a upozornil, že ze spisu nevyplývá, že by čerpal nějakou daňovou výhodu.

[165] Také k této argumentaci stěžovatele se krajský soud vyjádřil, jelikož po vyhodnocení zjištěných skutečností a způsobu, jakým probíhaly obchodní transakce, v bodu 109 rozsudku konstatoval, že se jednalo o nestandardní transakce vybočující z běžné obchodní praxe. V bodu 53 se ztotožnil se žalovaným, že obchod přes prostředníka nedával v tomto konkrétním případě ekonomický ani jiný smysl. V bodu 103 krajský soud

dospěl k závěru o zaviněné účasti stěžovatele v podvodném řetězci, v bodu 107 navázal, že žalovaný přistoupil správně k pojmu „vědět mohl a měl“, a neshledal proto důvodnou žalobní argumentaci, že správní orgány se měly více věnovat formě zaviněné účasti stěžovatele na transakcích zasažených podvodem na DPH. V bodu 55 konstatoval, že správce daně identifikoval konkrétní obchodníky, kteří nepřiznali, resp. nezaplatili z předmětných transakcí DPH, a chybějící daň byla jednoznačně u uvedených subjektů v rámci transakcí s pistáciemi identifikována.

[166] Ke skutečnosti namítané stěžovatelem v bodu 5.24 žaloby, že neměl jak se dozvědět o jednatelství a majetkové účasti pana Čápka ve společnosti J&T, se krajský soud výslovně nevyjádřil. To však nic nemění na závěru, že krajský soud vystihl podstatu věci a se stěžejními argumenty stěžovatele se řádně vypořádal. Již výše bylo ostatně uvedeno, že tato dílčí skutečnost nezpochybňuje celkový závěr založený na skutkových zjištěních, z nichž vyplývá, že stěžovatel měl a mohl vědět, že se účastní řetězce zatíženého daňovým podvodem.

[167] V bodu 107 rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že ob stojí úvahy žalovaného, proč do okruhu objektivních okolností zahrnul absenci písemné formy smluv. Tím krajský soud vypořádal implicitně i námitku v bodu 5.40 žaloby, že se žalovaný vůbec nezabýval otázkou, jakým způsobem by uzavření písemných smluv mohlo zabránit jeho případnému zapojení do údajného podvodu na DPH.

[168] S námitkami uvedenými v bodu 5.42 (nesouhlas stěžovatele s hodnocením žalovaného, že uváděné okolnosti měly u stěžovatele vyvolat vyšší míru obezřetnosti a v době realizace obchodů s pistáciemi nešlo o nestandardnosti), 5.44 (nižší povědomí o karuselových podvodech ke konci roku 2012) a argumentaci v bodech 5.45 až 5.46 ohledně dodavatelů, se krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku rovněž vypořádal, když v bodu 103 konstatoval, že objektivní okolnosti svědčí o zaviněné účasti stěžovatele v podvodném řetězci, v bodu 110 dospěl k závěru, že závěr žalovaného o rezignaci na obezřetnost odpovídá skutkovým zjištěním. Důvěryhodností společnosti DAKR a jejím postavením a fungováním v řetězci se krajský soud zabýval v bodech 42 a 43, tytéž skutečnosti ohledně společnosti B+B uvedl v bodu 44. Se stěžovatelem zmíněným nižším povědomím o karuselových podvodech se krajský vypořádal v bodu 102 rozsudku. V bodu 5.43 žaloby zmíněná skutečnost, že podnikatel může k obchodování používat více společností a pan Čápek takto postupoval, nebylo nutné zvlášť vypořádávat, neboť se jedná o obecně známou skutečnost.

[169] Kontrolou zboží se krajský soud zabýval v bodě 108 rozsudku, kde mimo jiné poukázal na skutečnost, že kontrola kvality zboží byla prováděna pouze u prvních dodávek, následně bylo dodáváno na základě důvěry k zákazníkovi bez kontroly, a vypořádal tedy i bod 6.6 žaloby týkající se přepravy a kontroly zboží.

[170] Krajský soud se vyjádřil rovněž k námitce uvedené v bodu 6. 9. žaloby o nedostatečném hodnocení, v čemž konkrétně měla být stěžovatelem přijatá kontrolní opatření nedostatečná, a to v již zmíněném bodu 110 rozsudku. Dále v bodu 104 rozsudku poukázal na skutečnost, že žalovaný v bodu 152 přdestřel rozumná opatření, jaká býval

pokračování

mohl stěžovatel učinit k zamezení jeho možného zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH.

[171] K námitce týkající se nezohlednění prohlášení pana C. O., zástupce společnosti Total Produce Plc, se krajský soud vypořádal v bodech 121 a 122 rozsudku, kde konstatoval, že žalovaný se s tímto důkazním návrhem vypořádal, neboť uvedl, že není způsobilý změnit názor žalovaného vystavený na uceleném komplexu zjištění a odůvodnění nestandardnosti. Správní orgány tak dostály své povinnosti zdůvodnit, proč některé důkazy neprovedly.

[172] Stěžovateli nic nebránilo v dosavadním řízení doložit a vysvětlit obvyklost své obchodní praxe a ostatně tak obšírně činil. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za opodstatněné přesvědčení stěžovatele, že nedostal možnost doložit obvyklost své obchodní praxe.

[173] Judikatura zmíněná ve vyjádření stěžovatele ze dne 26. 1. 2023 není pro posuzovanou věc relevantní, neboť v případě rozsudku sp. zn. 5 Afs 55/2020 se jednalo o skutkově odlišný případ obchodování s mobilními telefony a v případě rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 55 A 10/2019-88 o případ, kdy žalovaný nepředestřel objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodných řetězců.

Námítky týkající se vedení řízení před správními orgány

[174] Stěžovatel v kasační stížnosti brojil proti neprodloužení lhůty pro vyjádření se k Seznámení. Nejvyšší správní soud k tomu v první řadě pro přehlednost shrnuje zjištění ze spisu: V rámci odvolacího řízení žalovaný zaslal stěžovateli Seznámení vyhotovené dne 14. 11. 2019 v návaznosti na odpověď rakouské daňové správy na dožádání správce daně. Seznámení bylo jeho zástupkyni doručeno fikcí do datové schránky dne 25. 11. 2019 s tím, že stěžovateli byla stanovena lhůta k vyjádření se v délce 15 dnů. Stěžovatel podáním ze dne 25. 11. 2019 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření alespoň o 30 dnů. Řízení o této žádosti žalovaný zastavil rozhodnutím ze dne 4. 12. 2019, č. j. 50082/19/5300-21442-809464, v němž konstatoval, že s ohledem na § 36 odst. 5 daňového řádu nelze lhůtu uvedenou v § 115 odst. 2 téhož zákona prodloužit, a konstatoval, že považuje lhůtu v délce 15 dnů za souladnou s právní úpravou. Na toto rozhodnutí žalovaného reagoval stěžovatel přípisem ze dne 10. 12. 2019, v němž se vyjádřil k zániku práva stanovit daň a požádal žalovaného o vyčkání s rozhodnutím do doby, než od stěžovatele obdrží kvalifikované doplnění vyjádření s tím, že stěžovatel přepokládá, že se tak stane do 17. 1. 2020. Dále se stěžovatel vyjádřil ke skutečnostem sděleným v Seznámení. Dne 17. 1. 2020 žalobce své vyjádření vskutku doplnil, žalovaný je však již nezohlednil, neboť dne 15. 1. 2020 vydal své rozhodnutí.

[175] Krajský soud konstatoval, že uvedeným postupem byl stěžovatel zkrácen na procesních právech na účinnou právní ochranu proti kontrolním zjištěním a závěrům správního orgánu a v souladu se závěry uvedenými v rozsudku NSS ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, se zabýval tím, zda toto pochybení mohlo mít za následek

nezákonnost rozhodnutí ve věci. Podrobně na několika stranách popsal obsah Seznámení, reakci stěžovatele na něj a také obsah doplnění vyjádření stěžovatele ze dne 17. 1. 2020. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že se krajský soud nezabýval obsahem tohoto jeho vyjádření. Krajský soud navázal, že procesní pochybení žalovaného, který nezohlednil vyjádření stěžovatele ze dne 17. 1. 2020, nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť to se opírá o dostatečné skutkové důvody, s nimiž byl žalobce prostřednictvím zjištění správce daně seznámen již v průběhu daňové kontroly, přičemž Seznámení, resp. obsah sdělení rakouské daňové správy nepředstavuje nosný skutkový důvod rozhodnutí žalovaného. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje.

[176] Krajský soud svůj závěr dostatečně zdůvodnil, a proto stěžovatelem namítaná skutečnost, že se konkrétněji nevyjádřil k časovému prostoru poskytnutému stěžovateli pro jeho vyjádření, nemá za následek nezákonnost jeho rozsudku. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že považuje za správný závěr krajského soudu, že nezohlednění vyjádření stěžovatele ze dne 17. 1. 2020 nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Je tomu tak také proto, že stěžovatel měl dostatečný časový prostor se k Seznámení vyjádřit. Bylo mu totiž doručeno dne 25. 11. 2019, lhůta 15 dnů k vyjádření podle § 115 odst. 2 daňového řádu tak uplynula dne 10. 12. 2019, dalších 30 dnů, o něž stěžovatel žádat prodloužil lhůtu, pak uplynulo dne 9. 1. 2020, tj. téměř týden před vydáním rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel tedy ve výsledku dostal časový prostor k vyjádření k Seznámení, kterého se domáhal. Seznámení navíc bylo poměrně stručné, obsahovalo 9 stran a několik stran příloh. Pro zástupkyni stěžovatele, která byla již s věcí obeznámena, by tudíž nemělo být složité v takovémto časovém úseku na něj reagovat.

[177] K doplnění vyjádření stěžovatele ze dne 17. 1. 2020, krajský soud v bodu 92 rozsudku uvedl, že bylo učiněno po vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2020. Z toho je bez dalšího zřejmé, že žalovaný nemohl zohlednit doplnění vyjádření učiněné stěžovatelem až po vydání jeho rozhodnutí. Výtku stěžovatele, že se k námitce stěžovatele o nezohlednění doplnění vyjádření ze dne 17. 1. 2020 krajský soud nevyjádřil, proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou.

[178] Stěžovatel dále uplatnil argumentaci týkající pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v posuzované věci byla zástupkyně stěžovatele vyzvána, aby se dostavila k projednání zprávy o daňové kontrole v některém ze sedmi navržených termínů (3. 1. 2019, 4. 1. 2019 a 7. 1. 2019 až 11. 1. 2019), přičemž akceptovala termín 10. 1. 2019. Tohoto dne se však e-mailem omluvila ze zdravotních důvodů, aniž by tyto zdravotní důvody doložila lékařskou zprávou či neschopenkou. Správce daně navrhl projednání zprávy o daňové kontrole následující den, zástupkyně stěžovatele se však znovu omluvila s tím, že nepominuly důvody, pro které se nedostavila k projednání této zprávy v původně smluveném termínu. Správce daně toto jednání vyhodnotil jako záměrné vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole a podle § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal dne 11. 1. 2019 zástupkyni stěžovatele zprávu o daňové kontrole, kterou jí doručil fikcí dne 21. 1. 2019. Téhož dne vydal správce daně i platební výměry a doručil je do datové schránky zástupkyně stěžovatele. K ústnímu projednání zprávy o daňové kontrole poté došlo dne 19. 11. 2019 v průběhu odvolacího řízení.

pokračování

[179] K uvedenému Nejvyšší správní soud dodává, že zástupkyně stěžovatelky měla k dispozici dostatek termínů k projednání zprávy o daňové kontrole a zdravotní důvody, které jí bránily se projednání zúčastnit, nedoložila. Přesto má však Nejvyšší správní soud za to, že závěr správce daně, že se zástupkyně stěžovatele vyhýbá projednání daňové kontroly ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu, byl unáhlený a předčasný, neboť zástupkyně stěžovatele se omluvila ze dvou bezprostředně navazujících termínů a po takto krátkou dobu mohly jí tvrzené zdravotní potíže vskutku přetrvávat. Nezbyvá tak než konstatovat, že zpráva o daňové kontrole nebyla v řízení před správcem daně se zástupkyní stěžovatele řádně projednána.

Mělo vydání dodatečných platebních výměrů za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně?

[180] Nejvyšší správní soud má ovšem stejně jako krajský soud za to, že v posuzované věci je na místě vycházet ze závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v obdobné věci v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36. Z tohoto rozsudku vyplývá, že pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole je vadou odstranitelnou v odvolacím řízení, přičemž neprojednání zprávy o daňové kontrole v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Krajský soud tudíž nepochybil a postupoval v souladu s výše uvedeným rozsudkem, když s přihlédnutím ke skutečnosti, že stěžovatel byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a mohl se k němu vyjádřit, konstatoval, že řádné neprojednání zprávy o daňové kontrole nemělo vliv na účinky vydání dodatečných platebních výměrů. Jak již bylo uvedeno výše, k odstranění této vady došlo v odvolacím řízení.

[181] Námitku stěžovatele, že návrhy důkazů byly žalovaným s poukazem na hrozící možnost uplynutí lhůty pro stanovení daně odmítnuty, Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, neboť jak již bylo uvedeno výše, žalovaným uvedené důvody, pro které neprovedl stěžovatelem navržené výsledky svědků, obstojí. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, že mu správní orgány nevytvořily dostatečný prostor k vyjádření k Seznámení. Výše již bylo uvedeno, že tento časový prostor byl dostatečný.

[182] Nejvyšší správní soud si je vědom stěžovatelem zmiňované skutečnosti, že se v řízení před správcem daně blížil konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně (připadal na den 3. 2. 2019). Zároveň je však třeba zohlednit, že zástupkyně stěžovatelky měla k dispozici celkem 7 termínů pro projednání zprávy o daňové kontrole, z nichž si sama jeden vybrala, a správce daně jí rovněž stanovil náhradní termín, byť bezprostředně následující po prvním domluveném termínu. Zástupkyni stěžovatele tedy jednoznačně bylo umožněno se seznámit se zprávou o daňové kontrole. Nelze proto konstatovat, že by správce daně zcela rezignoval na dodržení procesních práv stěžovatele, dopustil se zneužití práva a zneužil svých vrchnostenských oprávnění, jak to tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. S ohledem na to Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovateli nelze přisvědčit, že platební výměry byly vydány toliko formálně a neprodloužily o jeden rok lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

[183] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že krajský soud se s argumentací stěžovatele na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně vypořádal v bodech 56 až 72 rozsudku,

přičemž poukázal na relevantní právní úpravu a judikaturu, a nelze proto přisvědčit námitce stěžovatele, v níž tvrdí opak.

[184] Poukaz stěžovatele na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 35/2009 není přílehlavý, neboť v nyní rozhodované věci se nejednalo o posuzování skutečného obsahu právního úkonu – obsah a smysl všech úkonů správce daně byl naprosto zřejmý. K poukazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2019, sp. zn. 25 Af 63/2018, Nejvyšší správní soud uvádí, že v tomto rozsudku krajský soud posuzoval případ, kdy se blížil konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně a zástupkyně daňového subjektu se omluvila pro dočasnou pracovní neschopnost z projednání zprávy o daňové kontrole ve stanoveném termínu. Správce daně nepovažoval omluvu za relevantní důvod pro nedostavení se k projednání zprávy a dospěl k závěru, že žalobce se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Proto přistoupil k ukončení daňové kontroly náhradním způsobem, a to zasláním zprávy o daňové kontrole do datové schránky zástupkyně žalobce. Krajský soud v Ostravě tuto situaci vyhodnotil tak, že hlavním důvodem oznámení dodatečného daňového výměru bylo zabránit marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně a z toho důvodu oznámení dodatečného platebního výměru není úkonem, který by byl způsobitelný lhůtu pro stanovení daně prodloužit.

[185] Jednalo se tedy o podobnou situaci jako v posuzované věci, která se však odlišuje v tom, že správce daně zde zástupkyni stěžovatele umožnil projednání zprávy o daňové kontrole v jiném, dodatečném termínu a zástupkyně stěžovatele nedoložila zdravotní důvody neumožňující jí se projednání zprávy o daňové kontrole zúčastnit. S přihlédnutím k těmto odlišnostem a k tomu, že se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem uvedeným v rozsudku NSS č. j. 7 Afs 68/2017-36, že vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, soud konstatuje, že v posuzované věci není na místě vycházet z výše uvedených závěrů Krajského soudu v Ostravě. Závěr o splnění podmínek pro aplikaci § 148 odst. 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatele nepovažuje za nespravedlivý (ve vztahu ke zdanitelným obdobím leden až březen 2013 však viz níže).

Účinek místního šetření a zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně

[186] Konečně stěžovatel namítl, že se při místních šetřeních dne 4. 9. 2013 a 16. 7. 2014 materiálně jednalo o daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že tuto námitku stěžovatel v žalobě nevznesl. Tato námitka se však týká otázky prekluze práva stanovit daň, kterou jsou soudy povinny se zabývat z úřední povinnosti, a proto se jí Nejvyšší správní soud zabýval. Poukázat lze např. na nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, v němž vyslovil, že „*uplyne-li prekluzivní lhůta uvedená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přiblíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Pokud se soud odmítne zabývat námitkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň, poruší právo stěžovatele na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod.*“

[187] Při posouzení této námitky Nejvyšší správní soud vycházel z rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, v němž zdejší soud v návaznosti na závěry uvedené v rozsudcích zdejšího soudu sp. zn. 4 Afs 14/2017 a sp. zn. 1 Afs 70/2004 rozhodl, že *„z uvedené judikatury tedy vyplývá, že účelem místního šetření je získávání předběžných, resp. podkladových informací („mapování terénu“), nikoliv zjišťování, ověřování, resp. stanovování daňové povinnosti. K poslednímu slouží daňová kontrola. Daňovou kontrolou se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Tomu odpovídá i rozsah práv daňového subjektu. Konečně z uvedené judikatury vyplývá, že správce daně musí respektovat smysl a účel uvedených institutů a nesmí je zaměňovat. Opačný postup může být posouzen jako vybočení z mezí vyhledávací činnosti, resp. jako nezákonný zásah. Citovanou judikaturu přitom nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak prověřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. Naopak, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (srov. i rozsudky zdejšího soudu ve věcech sp. zn. 5 Afs 301/2019 a sp. zn. 7 Afs 390/2019).“*

[188] Z protokolu o místním šetření dne 4. 9. 2013, č. j. 415377/13/4030-07001-710307, Nejvyšší správní soud zjistil, že se týkalo ověření dodání zboží společnosti Hungaro za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012. Správce daně se při tomto místním šetření stěžovatele dotazoval, jaké zboží bylo tomuto odběrateli dodáno, požádal o předložení dokladů, sdělení adresy, na kterou bylo zboží doručeno, jaké byly užity dopravní prostředky pro přepravu zboží, jméno přepravce a úhrady dokladů. Stěžovatel těmto žádostem správce daně vyhověl a požadované informace mu sdělil a předložil. Ve vztahu k tomuto místnímu šetření Nejvyšší správní soud shrnuje, že ač se týkalo zdanitelných plnění svým charakterem obdobných těm, který jsou posuzována v nyní rozhodovaném případě, nejednalo se konkrétně o zdaňovací období, za která byla stěžovateli doměřena daň, a informace, které správce daně po stěžovateli požadoval, měly podkladový charakter. Jednalo se tedy o místní šetření, nikoli o materiální daňovou kontrolu.

[189] Místní šetření dne 16. 7. 2014 zachycené v protokolu č. j. 152965/14/4030-07002-707674 se rovněž týkalo ověření dodání zboží společnosti Hungaro, a to za zdaňovací období leden, únor a březen roku 2013. Správce daně se v něm stěžovatele dotazoval, jaké konkrétní zboží za ověřované období bylo tomuto odběrateli dodáno, a požádal o předložení veškerých dokladů a listin vztahující se k tomuto odběrateli za uvedená zdaňovací období. Stěžovatel předložil daňové doklady a dále doklady o záúčtování, za přepravu, likvidační listy k fakturám, CMR listy, opisy avíz, částečný výpis z účtu u Komerční banky (jednalo se o několik desítek dokladů). Dále předložil dohody o vzájemném zápočtu závazků a pohledávek mezi stěžovatelem a Cargo-Hortim, spol. s r. o., výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden

2013 a částečný výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty za toto zdaňovací období. Správce daně dále požádal sdělit a doložit (např. daňovými doklady, evidencemi), v jakém objemu bylo dodáno zboží společnosti Hungaro z České republiky do Maďarska v měsících leden, únor a březen roku 2013, na jakou adresu bylo zboží doručeno, od kterého dodavatele stěžovatel předmětné zboží nakoupil, kdo zboží přepravoval, kdo jej objednával a hradil přepravu, poskytnutí seznamu dopravních prostředků, sdělení, kdo byl jejich vlastníkem, sdělení a doložení přesné výše fakturových částek za období leden, únor a březen roku 2013, zda byly uhrazeny, v jaké výši, na jaký účet a kdy, sdělení jména majitele bankovního účtu a čísla bankovního účtu, na který byly uhrazeny platby, jakým způsobem bylo zboží, které bylo dodáno společnosti Hungaro objednáno, jakým způsobem byl navázán kontakt mezi dodavatelem a odběratelem. Stěžovatel tyto požadované doklady a informace poskytl.

[190] Při místním šetření dne 16. 7. 2014 tedy správce daně po stěžovateli požadoval detailní vysvětlení a veškeré podklady k předmětným obchodním transakcím. Stěžovatelem poskytnuté informace poskytovaly kompletní přehled o jednotlivých obchodních případech a finančních tocích. Navíc se jednalo o mnohem podrobnější opakované prověřování obdobných plnění stěžovatele ve vztahu ke stejnému dodavateli, byť za jiná zdaňovací období, než tomu bylo při místním šetření dne 4. 9. 2013, přičemž jak na to stěžovatel poukazuje v doplnění kasační stížnosti, správce daně se na stěžovatele v průběhu roku opakovaně obracel s požadavky týkajícími se obchodních případů, které byly následně předmětem formálně zahájené daňové kontroly (zejm. v e-mailu ze dne 24. 6. 2014 se pracovník správce daně zcela podrobně dotazoval na okolnosti týkající se obchodní spolupráce stěžovatele s Hungaro a dodávání zboží do Maďarska za 1. čtvrtletí roku 2013). Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se při místním šetření dne 16. 7. 2014 již jednalo o zjišťování a ověřování daňové povinnosti, nikoli pouze o získávání předběžných a podkladových informací.

[191] Argumentace žalovaného uvedená v jeho vyjádření ze dne 20. 1. 2023, v němž vyjádřil přesvědčení, že se dne 16. 7. 2014 jednalo o místní šetření, neobstojí s ohledem na výše popsanou rozsáhlost a materiální povahu vyhledávací činnosti správce daně. Rozhodující je faktický průběh úkonu, nikoli to, jaký impuls (zde mezinárodní dožádání) k němu vedl.

[192] Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až březen 2013, tedy došlo k tomu, že daňová kontrola byla materiálně zahájena již dne 16. 7. 2014, což má za následek, že tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala podle § 148 odst. 3 daňového řádu znovu běžet již tohoto dne, a uplynula proto dne 16. 7. 2017. Formální zahájení daňové kontroly ve vztahu k uvedeným zdaňovacím obdobím tak již nemohlo mít znovu za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu (na rozdíl od ostatních zdaňovacích období, tj. dubna až prosince 2013). Rozhodnutí (dodatečné platební výměry) správce daně ze dne 21. 1. 2019 k těmto zdaňovacím obdobím tak byla vydána až po uplynutí této lhůty a nezbyvá proto než je zrušit pro nezákonnost. Nejvyšší správní soud na tomto místě přisvědčil rovněž argumentaci stěžovatele uvedené v doplnění kasační stížnosti, kde s poukazem na rozsudek ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, konstatoval, že odeslání žádostí o mezinárodní dožádání v průběhu takto zahájené daňové

pokračování

kontroly nemá za následek stavení běhu lhůty pro stanovení daně, jejíž běh započal před 31. 12. 2013. V naposledy zmíněném rozsudku totiž zdejší soud v bodu 45 konstatoval, že „odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci v období po 1. 1. 2014 (bez ohledu na to, zda v rámci probíhající daňové kontroly či v rámci vyhledávací činnosti, anebo v souvislosti s jinými postupy správce daně) nelze v dané věci považovat za právně relevantní skutečnost pro stavení, a v konečném důsledku prodloužení prekluzivní lhůty.“

Shrnutí

[193] Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené uzavírá, že byť některé dílčí okolnosti předmětných obchodů vskutku nelze klást stěžovateli k tíži, ve vzájemné kombinaci ze zjištěných skutečností vyplývá, že v posuzované věci se jednalo o řetězec zatížený daňovým podvodem, o čemž stěžovatel měl a mohl vědět. Stěžovatel před započítáním obchodů s pistáciemi s panem Čápkem s touto komoditou ve srovnatelném množství a ceně ani zdaleka neobchodoval, proto nelze ani konstatovat, že by se jednalo o dlouhodobě využívaný standardní způsob obchodování. Nejvyšší správní soud konstatuje, že správní orgány své závěry o nestandardnosti obchodů, která měla vyvolat u stěžovatele podezření o jeho zapojení do podvodného řetězce, řádně zdůvodnily a toto jejich zdůvodnění ob stojí. Řízení před správními orgány rovněž nebylo zatíženo vadami, které by mohly mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného.

[194] Stěžovateli tak Nejvyšší správní soud přisvědčil pouze ohledně namítané prekluze práva stanovit daň ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až březen 2013.

[195] Pro nařízení jednání nejsou v posuzované věci dány důvody uvedené v § 109 odst. 2 s. ř. s., a Nejvyšší správní soud proto návrhu stěžovatele na nařízení jednání nevyhověl.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[196] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud zrušil výrok I. rozsudku krajského soudu pouze v části, kterou zamítl žalobu stěžovatele proti té části rozhodnutí žalovaného, kterou žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Specializovaného finančního úřadu ze dne 21. 1. 2019, č. j. 9998/19/4230-23792-706426 (kterým byla stěžovateli doměřena DPH za zdaňovací období leden 2013 a stanoveno penále), č. j. 10141/19/4230-23792-706426 (kterým byla stěžovateli doměřena DPH za zdaňovací období únor 2013 a stanoveno penále) a č. j. 10157/19/4230-23792-706426 (kterým byla stěžovateli doměřena DPH za zdaňovací období březen 2013 a stanoveno penále). V této části Nejvyšší správní soud zároveň podle § 110 odst. 2 písm. a), § 78 odst. 1 věty první, odst. 3 a odst. 4 s. ř. s. zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu ze dne 21. 1. 2019, č. j. 9998/19/4230-23792-706426, č. j. 10141/19/4230-23792-706426 a č. j. 10157/19/4230-23792-706426. S ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden, únor a březen 2013 a nemožnost daň doměřit musí být uvedené dodatečné platební výměry za období leden až březen 2013 zrušeny.

[197] Ve zbytku Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, protože námitky

stěžovatele proti doměření daně zbývajících dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období duben až prosinec 2013 a proti posouzení věci krajským soudem byly nedůvodné. Rozhodnutí žalovaného tudíž zůstává nedotčeno v té části, kterou bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeny dodatečné platební výměry správce daně, kterými stěžovateli doměřil DPH (a stanovil penále) za zdaňovací období duben až prosinec 2013.

[198] Nejvyšší správní soud k této formulaci výroku rozsudku poznamenává, že krajské soudy opakovaně rozhodují právě tak, že zčásti ruší jediné rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterým bylo (právě jako v této věci) rozhodnuto o zamítnutí odvolání a potvrzení více dodatečných platebních výměrů za jednotlivá zdaňovací období, pokud shledají, že zjištěná nezákonnost se týká pouze některých dodatečných platebních výměrů, zatímco ostatní dodatečné platební výměry (a v tomto rozsahu i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství) jsou zákonné. V tomto směru jde o oddělitelnou část předmětu řízení o žalobě. Nejvyšší správní soud takový postup krajských soudů opakovaně akceptoval (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 4 Afs 259/2017-49, a ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43). Rovněž tak Nejvyšší správní soud v jiné věci zrušil pouze určitou (oddělitelnou) část jediného výroku rozsudku krajského soudu, zatímco zbytek takového výroku ponechal nedotčen (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2021, č. j. 8 Afs 130/2019-35). Obdobně jako v nyní projednávané věci zdejší soud rozhodl též v rozsudku ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 182/2021-53. Bylo by ostatně v rozporu se zásadou ekonomie řízení vyplývající z § 110 odst. 2 s. ř. s., pokud by Nejvyšší správní soud zrušil zcela rozsudek krajského soudu a zavázal jej k pouze tomu, aby rozhodnutí žalovaného ve shora vymezené části zrušil a ve zbytku žalobu zamítl.

[199] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl v řízení úspěch pouze v menší části týkající se 3 zdaňovacích období z 12, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Převážný úspěch ve věci měl žalovaný, kterému však nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[200] Tento závěr se vztahuje rovněž na řízení před krajským soudem, a proto Nejvyšší správní soud nijak nezasahoval do výroku II. napadeného rozsudku, jímž krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě. Tento výrok totiž, jak výše vysvětleno, ob stojí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu