ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Hortim International, spol. s r.o.**
sídlem Kšírova 242, Brno
zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
sídlem Chodská 1366/9, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.8.2021, č.j. 32584/21/5300-21442-809464,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27.8.2021, č.j. 32584/21/5300-21442-809464, a rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 1.9.2020, č.j. 149222/20/4230-23792-706426 a č.j. 149229/20/4230-23792-706426, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 27 684 Kč k rukám JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 27.8.2021, č.j. 32584/21/5300-21442-809464, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 1.9.2020:

   - dodatečný platební výměr č.j. 149222/20/4230-23792-706426, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2014 ve výši 2 941 025 Kč, a současně jím bylo dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), stanoveno penále ve výši 588 205 Kč;

   - dodatečný platební výměr č.j. 149229/20/4230-23792-706426, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 2 195 040 Kč, a současně jím bylo stanoveno penále ve výši 439 008 Kč.

2. Důvodem odepření nároku na odpočet DPH byl závěr správce daně, že žalobce nárok na odpočet DPH uplatnil z transakcí (nákup pistácií od společnosti B+B 2010 s.r.o., dále jen „B+B“, jednatel Radek Čápek) v rámci podvodného řetězce (tzv. karuselového daňového podvodu), přičemž o účasti v něm žalobce mohl a měl vědět. Žalovaný uvedený závěr potvrdil.

3. Předmětem daňové kontroly zahájené dne 24.3.2017 byly dodávky pistácií žalobcem maďarskému odběrateli společnosti HUNGARO PROMOTION Kft. (dále jen „HUNGARO“) v období února a března 2014 v hodnotě plnění 36 981 131 Kč. Pokud jde o HUNGARO (jednatel a společník Michal Bukáček), tak ten pistácie dodával konečnému příjemci J. & T. GmbH (jednatel Radek Čápek). Do Maďarska se pistácie fyzicky nikdy nevezly, žalobce je prostřednictvím společnosti CARGO-HORTIM, spol. s r.o. (dále jen „CARGO“) vozil do Rakouska.

I. Shrnutí žalobní argumentace

4. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné pro nesprávné posouzení právní otázky, pro vady řízení a v řadě aspektů je nepřezkoumatelné; správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno ve vztahu k důvodům, které v intencích judikatury Soudního dvora EU umožňují nárok na odpočet DPH neuznat, a postup žalovaného, jakým reagoval na čtvrté doplnění odvolání žalobce o důkazní návrhy (zejména na návrh výslechu R. Č. a důkaz prohlášením Ing. R. H.) představuje zneužití práva. Daňová kontrola v dané věci trvala více než 3 roky, odvolání žalobce podal dne 2.10.2020 a několikrát jej doplnil, což však vždy dopředu avizoval současně se lhůtou, ve které bude doplněno. Současně požádal žalovaného o sdělení, zda mu lhůta pro doplnění odvolání připadá dlouhá. Žalovaný však se žalobcem v průběhu odvolacího řízení nekomunikoval. První úkon, který žalovaný provedl vůči žalobci, bylo až zaslání písemnosti Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 9.7.2021, č.j. 26632/21/5300-21442-809464 (dále jen „Seznámení“), které bylo žalobci doručeno dne 12.7.2021. Pokud žalovaný poukazuje na časovou tíseň, je zřejmé, že to byl on, kdo se vlastní nečinností do předmětné časové tísně dostal. Navíc je podle žalobce absurdní poukazovat na účelovost důkazních návrhů učiněných v reakci na Seznámení, a to s poukazem na blízké uplynutí lhůty pro stanovení daně.

5. Žalobce namítá, že po celou dobu předmětných obchodů byl podroben řadě formálních (místní šetření ze dne 4.9.2013 a ze dne 16.7.2014) i neformálních kontrolních úkonů, při nichž správce daně získal komplexní informace a neučinil vůči žalobci žádné kroky, z nichž by žalobce mohl dovozovat jakékoli podezření či nedostatečnost vlastních kontrolních opatření; správce daně tak utvrdil žalobce ve správnosti jeho postupů. Uvedené je třeba vzít v úvahu při posuzování, zda existovaly nějaké indicie, které mohly v žalobci vyvolat podezření či pochybnost stran jeho obchodních partnerů. Žalovaný však k tomuto aspektu věci nepřihlédl a totožnou odvolací námitku nesprávně vypořádal, neboť zcela pominul její podstatu (jde o souvislost s existencí dobré víry žalobce).

6. Žalobce podrobnou argumentací brojí proti hodnocení správce daně, resp. žalovaného, pokud jde o jednotlivé znaky obchodních transakcí s pistáciemi a o existenci objektivních okolností svědčících o možné vědomosti žalobce o podvodném řetězci (kupř. neuzavření písemných smluv či platby pozpátku, umístění sídla společnosti v tzv. office house). Pokud jde o obecné povědomí o karuselových obchodech či využívání tzv. virtuálních sídel, to bylo v roce 2013 minimální; postup žalovaného je v rozporu se zákazem předsudku zpětného hodnocení a žalovaný klade na žalobce přísné požadavky, aniž by však prokázal, jaká je běžná praxe v daném odvětví. Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 27.7.2017, č.j. 29 Af 76/2015-66, na něž žalovaný odkazuje, bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2018, č.j. 5 Afs 252/2017-31.

7. Podle žalobce není vůbec zřejmé, jaká je výše chybějící daně; v této otázce je napadené rozhodnutí nesrozumitelné a v rozporu s judikaturou správních soudů; daň byla v důsledku nezákonného postupu žalovaného zaplacena de facto dvakrát. Žalovaný zcela pominul řádnou daňovou i obchodní minulost žalobce. Předmětné obchodní transakce a jejich předmět existovaly, cena, kvalita ani kvantita pistácií zpochybněny nebyly; pokud by byly pistácie neustále převáženy v kruhu, jak tvrdí správce daně a žalovaný, hrozilo by jejich žluknutí a charakteristický zápach. Fyzické vlastnosti pistácií s ohledem na to, že nebyly přepravovány mrazírenskými vozy, ani skladovány v chlazených skladových prostorech, vylučují, že by mohlo obíhat stále stejné zboží, neboť by došlo k jeho znehodnocení. Takové zboží by řidič CARGO nesměl naložit. Pistácie jsou navíc přepravovány na paletách ve velkých pytlech, které jsou „svrchu otevřené“. Počet kilogramů pistácií se v průběhu času měnil (viz Beilage29_Transporte:Pistaazien.xlsx), z čehož je podle žalobce zřejmé, že nemohlo obíhat stejné zboží; nákres žalovaného v bodě 58 napadeného rozhodnutí je nepravdivý, navíc žalovaný neuvádí zdroje, ze kterých tento nákres vyplývá.

8. Žalobce dále namítá, že žalovaný kontrolní opatření u žalobce posuzoval tendenčně a kladl na něj nepřiměřené a přísnější nároky, které jsou namístě jen tehdy, existují-li tzv. náznaky vzbuzující podezření, což však žalovaný ani netvrdí, ani nedokládá. Nadto přísnější opatření žalobce činil, neboť po celou dobu jednal s péčí řádného hospodáře.

9. Žalobce dále namítá nesprávné hodnocení společnosti S.O.Č. - Produkt Morava s.r.o., v rozporu se svědeckou výpovědí J. G. a prohlášeními R. Č. a Ing. R. H., což namítal i v odvolání; na tuto námitku žalovaný nereflektoval.

10. Žalobce uvádí, že neměl povědomí o dodavatelích svých dodavatelů a odběratelích svých odběratelů. Žalovaný postupoval v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž nemůže být postihován pouze za to, že dodavatel je nekontaktní nebo si neplní svoje daňové povinnosti. Pokud jde o tvrzení o schránkových společnostech (coby tzv. objektivní okolnosti), tak adresa sídla nebyla v daném případě podstatná, neboť žalobce

věděl, že obě společnosti jsou zastoupeny R. Č., s nímž měl žalobce dlouhodobé pozitivní, nikoli negativní obchodní zkušenosti; žalobce byl se zástupci dodavatelů a s R. Č. v čilém telefonickém kontaktu.

11. Žalovaný podle žalobce staví domněnku obíhání pistácií mimo jiné na výpovědi řidičů, a to A. Š., který v předmětném období pistácie ani nepřevážel, a T. H.; tyto řidiče se nadto správce daně ani nepokusil vyslechnout jako svědky v daňovém řízení. Rovněž nebylo prokázáno, že by dané informace řidiči sdělili svému nadřízenému P. H. (jehož výslech žalobce navrhoval, a který se tak mohl vyjádřit i k této otázce) či jiné odpovědné osobě, aby je žalobce prověřil. Jedná se tedy o pouhé spekulace těchto osob. Pokud správní orgány tyto osoby nevyslechly jako svědky a upřednostnily jiný důkaz, je takový postup podle žalobce nezákonný; to se týká i neprovedení výslechu M. P. prostřednictvím rakouské daňové správy. Tvrdí-li dále žalovaný v bodě 174 napadeného rozhodnutí, že tvrzení Ing. R. H. je nevěrohodné, tento svůj závěr nikterak neodůvodňuje. Předmětné prohlášení žalovaný rovněž neposoudil v kontextu ostatních důkazů, a to zejména svědeckého výslechu J. G. a Ing. R. H.

12. Podrobnou argumentací žalobce rovněž dovozuje, že žalovaný nesprávně posoudil údajný oběh stejných peněz v kruhu, jde o domněnky, které nemají oporu ve spisu. Navíc z výpovědi M. B. vyplývá, že HUNGARO ve sledovaném období obchodovala ještě s řepkovým olejem, a nejen se žalobcem.

13. Podle žalobce žalovaný nezjišťoval, jak probíhají obchodní transakce v tomto segmentu trhu, kupř. nezjišťoval, zda je běžná existence písemných smluv. Odkaz žalovaného v napadeném rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.2.2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55, je podle žalobce nepřípadný.

14. Podle žalobce se správce daně nevypořádal s důkazními návrhy žalobce (čestná prohlášení W. D. G., společníka společnosti Groot fresh group B.V., ze dne 18.10.2019, a C. O. F., zástupce skupiny Total Produce Group, ze dne 12.12.2018, a s návrhy výslechů svědků) zejména k prokázání standardní praxe v rámci obchodování v daném odvětví, aniž by však sám doložil běžnou obchodní praxi na předmětném trhu. Nadto se na tuto problematiku správce daně nezeptal svědků, které vyslýchal.

15. Žalobce dále namítá, že bezúspěšně navrhoval vyslechnout Z. H. jako svědka za účelem vyvrácení tvrzení ohledně jeho soukromých obchodních vztahů s R. Č. a jejich vazby na dobrou víru žalobce. Nic nebránilo žalovanému posoudit důkazní návrh žalobce podle jeho obsahu a předvolat Z. H. k výslechu jako účastníka řízení, neboť soukromé aktivity Z. H. jsou žalobci přičítány k tíži. Stejně tak žalovaný pochybil, pokud nevyhověl návrhu na výslech P. H. z CARGO. Proto žalobce navrhuje, aby výslech Z. H. a P. H. provedl zdejší soud, stejně jako důkaz prohlášením C. O'F. ze dne 12.12.2018, W. d. G. ze dne 18.10.2019, R. Č. ze dne 23.6.2021 a Ing. R. H. ze dne 30.8.2021.

16. Za zcela nesprávnou pak žalobce považuje úvahu žalovaného o tom, že předmětné transakce postrádaly ekonomický smysl. Předmětné obchody s pistáciemi nijak nevybočovaly z obchodní praxe v daném segmentu, kterému odpovídala i žalobcem generovaná marže ve výši 1,5 %. Žalobce běžně ke své obchodní činnosti používá prostředníků. Žalobce argumentuje v tom směru, že nečerpal žádnou daňovou výhodu.

17. Podrobnou argumentací dále žalobce rozporuje hodnocení žalovaného související s rokem 2012 a dále dovozuje, že ani přijatá opatření nemohla odhalit podvodné jednání. Přijetí kontrolních mechanismů žalobce opakovaně doložil správci daně v průběhu daňové kontroly, kupř. při zahájení daňové kontroly předložil kompletní dokumentaci zachycující auditní stopu, dále trval na tom, že zboží bude z důvodu kontroly přepravováno jeho vlastní přepravou. Tvrzení žalovaného o tom, že R. Č. dodával pouze lokální produkci, nadto není pravdivé. Žalovaný tak nesplnil svoji povinnost určit, která opatření měla být žalobcem přijata, a navíc podle žalobce nemůže být objektivní okolnost současně opatřením, které mělo být přijato, jak činí žalovaný.

18. Žalovaný se dále podle žalobce v napadeném rozhodnutí nikterak nevypořádal s body 3, 6, 7, 12, 13, 14 a 15 vyjádření k Seznámení. Rovněž daňový spis byl nesprávně veden, a to jak žalovaným, tak i správcem daně, kteří opakovaně pochybili při přeřazování listin do veřejné části spisu a neumožnili žalobci nahlédnout do celého daňového spisu, který je nepřehledný a některé listiny v něm chybí.

19. Žalobce rovněž namítá, že správce daně postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť před zahájení daňové kontroly nevydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání,
ač již před zahájením daňové kontroly disponoval informacemi o tom, že žalobci bude pravděpodobně doměřena daň.

20. Žalobce dále namítá, že napadené rozhodnutí i platební výměry jsou nezákonné z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, tudíž DPH za rozhodná období nelze žalobci pravomocně stanovit.

21. Žalobce dále opakovaně a podrobně rozvádí, že správce daně i žalovaný pochybili při hodnocení fungování žalobce ve vztahu k přijetí přiměřených opatření a kontrolních mechanismů, jeho ekonomické činnosti a jeho možné povědomosti o zapojení do podvodného řetězce; v tomto směru akcentuje své postavení na trhu a běžnou praxi obchodníka na trhu s ovocem a zeleninou. Je tak naprosto nemyslitelné, aby se žalobce jako profesionál s dobrou pověstí a s tak významným postavením na trhu účastnil daňového podvodu za několik miliónů korun. Pokud by měl žalobce v době uskutečňování předmětných obchodů jakékoli podezření, že se může jednat o obchod zasažený podvodem, aktivně by sám spolupracoval s příslušnými orgány na jeho odhalení.

22. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, která ve věci proběhla, v jejichž rámci rozvinul zejména námitku prekluze.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

23. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí; zdůrazňuje, že byť je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku či větu uplatněnou v odvolání. Stěžejní je, aby byl vypořádán smysl a obsah odvolací argumentace a hlavní odvolací námitky, což v daném případě žalovaný splnil. V daném případě správce daně precizně zpracoval zprávu o daňové kontrole (čítající 168 stran), kterou je třeba v souladu s § 147 odst. 3 daňového řádu považovat za součást odůvodnění dodatečných platebních výměrů.

Smyslem odvolacího řízení není pak opakování veškerých skutečností, které byly prvostupňovým správcem daně vyčerpávajícím způsobem popsány ve zprávě o daňové kontrole.

24. Žalovaný zdůrazňuje, že rozkrytí organizovaného podvodného řetězce v tak sofistikované podobě, jako tomu bylo v posuzovaném případě, zabere jistý čas, a nelze proto očekávat, že správcem daně bude vyloučen nárok na odpočet DPH hned z prvních přijatých zdanitelných plnění zatížených podvodem. V daném případě trvalo rozkrytí řetězce několik let a vyžádalo si spolupráci několika členských zemí EU. Námitka týkající se daňové kontroly za zdaňovací období 2009 se zcela míjí s podstatou věci. Pokud byla v roce 2009 u žalobce provedena daňová kontrola, která byla ukončena tzv. „bez nálezu“, neznamená to, že by v dalších letech nemohla být provedena daňová kontrola „s nálezem“. Zjevně se přitom jednalo o obchodování s jiným zbožím v jiném řetězci podnikatelů.

25. K výtkám žalobce ohledně popisu struktury žalobce žalovaný uvádí, že žalobce skutečně nemá a nikdy neměl jednoho společníka, jak je uvedeno v bodu 49 napadeného rozhodnutí. Naopak v rozporu s tvrzením žalobce je v napadeném rozhodnutí správně uvedeno, že žalobce má dva jednatele – Zdeňka Horta a Paula Younga. Pokud jde o důkazní návrhy, se všemi se žalovaný řádně vypořádal. Ve zprávě o daňové kontrole byla rovněž řádně vyhodnocena čestná prohlášení C. O'F. a W. d. G.

26. K námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně žalovaný uvádí, že vlivem mezinárodních dožádání tato lhůta v souladu s § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběžela od 21.6.2017 do 29.9.2017 a od 14.5.2018 do 25.7.2019. Lhůta pro stanovení daně by tak uplynula dne 12.9.2021. Z uvedeného tedy vyplývá, že daň byla žalobci stanovena v rámci běhu prekluzivní lhůty. Žalovaný doplňuje, že na základě provedených mezinárodních dožádání byly zjištěny podstatné skutečnosti stran předmětných obchodů, a rovněž nesouhlasí s tím, že by daňová kontrola byla zahájena dne 24.3.2017 pouze formálně a k jejímu materiálnímu zahájení došlo dříve; daňovou kontrolu zejména nepředstavuje vyhledávací činnost správce daně, jak argumentuje žalobce.

27. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, která ve věci proběhla.

III. Posouzení věci

28. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

29. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

30. Žalobce deklaroval dodání od DPH osvobozeného plnění do jiného členského státu EU s nárokem na odpočet DPH (nákup pistácií).

31. Transakce žalobce s pistáciemi započaly v listopadu 2012 a poslední obchod byl uskutečněn v březnu 2014 (jednalo se o zobchodování cca 100 tun pistácií měsíčně). Pokud jde o

transakce s pistáciemi uskutečněné v rámci zdaňovacích období v průběhu roku 2013, které shodným způsobem pokračovaly i v únoru a březnu 2014, ty již byly předmětem posouzení zdejšího soudu v rozsudku ze dne 19.5.2022, č.j. 62 Af 19/2020-212, a Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21.12.2023, č.j. 4 Afs 186/2022-164. Ostatně žalobce v rámci daňové kontroly (dále též „daňová kontrola 2014“) mimo jiné odkazoval i na své odpovědi v rámci daňové kontroly týkající se roku 2013 (dále též „daňová kontrola 2013“) a správce daně v podstatné míře vycházel ze zjištění učiněných v rámci daňové kontroly 2013. S ohledem na zjištěný skutkový stav a právní kvalifikaci provedenou správcem daně a žalovaným ohledně těchto kontinuálně probíhajících transakcí dopadají závěry vyslovené v citovaném rozsudku v podstatné míře i na zdaňovací období února a března 2014. Proto zdejší soud nemá v zásadě důvod se od nich odchylovat, a jejich věcnou správnost, pokud jde o hodnocení transakcí s pistáciemi, potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21.12.2023, č.j. 4 Afs 186/2022-164.

32. Žalovaný poukázal mimo jiné na to, že žalobce působí primárně na tuzemském trhu a objem jeho obchodu s jinými členskými státy EU významně ovlivňovaly právě obchody s pistáciemi. Jakmile obchody s pistáciemi skončily, adekvátně poklesl i obchod s jinými členskými státy EU (více jak o polovinu). Dále žalovaný poukázal na obrovské množství pistácií, které měl žalobce takto zobchodovat (jen za listopad a prosinec 2012 bylo zobchodováno takové množství pistácií, které odpovídá roční spotřebě ČR, za únor a březen 2014 žalobce zobchodoval 148 440 kg pistácií), což mnohonásobně překračuje údaje o množství pistácií dovezených do ČR v daných obdobích. Žalovaný dospěl v kontextu dalších skutkových zjištění k závěru, že množství pistácií, které měl žalobce takto zobchodoval, je nereálné (zejména bod 93 napadeného rozhodnutí).

33. Žalovaný rovněž zdůraznil, že žalobce působí na trhu už od roku 1993, má zkušenosti a know-how, a proto lze na něj klást přísnější nároky přinejmenším stran jeho obezřetnosti, jelikož jeho management tvoří podnikatelé s letitou praxí v oboru, u nichž lze očekávat, že budou jednat s péčí řádného hospodáře. Skutečnost, že žalovaný chybně v bodu 49 napadeného rozhodnutí zmínil, že žalobce má pouze jednoho společníka, nemá na správnost hodnocení postavení žalobce na trhu žádný vliv.

34. Pistácie žalobci dodávala nejprve společnost DAKR TRADE s.r.o. (dále jen „DAKR“) (v rozhodné době jednatel a společník David Krůta, přestože R. Č. doložil Ing. R. H., obchodnímu řediteli žalobce, listiny, podle nichž mělo dojít k zapsání Radka Čápka jako společníka a jednatele DAKR v roce 2012), která je odebírala od KAHOLZ s.r.o. (tento článek řetězce posléze nahradila společnost AMANGER s.r.o.). Od května 2013 dodávala žalobci pistácie společnost B+B (jednatel a společník Radek Čápek). Dopravu pistácií pro HUNGARO, respektive do Rakouska pro odběratele HUNGARO společnost J. & T. GmbH, zajišťoval žalobce prostřednictvím CARGO (ředitel P. H.).

35. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti se svou ekonomickou činností za splnění dalších zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH).

36. V projednávané věci není sporné faktické uskutečnění transakce a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.

37. Zdejší soud při posouzení žalobních námitek vycházel z následujících hledisek. Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní

pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118), a ZDPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C- 142/11 *Mahagében*). Podvody na DPH mohou nabývat různých forem, ve všech případech ale jde v jádru o to, že není odvedena určitá částka, získaná jako DPH. Ve skutečnosti existují varianty podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*). Uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, jež je součástí řetězce, v němž došlo k neodvedení vybrané DPH do státního rozpočtu, je proto v rozporu se smyslem a účelem institutu odpočtu DPH, včetně principů, na nichž je tento institut postaven (zejména princip neutrality DPH).

38. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že nebyla řádně odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, resp. její správnou výši nelze ověřit, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, či ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

39. V případě zjištění ohledně plnění daňových povinností subjekty AMANGER s.r.o. a B+B (viz níže) jde podle zdejšího soudu o správně vyhodnocené poznatky, které jsou zároveň dostatečným popisem způsobu, jakým došlo u těchto daňových subjektů k narušení neutrality DPH; nadto požadavek na přesné vyčíslení „ztracené daně“ z právních předpisů ani z judikatury Soudního dvora EU neplyne, neboť to často ani s ohledem na nekontaktnost subjektů na pozicích missing trader (či cross invoicer) není možné (tak tomu bylo i v nyní posuzované věci). „*Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2021, č.j. 9 Afs 160/2020-49); námitka, že nebyla vyčíslena chybějící daň, tedy není důvodná (srov. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2021, č.j. 5 Afs 239/2020-46).

40. Princip 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. Judikatura Soudního dvora Evropské unie 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). Tvrdí-li správní orgány, že se žalobce účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jejich povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno. Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (rozsudek Soudního dvora Evropské unie *Mahagében*, body 48 a 49), tak daňový subjekt ještě musí mít šanci vyvinit se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*). *„Stěžovatelka tedy má obecně jistě pravdu, že prokazování zaviněné účasti na podvodu nelze bez dalšího směšovat s prokazováním toho, že daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby zabránil možnému zapojení do podvodu na DPH. Správce daně musí prvně prokázat, že daňový subjekt věděl, mohl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří na podkladě skutečností, které sám dokáže identifikovat, vyhledat a zjistit, pak má stále ještě daňový subjekt šanci se vyvinit, a to pokud prokáže, že si v obchodním styku počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu na DPH zatažen. Protože však zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, obě fáze se mohou v reálném životě prolínat. Ostatně je evidentní, že mnohé skutečnosti budou významné v obou fázích dokazování. Tedy správce daně například prokazuje zaviněnou účast na podvodu a již v této fázi (v podstatě preventivně) daňový subjekt argumentuje a prokazuje, že byl v dobré víře. Tuto argumentaci lze samozřejmě využít i v otázce prokázání zapojení se do daňového podvodu. Anebo prokazování skutečností o tom, že daňový subjekt věděl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu, s ohledem na zjištěné okolnosti vyvrátí byť jen teoretickou možnost, že by daňový subjekt vůbec myslitelně mohl prokázat dobrou víru. NSS tedy odmítá stěžovatelčinu snahu o „ryzí čistotu" a odlišení těchto dvou fází dokazování... Stěžovatelka se dále mylně domnívá, že k zavinění účasti na daňovém podvodu na DPH je ve smyslu judikaturního „posunu" třeba zavinění ve formě vědomé nedbalosti, a tedy nestačí prostá nevědomá nedbalost, kterou jí prokazovaly daňové orgány. NSS již na tomto místě předesílá, že nelze mechanicky přenášet pojmy trestněprávní do řízení daňového. Proto i občasné označování nedbalosti daňového subjektu jako vědomé či nevědomé nutno chápat jen cum grano salis („se zrnkem soli", tedy ne doslova, ale s přihlédnutím ke specifikům daňového řízení). Krajský soud správně vyslovil, že účast na daňovém podvodu nelze zkoumat hledisky objektivní odpovědnosti kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnosti za pohyb a osud zboží, ale naopak odpovědnosti subjektivní (bod 16 napadeného rozsudku; podrobněji již v bodě [30] cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 69, s citacemi další judikatury). Možnou účast na podvodu je proto třeba posoudit optikou subjektivní odpovědnosti. Judikatura SDEU či NSS dlouhá léta jednoznačně konstatovala, že k závěru o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH postačuje, že daňový subjekt o účasti na podvodu nevěděl, ačkoliv vědět měl a mohl (viz např. cit. rozsudek Kittel, body 44 až 46 a bod 52; viz i bod [33] shora). Stěžovatelka se domnívá, že v této judikatuře došlo v posledních letech k posunu, jelikož SDEU v rozsudcích Mahagében, spojené věci C-80/11 a C-142/11, či Maks Pen, C-18/13, či NSS v bodě [42] shora cit. věci ALADIN plus, 6 Afs 130/2014, použily formulace, že daňový subjekt o podvodu věděl, nebo vědět musel. Proti tomu lze namítnout, že NSS v právě cit. věci ALADIN plus pracuje jak s pojmovým spojením „věděl, vědět měl či mohl" (bod 25, 27 či 44), tak s „věděl nebo musel vědět" (bod 25). Ani SDEU ve věci Mahagében se striktně nedržel používání pojmového spojení*

„věděl, nebo vědět musel", ale použil též formulaci „nevěděl nebo nemohl vědět" (bod 47). Ostatně i pozdější rozsudky SDEU používají termín, od kterého se dle stěžovatelky SDEU odklonil. V rozsudku ze dne 22. 10. 2015, PPUH, C-277/14, tak SD EU užívá promiskue spojení věděla a musela vědět se spojením nevěděla a nemohla vědět (body 48 až 50). Především však je třeba zopakovat, že do této oblasti se pojem nevědomé nedbalosti příliš nehodí, neboť ten přísně vzato je plně aplikován jen v oblasti trestněprávní či obdobné. Veškeré stěžovatelčiny úvahy, zda je nějaký rozdíl mezi souslovím vědět měl a mohl na straně jedné, a věděl nebo vědět musel na straně druhé, je tak třeba odmítnout. Dle NSS je to v podstatě stejné. Sousloví „věděl nebo vědět musel" implikuje, že sice nevěděl, ale vědět měl a mohl, tedy musel." (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2019, č.j. 10 Afs 182/2018-42).

41. Odmítnutí nároku na odpočet je tedy namístě pouze za situace, kdy plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu, což zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. *„Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlédnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod...je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů..."* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58). Uvedeným požadavkům podle zdejšího soudu správce daně i žalovaný dostáli.

42. Správce daně prověřoval dodávky pistácií na základě sedmi daňových dokladů, o něž žalobce opíral svůj nárok na odpočet DPH, v rámci řetězce používaného od září 2013:

    AMANGER s.r.o.→ B+B → žalobce→ HUNGARO (Maďarsko)→ J. & T. GmbH (Rakousko)→ ČR → nový cyklus.

43. Závěry správce daně vycházejí ze skutkových zjištění, která mapují uvedený řetězec a v jejich rámci role jednotlivých subjektů a odpovídají shromážděným důkazům; zpochybňuje-li žalobce hodnotící úvahy správce daně a žalovaného, podstatné podle zdejšího soudu především je, že se tyto závěry opírají o důkazy, které ve vzájemném souhrnu o existenci podvodného řetězce jednoznačně svědčí. Žalobní argumentace, jež ve svém souhrnu zpochybňuje, že správce daně existenci podvodného řetězce neprokázal, nemůže ve světle níže uvedených skutečností obstát.

44. Správce daně zjistil, že místem, odkud byly pistácie dodávány do zahraničí a kam se vracely, byl sklad společnosti ADELIT a.s. v Podivíně („Logistic Area Podivín", Husova 650) a od 14.3.2014 šlo o sklad Areál MUNA, Břeclav – Poštorná. ADELIT a.s. (stejně jako od března 2014 Transforwarding a.s.) sklad a logistické služby pronajímala společnosti AMANGER s.r.o. Do těchto skladů byly dodávány pistácie pro žalobce, který je nakupoval včetně přepravy.

45. Jak vypověděla svědkyně I. M., která měla u žalobce na starosti podpůrnou administrativu zejména z hlediska koordinace přepravy, pouze první dodávky (dva až tři závozy) pistácií šly ze skladu žalobce Kšírova 242, Brno, do Bratislavy, poté už nakládka probíhala řidiči CARGO v Podivíně, podle svědkyně bylo místo vykládky v Bratislavě a v Rakousku (na detaily si již svědkyně nevzpomněla). I. M. informace k jednotlivým přepravám dostávala od Ing. R. H. a R. Č. Správce daně dále v této souvislosti poukázal na to, že i v případě, kdy CMR list potvrdila společnost ENCINGER, spol. s.r.o. (listopad roku 2012), bylo v kolonce příjemce zboží razítko HUNGARO (str. 24 výsledku kontrolního zjištění).

46. Pistácie žalobce prostřednictvím řidičů CARGO dodával do skladu společnosti M & P Montscher und Partner Internationale Speditionsgesellschaft m.b.H (dále jen „Montscher“), na základě písemného pokynu v emailu od M. B. z HUNGARO, který byl odběratelem pistácií od žalobce (faktury, dodací listy, výpisy z bankovních účtů, objednávky přepravy, výdejky ze skladů, faktury za přepravu a CMR listy deklarující přepravu pistácií pro společnost
J. & T. GmbH). Zpět do ČR jezdili různí dopravci, odesílatelem pistácií byla společnost J. & T. GmBh, jako příjemce byla na CMR listech uvedena společnost ADELIT a.s. (respektive Transforwarding a.s. v březnu 2014). Skladování a manipulace se zbožím v ČR byla společnostmi ADELIT a.s. a Transforwarding a.s. fakturována prvnímu tuzemskému článku, společnosti AMANGER s.r.o. Obchodování s pistáciemi probíhalo v krátkých časových intervalech, během jednoho dne zboží několikrát změnilo majitele, žalobce byl majitelem jen po dobu přepravy do Rakouska (viz přehled na str. 47 zprávy o daňové kontrole mapující údaje z dokladů k jednotlivým cestám).

47. Správce daně rovněž dostatečně zmapoval peněžní toky, kdy jednotlivé platby nebyly identifikovány variabilním symbolem, neodpovídaly údajům na fakturách ani údajům v daňových přiznáních, přičemž peníze byly posílány mezi subjekty v rámci řetězce. Z údajů o pohybech na bankovním účtu správce daně zjistil, že žalobce hradil B+B na jiný než zveřejněný účet uvedený na fakturách, bez variabilního symbolu (nebylo možné identifikovat, zda jde o platby za pistácie). Transakce na účtech B+B neodpovídaly hodnotám obchodů s pistáciemi (na kreditní i debetní straně), společnost B+B současně posílala bez variabilního symbolu peněžní prostředky na účet HUNGARO, avšak k tomu nebyla identifikována žádná protiplnění. Platby od B+B ve prospěch AMANGER s.r.o. neodpovídaly hodnotám nakoupených pistácií. Správce daně analýzou bankovních účtů zjistil, že HUNGARO platila bankovním převodem žalobci, který poté platil B+B, který však opět posílal finanční prostředky HUNGARO, nikoliv AMANGER s.r.o. za dodané pistácie. HUNGARO platila žalobci až poté, co jí byly na bankovní účet připsány platby od B+B (str. 26 až 28 výsledku kontrolního zjištění).

48. Pokud jde o AMANGER s.r.o., správce daně od místně příslušného správce daně zjistil obdobné znaky fungování společnosti (sídlila na virtuální adrese) jako u předchozího článku řetězce na této pozici do srpna 2013, společnosti KAHOLZ s.r.o. (v obou společnostech figurovala stejná osoba, Karel Urbásek). AMANGER s.r.o. byla nekontatní, nereagovala na výzvy správce daně k poskytnutí listin, na jejím bankovním účtu přitom nebyly zjištěny platby za pistácie v uvedené hodnotě od B+B, ani platby na debetním účtu za nákup pistácií. U společnosti AMANGER s.r.o. došlo v době jejího „nástupu“ do daného řetězce k výraznému nárůstu obratu, kdy se však vstupy a výstupy téměř rovnají. Správnost výše vykázané daňové povinnosti za únor a březen 2014 nebylo možné ověřit. I u AMANGER s.r.o. tedy správce daně identifikoval narušení neutrality daně.

49. Pokud jde o předchozího dodavatele pistácií žalobci, společnost DAKR, kterou vystřídala B+B, tak tato společnost, která sídlila na adrese tzv. office house, obchodovala pouze se žalobcem a fakticky za ni rovněž jednal Radek Čápek. DAKR od svého vzniku nezveřejňovala účetní závěrky, od července 2013 nepodávala daňová přiznání, se správcem daně nekomunikovala, nehradila své daňové povinnosti. R. Č. sice žalobci předložil doklady ohledně převodu obchodního podílu a jeho ustanovení do funkce jednatele, avšak to se nikdy nepromítlo do obchodního rejstříku. Žalobce přitom přijímal faktury vystavené a podepsané D. K.

50. Pokud jde o B+B (jednatel a společník Radek Čápek), jejímiž dodavateli byly postupně KAHOLZ s.r.o. a AMANGER s.r.o., tak tato společnost pouze přeprodávala pistácie žalobci. Její jednatel Radek Čápek odmítl poskytnout svědeckou výpověď s odkazem na § 96 odst. 2 daňového řádu (podle něhož svědeckou výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým); místně příslušnému správci daně pouze sdělil, že nemá přístup k účetnictví, resp. nemá „žádný přehled". B+B za zdaňovací období únor a březen 2014 nepodala daňová přiznání k DPH, přestože jí z předmětných transakcí vznikla povinnost odvést daň na výstupu, a od února 2014 je pro správce daně nekontaktní. Správce daně tedy i tu identifikoval narušení neutrality daně. Pokud jde o rok 2013, B+B nepodala daňové přiznání k dani z příjmů, přičemž i u ní došlo od května 2013 k významnému nárůstu obratu na vstupu i výstupu z tuzemských zdanitelných plnění a zároveň vykazování nevýznamné vlastní daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu.

51. Správce daně získal v rámci vyhledávací činnosti před zahájením daňové kontroly svědeckou výpověď R. Č., včetně výsledku mezinárodní výměny informací od rakouské daňové správy, které byly získány v rámci jiného daňového řízení u daňového subjektu (BIOCOMP s.r.o.) ve věci transakcí s řepkovým olejem (odpověď na žádost o poskytnutí informací ze dne 5.11.2015, č.j. 240775/15/4200-12776-202745). R. Č. uvedl, že byl jednatelem J. & T. GmbH od roku 2012, avšak s tímto subjektem nikdy nepodnikal, plnou moc udělil J. K., a to pro jednání s rakouskými úřady, který rovněž podával daňová přiznání. Pokud jde o fungování J. & T. GmbH v roce 2014, správce daně podal žádost o mezinárodní výměnu informací do Rakouska dne 14.5.2018 a odpověď obdržel dne 28.6.2019 a 25.7.2019. Z ní plyne, že komunikace rakouské daňové správy s touto společností byla problémová (od jejího převzetí R. Č.), tato společnost nepodávala daňová přiznání, jednatel nebyl k zastižení, v Rakousku měla pouze „krycí adresu" (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na str. 37 až 39 výsledku kontrolního zjištění).

52. Pokud jde o HUNGARO, správce daně na základě mezinárodního dožádání zjistil, že se jednalo o schránkovou společnost sídlící v bytovém domě v Budapešti, jde o nekontaktní daňový subjekt, který nevykonával žádnou obchodní činnost a jehož jedinou činností byla přefakturace zboží (řepkového oleje a pistácií), uskutečnění intrakomunitárních transakcí s pistáciemi nebylo prokázáno (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na str. 36 a 37 výsledku kontrolního zjištění).

53. Ze svědecké výpovědi jednatele a společníka HUNGARO Michala Bukáčka vyplynulo, že vše podstatné okolo obchodů se žalobcem řídil R. Č. („celé to řídil on, ve finále šlo všechno za ním..."), o obchodních transakcích HUNGARA M. B. nevěděl nic podstatného, společnost koupil jako tzv. ready made s cílem „využít obchodní možnosti" v Maďarsku (dodávat řepkový olej do Komárna). Pokud jde o komunikaci v maďarském jazyce, záležitosti řešil se „známým Slovákem". Nevěděl, zda HUNGARO podává daňová přiznání

maďarské daňové správě (to zařizovala účetní, na jejíž jméno si nevzpomněl). Pokud jde o spolupráci s R. Č., tu později ukončil „aby měl pokoj a klid“ (protokol o výslechu svědka č.j. 118943/17/4230-22791-707647 ze dne 13.7.2017). Z úředního záznamu o podaném vysvětlení M. B. ze dne 30.11.2016, č. j. KRPB-78094-244/TČ-2014-060081-TP, vyplynulo, že M. B. uvedl, že vybíral z účtu peněžní prostředky v hotovosti a ty předával R. Č., které pak R. Č. někam vkládal za účelem „urychlení plateb“. Správce daně rovněž zjistil, že doklady související s dodávkami pistácií od HUNGARA pro J. & T. GmbH obsahovaly chyby.

54. V této souvislosti zdejší soud uvádí, že se s hodnocením správce daně a žalovaného, že se v případě M. B. jednalo o tzv. bílého koně, plně ztotožňuje, neboť M. B. se o transakce HUNGARA, ač šlo o transakce značného finančního objemu, nezajímal a nic mu o nich nebylo známo, zkušenosti s obchodem s danou komoditou neměl žádné, pistácie nepřebíral, nepodepisoval žádné doklady (ač se jeho podpisy vyskytují na CMR listech); klíčovou osobou, která měla podstatné informace, byl R. Č., který figuroval v rámci přeprodávání pistácií jak na straně dodavatelské, tak fakticky na straně odběratelské; o tom svědčí nejen výpověď M. B., nýbrž i ostatní shromážděné důkazy. Skutečnost, že M. B. obecně zmínil i zájem o obchod s řepkovým olejem, na hodnocení fungování této osoby v rámci šetřených transakcí nic nemění.

55. Pokud jde o AMANGER s.r.o., B+B a HUNGARO, ty správní orgány vyhodnotily jako tzv. buffery (subjekty, které zboží pouze přefakturovaly) a tzv. missing tradery (ekonomický život takových daňových subjektů kopíruje trvání obchodů s pistáciemi, v průběhu transakcí nebo po jejich ukončení se stávají zcela nekontaktními), nemá takovému hodnocení ve světle výše uvedených skutkových zjištění zdejší soud co vytknout.

56. Správce daně rovněž prověřoval tvrzení žalobce, že konečným odběratelem pistácií měla být společnost sídlící na Slovensku (ENCINGER, spol. s.r.o.); to se ukázalo jako nepravdivé. V této souvislosti nemůže zdejší soud přisvědčit žalobní argumentaci týkající se ENCINGER, spol. s.r.o. Správce daně pouze ověřoval tvrzení samotného žalobce, že tato společnost měla být (dle počáteční informace od Radka Čápka) konečným odběratelem pistácií, přičemž zjistil, že tomu tak nebylo.

57. Pokud jde o dodávky pistácií do Rakouska, správce daně od Policie ČR získal výsledky právní pomoci v Rakousku, a to doklady ve vztahu k nákupu a prodeji pistácií, a dále provedl mezinárodní dožádání do Rakouska.

58. Pokud jde o správcem daně získanou emailovou komunikací R. Č. s M. P., ta byla dalším důkazem pro závěr, že bylo vždy přepravováno stejné zboží tam a zpět. V emailu ze dne 15.10.2013 M. P. sděluje R. Č., že se jedná o vždy stejné palety a zboží, které jsou dodávány, a táže se, jaký druh podnikání se tu provádí („...teď dorazil nový kamion, ale palety a zboží jsou stále stejné. Co je tohle za podnikání?“). R. Č. požaduje okamžitou schůzku.

59. Správce daně na základě dokumentů od rakouských úřadů detekoval nejméně tři kruhové oběhy přepravy pistácií, přičemž všechny dodávky jsou zmapovány v excelovém souboru Beilage29_Transporte Pistazien, mezi nimi i za období červenec 2013 až březen 2014. Zjištění byla učiněna na základě nákladních listů, dodacích listů, vážních lístků a emailů od státního zastupitelství Breslau a společnosti Montscher. Závěr o tom, že pistácie „putovaly v kruhu“ a vracely se do skladu v Podivíně a Břeclavi, se podle zdejšího soudu opírá o dostatečné důkazy. Z napadeného rozhodnutí rovněž nijak neplyne, že by žalovaný přejímal hodnocení orgánů rakouské daňové správy, neboť poskytnuté doklady hodnotil sám ve spojení s dalšími

důkazy. Podle zdejšího soudu byl karuselový podvod na DPH, kdy obíhalo stále stejné zboží mezi ČR a Rakouskem, nade vší pochybnost prokázán. Pokud jde o výtky žalobce vůči nákresu žalovaného v bodu 58 napadeného rozhodnutí, ten není „nepravdivý“, jedná se o základní schéma řetězců, v němž žalovaný zjednodušeně znázornil jednotlivé subjekty a pohyb zboží mezi nimi pomocí šipek. Znázorněné schéma odpovídá skutkovým zjištěním správce daně.

60. V návaznosti na uvedená zjištění proto správce daně přistoupil k hodnocení okolností (jak bude rozvedeno níže), za jakých žalobce přistoupil k dodávkám pistácií odběrateli HUNGARO (kterou neznal a fakticky přistoupil na koordinaci obchodů R. Č.) a z jakého důvodu (ekonomického), měl-li tedy být konečným odběratelem ENCINGER, spol. s.r.o. (s nímž se žalobce znal v rámci obchodního styku přímo), byl zvolen výše uvedený obchodní model.

61. V tomto směru správní orgány poukázaly i na to, že v daném případě obchod přes prostředníka nedával ekonomický ani jiný smysl a že je zřejmé, že se žalobce o osud pistácií nezajímal (proč došlo ke změně představeného obchodního modelu do Rakouska). K námitce, že žalobce neměl z daných transakcí žádný daňový profit, je třeba zdůraznit, že to byl žalobce, kdo vykazoval dodání zboží do jiného členského státu EU ve značné hodnotě (a tudíž byl od DPH osvobozen a mohl si nárokovat odpočet DPH). Přesto se ve všem podstatném, ačkoliv zároveň zdůrazňuje své mimořádné postavení zkušeného obchodníka (který musel vědět, že na něm leží důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet DPH v nemalé výši), spolehl na ústní informace od R. Č. Zdejší soud má na rozdíl od žalobce za to, že žalovaný v bodu 123 až 129 napadeného rozhodnutí vysvětlil nelogičnost plateb „pozpátku“ a ekonomickou nevýhodnost způsobu plateb pro R. Č. i význam takového způsobu plateb v rámci karuselových podvodů.

62. Žalobce správci daně sdělil, že si ověřoval B+B standardním postupem (výpis ze systému výměny informací o DPH – VIES, platnost DIČ, výpis z obchodního rejstříku a potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků). K dodávkám do Rakouska uvedl, že po obdržení pokynu od M. B. (kterého jinak neznal, neboť jednal s R. Č.) si společnost J. & T. GmbH ověřoval stejným způsobem. Žalobce tedy zjišťoval základní veřejně dostupné údaje, zejména, zda jde o plátce DPH (bod 194 napadeného rozhodnutí).

63. Pokud žalovaný na žalobce nahlížel jako na zkušeného obchodníka a s tím spojil východisko, že na žalobce lze klást přísné nároky stran obezřetnosti při uzavírání obchodních transakcí (management s letitou praxí v oboru, know-how) a očekávat, že bude jednat s péčí řádného hospodáře, tak tomuto přístupu nemá zdejší soud rovněž co vytknout, a to i ve světle následujících skutečností.

64. Obchod s pistáciemi navrhl žalobci R. Č. (v roce 2012). V roce 2012 byl Radek Čápek jednatelem a společníkem (mimo jiné) společnosti, od které žalobce kupoval broskve a meruňky, žalobce R. Č. znal. Poukázal-li tedy žalovaný na zkušenosti R. Č. v oblasti tuzemských plodin, nejde o žádné pochybení, jak namítá žalobce. Žalobce neznal M. B. z HUNGARO, kontakt na něj získal od R. Č. Obchodní ředitel žalobce Ing. R. H. sdělil správci daně, že s R. Č. bylo dojednáno ústně, že logistiku zajistí CARGO. R. Č. přitom určoval místo nakládky i vykládky, tedy odkud, kam a kdy se pistácie povezou. Veškeré otázky týkající se objednávek a dodávek zboží byly řešeny převážně telefonicky mezi Ing. R. H., I. M. (zaměstnankyně žalobce) a R. Č. Kontaktní osobou na straně dodavatelské i

odběratelské byl tedy jednoznačně R. Č., což potvrdila v rámci svědecké výpovědi i I. M., s tím, že konkrétní požadavky na přepravu dostávala od Ing. R. H. a R. Č.

65. Objektivní okolnosti, které svědčí o zaviněné účasti žalobce v podvodném řetězci, podrobně popsal již prvostupňový správce daně (str. 61 až 63 výsledku kontrolního zjištění) a poté žalovaný (body 97 až 132 napadeného rozhodnutí). Opírají se o skutkové poznatky související s uzavíráním a realizováním předmětných obchodů žalobcem, který se nechoval jako racionální obchodník vyžadující patřičné záruky obchodu (viz rovněž bod 153 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2023, č.j. 4 Afs 186/2022-164):

- neexistence písemných smluv, ústní dohoda mezi R. Č. a Ing. R. H. (žalobce „zobchoduje“ zboží dle jeho dostupnosti), nedostatečné kontrolní mechanismy, přestože se jednalo o transakce vysoké hodnoty, žalobce nehradil na číslo účtu uváděné na faktuře nýbrž na jiný účet, neošetření odložená splatnost faktur ze strany HUNGARO, splatnost byla přitom delší než lhůta splatnosti uváděná B+B na fakturách za dodání pistácií žalobci, tedy dle faktur měl žalobce platit dříve než sám dostal zaplaceno, na fakturách vydaných předchozím dodavatelem DAKR nebyla uvedena lhůta splatnosti vůbec (tyto faktury byly splatné ke dni uskutečnění plnění), ústně však mělo být dohodnuto pozdější placení dodavateli,
- tvrzeným finálním odběratelem pistácií měla být společnost ENCINGER, kterou žalobce znal, přesto pistácie zasílá HUNGARO, a to do Rakouska,
- obchodování žalobce s R. Č. i v situacích, kdy nebylo zjevné jeho oprávnění za daný subjekt jednat, žalobce s nikým nejednal za HUNGARO, jednal pouze s R. Č., který žádné oprávnění jednat za tuto společnost neměl,
- pohledávky nebyly vymáhány, odložení plateb nebylo ošetřeno písemnou smlouvou,
- zařazení žalobce do obchodování nedávalo ekonomický smysl, pistácie vlastnil pouze po dobu jejich přepravy v rámci (cizích) skladů, za dodavatele i odběratele jednal pan R. Č., který přenechal část nízké marže žalobci, prostředníka s ohledem na roli R. Č. na obou stranách nebylo potřeba, R. Č. si mohl objednat přímo dopravu,
- dodavatelé (reprezentovaní R. Č.) dostali zaplaceno až v okamžiku, kdy dostal zaplaceno žalobce, proto se nemohlo jednat o finanční krytí obchodu (tzv. faktoring) ze strany finančně silného subjektu, který by zaplatil dopředu a sám čekal na úhradu pistácií ve lhůtě splatnosti,
- obchodování s R. Č. za daných okolností a bez písemné smlouvy, ač žalobce původně správci daně zmínil i negativní zkušenosti s touto osobou (posléze své tvrzení korigoval s tím, že pouze nevyšel podnikatelský záměr), žalobci nevadilo vystřídání dodavatelů, neboť fakticky jednal s R. Č.,
- R. Č. a jeho společnost S.O.Č. Velké Bílovice, s.r.o. měli milionové závazky vůči jednateli žalobce Z. H., původnímu směnečnému věřiteli (str. 52 výsledku kontrolního zjištění).

66. Podle zdejšího soudu žalovaný ve vztahu k objektivním okolnostem odkázal i na přiléhavou judikaturu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2019, č.j. 10 Afs 132/2019-68, či ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, či ze dne 6.12.2017, č.j. 4 Afs 208/2017-30). Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.2.2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55, z něho žalovaný citoval obecně platná východiska týkající se transakcí zatížených daňovým podvodem. Stejně tak se žalovaný správně vypořádal s odkazem žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2018, č.j. 5 Afs 252/2017-31 (bod 162 napadeného rozhodnutí). Podle zdejšího soudu logicky objektivním okolnostem odpovídají žalovaným

předestřená opatření, jaká by býval mohl žalobce učinit (bod 138 až 141 napadeného rozhodnutí). Není tedy pravdou, že by byly některé z uvedených okolností přičítány žalobci „dvakrát“. Je nepochybné, že v rámci „algoritmu“ jednotlivých kroků zjišťování zapojení do daňového podvodu, pro který lze nárok na odpočet DPH odmítnout a který nastolila judikatura Nejvyššího správního soudu, je existence objektivních okolností s otázkou dobré víry daňového subjektů neoddělitelně spjata, to však neznamená, že snad správce daně a žalovaný pochybili, pokud podle tohoto algoritmu postupovali; jinými slovy, že nejprve vymezili jednotlivé objektivní okolnosti a poté se zabývali adekvátností opatření ze strany žalobce, aby své účasti v podvodném řetězci v situaci, kdy dodával zboží do jiné členské země EU a tudíž pouze nárokoval odpočet DPH, zabránil.

67. V bodu 197 napadeného rozhodnutí žalovaný správně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.6.2017, č.j. 3 Afs 161/2016-51, zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu. Podle žalovaného byla opatření přijatá žalobce formální a nedostatečná (či selhala) vzhledem k na první pohled podezřelým okolnostem transakcí; podle zdejšího soudu se de facto omezila na lustraci v běžných evidencích. Přesto žalovaný i v bodu 139 napadeného rozhodnutí příkladmo některá opatření, jaká mohl žalobce přijmout, vyjmenovává (analyzovat obchodní model předložený panem R. Č., zjišťovat z jakého důvodu má být prostředníkem, když se R. Č. pro žalobce dobrovolně vzdává části marže, intenzivně se zajímat o původ pistácií jakožto exotické plodiny, jelikož R. Č. doposud dodával tuzemskou produkci, zajímat se, z jakého titulu jedná R. Č. za společnost HUNGARO, při kontrole (proplácení) přijatých faktur od společnosti DAKR vystavených a podepsaných D. K. ověřit, zda R. Č. skutečně společnost DAKR koupil, po „vystřídání“ společnosti DAKR společností B+B měl žalobce platit na účet zveřejněný pro účely DPH, nikoli na nezveřejněný účet, který ani nebyl na fakturách, zajímat se o osud pistácií – zda skutečně skončily v pražírně ENCINGER, být opatrnější ve vztahu k nesolventnímu R. Č., tolik mu nedůvěřovat a brát v potaz neúspěšný projekt SOČ Morava, atd.).

68. Je třeba zdůraznit, že žalobci nebyla přičítána k tíži ani nekontaktnost jednotlivých subjektů či jejich sídla v tzv. office house; odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27.2.2019, č.j. 9 Af 21/2018-59, není ve vztahu k posuzované věci případný, neboť se svou problematikou týkal rozhodnutí o nespolehlivém plátci v případě poradenství, koučingu a mentoringu. K odkazům žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se karuselových podvodů zdejší soud uvádí, že sofistikované závěry, které z nich žalobce dovozuje, jsou zcela jistě obecně platné, nicméně se míjejí s realitou prověřovaných obchodních případů a s objektivními okolnostmi, za nichž žalobce s pistáciemi obchodoval. K problematice prověřovaní dodavatelů v registru plátců DPH, jako jednoho z kontrolních opatření uváděných žalobcem, pak zdejší soud upozorňuje na závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 11.2.2020, č.j. 10 Afs 253/2018-39, že *„Argumentace institutem nespolehlivého plátce svědčí o určitém nepochopení věci. Stěžovatelka zřejmě vychází z toho, že ten, kdo není uveden v evidenci nespolehlivých plátců, musí být považován za spolehlivého obchodního partnera. Ve skutečnosti tu ale platí obrácená logika: kdo je v evidenci, není spolehlivý – ovšem podvodného jednání se jistě mohou dopouštět i subjekty, které v evidenci nejsou či nebudou. Jinak řečeno: obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do*

evidence. Na to, zda daňový subjekt měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, se usuzuje ze souhrnu různých skutkových okolností...".

69. Pokud jde o hodnocení obchodování žalobce s R. Č., tak zdejší soud má na rozdíl od žalobce za to, že správce daně a žalovaný mohli přihlédnout (vedle dalších zmíněných objektivních okolností) i k tomu, že se v dané době jednalo o nesolventní osobu, což muselo být jednateli žalobce Z. H. známo. Bez ohledu na žalobcem akcentovaný soukromoprávní charakter vzájemných vztahů R. Č., jeho společností a jednatele žalobce, tak pokud správce daně zdůvodnil, proč z hlediska ekonomického nedávalo uspořádání předmětných obchodů přes žalobce smysl, a opřel tento závěr o řadu dalších okolností předmětných transakcí, tak zdejší soud nevidí žádný důvod, proč by v rámci hodnocení obezřetnosti žalobce mělo být od nesolventnosti R. Č. „selektivně" odhlédnuto. Žalovaný se shodnou odvolací námitkou řádně zabýval v bodu 150 napadeného rozhodnutí.

70. Pokud jde o akcentaci nedostatku písemné formy smluv, tak předně není vadou, že žalovaný odkázal na pasáže z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27.7.2017, č.j. 29 Af 76/2015-66, který byl posléze zrušen Nejvyšším správním soudem; podstatné jsou vlastní úvahy žalovaného, proč do okruhu objektivních okolností zahrnul nedostatek písemné formy smluv, které před zdejším soudem obstojí. Nadto poukaz na nedostatek písemné formy nestojí osamoceně, nýbrž v souhrnu s řadou dalších objektivních okolností, na které správce daně a žalovaný poukázali a z nichž dovodili zaviněné zapojení žalobce do předmětných transakcí. Argumentoval-li žalobce u jednání tak, že měl svůj vnitřní interní systém, kam se vše potřebné zadávalo, tak to v žádném případě nevysvětluje, jak byly ošetřeny aspekty předmětných mnohamilionových obchodů, kupř. pokud by došlo ke zpoždění plateb vůči dodavatelům (což se i stávalo), navíc žalobce byl v podstatné míře odkázán na ústní informace od R. Č. 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 se zakládal pouze na informacích od R. Č., pro kterého nadto, jak správně správce daně a žalovaný vysvětlili, ani nebyl ekonomicky výhodný (nikoliv pro žalobce, to správní orgány ani netvrdily). To, že právě R. Č. figuroval jak na straně dodavatelské, tak odběratelské, mělo podle zdejšího soudu nepochybně vzbudit obezřetnost žalobce, obzvláště jednalo-li se o dodání osvobozeného plnění do jiného členského státu s nárokem na odpočet DPH.

71. 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 R. Č. (neprověřoval si společnosti, které mu pistácie prodávaly, ani původ pistácií) a převážel je (prostřednictvím CARGO) z cizího skladu do skladů do Rakouska na základě emailu od pro něj neznámé maďarské společnosti. Důvěra žalobce v R. Č. se s ohledem na hodnotu těchto obchodů, v kontextu toho, že žalobce dobře věděl, že zboží v obrovském množství dodává do jiného členského státu a že si bude nárokovat odpočet DPH, s ohledem na postavení a zkušenosti žalobce na trhu, jeví zdejšímu soudu jako zcela se vymykající racionálnímu jednání řádného hospodáře, a to bez ohledu na samotný segment trhu s ovocem a zeleninou. Za situace, kdy bylo prokázáno, že pistácie mezi subjekty kolovaly, pak není zřejmé, proč kontrolní mechanismy (jejichž realizaci žalobce tvrdí pouze v obecné rovině) tuto skutečnost neodhalily, pakliže by pistácie vykazovaly známky poškození kvality. Že by měl navíc kvalitu pistácií na starosti řidič nákladního automobilu, to o pravidelné senzorické kontrole prováděné kvalifikovaným pracovníkem nesvědčí. 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 (tedy opět projev bezmezné důvěry v R. Č.). Bez ohledu na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvádí, že by R. Č. dodával žalobci pouze lokální produkci, tak tvrzení žalobce, že R. Č. dodával i hrozny či ořechy zahraniční produkce, nemůže mít na komplexní hodnocení role a důvěryhodnosti R. Č. provedené správními orgány žádný vliv.

72. Správce daně a žalovaný vyčerpávajícím způsobem zjistili všechny detaily související s obchody s pistáciemi, zaměřili se na ekonomický „život“ všech do transakcí zapojených subjektů, posuzovali jejich logiku i vzájemnou znalost jednotlivých fakticky zapojených osob, zejména absolutní spolehnutí se žalobce na R. Č. v obchodech mimořádně vysoké hodnoty, a rovněž historii těchto transakcí. Pokud obchody s pistáciemi uvedeným způsobem započaly v listopadu 2012, není pochybením, že správní orgány zmínily i skutečnosti související s počátkem těchto obchodů. Zdejší soud proto souhlasí s hodnocením žalovaného, že transakce s pistáciemi nebyly prováděny z ekonomických důvodů, nýbrž s úmyslem získat částku odpovídající DPH; výše shrnuté dokládá, že se jednalo o transakce nestandardní, vybočující právě správcem daně a žalovaným konkrétně identifikovanými znaky z běžné obchodní praxe, kterou zdejší soud vnímá jako provádění obchodů primárně za účelem zisku s péčí řádného hospodáře. Žalovaný tudíž svému důkaznímu břemenu dostál a nebyl za daných skutkových zjištění povinen ještě dále prokazovat, jak „správná“ standardní praxe obchodníků s danou komoditou probíhá, jak požaduje žalobce v žalobě. Pokud v poslednímu kroku algoritmu správce daně, resp. žalovaný zkoumali, zda žalobce realizoval dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, tak v tomto kroku leží důkazní břemeno na straně daňového subjektu, který je v nyní posuzované věci neunesl, jak dovodil žalovaný v bodu 194 a 195 napadeného rozhodnutí.

73. Pokud jde o odvolací námitku týkající se hodnocení spolupráce žalobce se S.O.Č. – produkt Morava s.r.o. (dříve jednatel a společník Radek Čápek, poté jednatel a společník Michal Bukáček), tak není pravdou, že ji žalovaný nevypořádal. Na odvolací argumentaci, kterou citoval, žalovaný reagoval v bodě 110 napadeného rozhodnutí. Nadto správce daně a žalovaný při hodnocení zapojení žalobce do předmětných transakcí s ohledem na spolupráci s R. Č. akcentovali to, že původně žalobce tvrdil, že jej R. Č. v rámci této obchodní spolupráce zklamal (zůstalo pouze u proklamace), a své tvrzení zkorigoval až později. K tomu žalovaný uvedl, že změně názoru žalobce na spolupráci s R. Č. neuvěřil, neboť se změnila v průběhu daňové kontroly v návaznosti na postup správce daně, který poukázal na nestandardnosti stran obchodů s pistáciemi. Proto žalovaný setrval na hodnocení, že žalobce měl s R. Č. nejen údajně pozitivní, nýbrž i objektivně negativní zkušenost; takovému hodnocení nemá zdejší soud co vytknout, žalovaný přitom zdůvodnil, proč pozdější změně názoru žalobce neuvěřil. Proto je nadbytečné, aby bylo správními orgány, potažmo zdejším soudem, dále zjišťováno, co bylo konkrétní příčinou rozpadu obchodního plánu S.O.Č – produkt Morava s.r.o., kde mělo zůstat pouze u proklamací R. Č., jak plyne ze svědecké výpovědi J. G. (zaměstnanec žalobce, který současně působil v S.O.Č – produkt Morava s.r.o., který k tomu uvedl, že se jednalo o společný produkt žalobce a R. Č., který se ani po roce fungování nenaplnil.

74. Pokud jde o prohlášení Ing. R. H. ze dne 30.8.2021 o tom, že žalobce s R. Č. úspěšně spolupracoval a že projekt spojený s S.O.Č – produkt Morava s.r.o. neselhal kvůli R. Č., tak to se rozchází s jeho dřívějšími tvrzeními, a žalovaný toto prohlášení v bodu 174 napadeného rozhodnutí správně vyhodnotil.

75. Pokud jde o vyjádření T. H., to dokresluje skutkové závěry a hodnocení správce daně (úřední záznam o podaném vysvětlení T. H. č.j. KRPB-78094-38/TČ-2014-060481). V rámci podaného vysvětlení orgánu policie T. H. uvedl, že byl od 14.1.2013 zaměstnán jako řidič nákladní kamionové dopravy u podnikatele K. S. („autodoprava Sedlák"), pistácie přepravoval „asi dvakrát", jednou je vezl do Podivína a podruhé do areálu „bývalé MUNY v Břeclavi – Poštorné". Pistácie v obou případech naložil ve skladu ve Vídni. Když jel nakládat dne 6.2.2014, tak mu řekli, že tam zboží ještě není, že má počkat, poté přijel kamion společnosti Hortim z Brna, který přivezl pistácie, které byly přeloženy na jeho auto. „Ptal jsem se řidiče kamionu společnosti Hortim odkud pistácie veze a ten mi řekl, že z Břeclavi, z areálu MUNA...já měl dle instrukcí tyto pistácie zase zavést zpět do tohoto areálu...s řidičem kamionu společnosti Hortim jsme se o tom bavili a on mi řekl, že tak se pistácie vozí stále dokola, což mi nezávisle na něm potvrdil i skladník v areálu MUNA v Břeclavi – Poštorné, kde jsem dne 6.2.2014 skládal." Vysvětlení T. H. se týká zdaňovacího období roku 2014 a doplňuje zjištění ohledně převážení pistácií v únoru 2014 (bod 90 a 92 napadeného rozhodnutí a str. 48 výsledku kontrolního zjištění), který spočíval v tom, že se mezi sklady v ČR a v Rakousku převáželo tam a zpět stále stejné zboží. Tato skutečnost plyne i z dalších důkazních prostředků.

76. Stejně tak správce daně zmínil vysvětlení řidiče A. Š., které se týkalo roku 2013 (úřední záznam č.j. KRPB-78094-170/TČ-2014-060481 a jeho doplnění č.j. KRPB-78094-171/TČ-2014-060481), z něhož plyne, že byl zaměstnaný u CARGO od roku 2008 do roku 2015 a v roce 2013 přepravoval i pistácie. V rámci doplnění vysvětlení A. Š. uvedl, že „se jednou stalo, že ve skladě v Podivíně jsem si všimnul palety s pistáciemi, kdy pytle byly něčím pomazané, počmárané, a řekl jsem to skladníkovi..., že tu paletu vezu 3 krát. Ten mi na to sdělil, že se mi to zdá. Tak jsem si toho už nevšímal...". Uvedené informace mohou sloužit k dokreslení skutkového stavu věci, k dokreslení celkového charakteru prověřovaných obchodních operací, i když řidič A. Š. s pistáciemi již v roce 2014 nejezdil.

77. Zdejší soud k tomu v souvislosti s tím, že žalovaný se zabývá i obdobím na počátku předmětných obchodů, odkazuje na přiléhavou argumentaci Nejvyššího správního soudu o tom, že „*okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např.* ***obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu,*** *a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami...*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2021, č.j. 10 Afs 206/2020-41, zvýrazněno zdejším soudem). Pokud jde o žalobcem akcentované vysvětlení podané policii A. Š., tak jako dokreslující již zjištěný skutkový stav jej hodnotil správce daně již na str. 107 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný pak uvedl, že vysvětlení řidičů, kteří se zbožím fyzicky přicházeli do kontaktu, respektive e-mailová komunikace mezi panem M. P. a R. Č., svědčí o tom, že se „točilo" stále to stejné zboží. Není náhodné, že si toho všimlo hned několik osob, které se zbožím přišly do kontaktu. Takové závěry jsou z hlediska hodnocení vysvětlení řidičů ve světle všech důkazů podle zdejšího soudu postačující. Proto nemůže zdejší soud přisvědčit námitce, že tento důkaz byl nesprávně hodnocen. Tvrdí-li žalobce, že A. Š. pouze spekuloval, pak lze konstatovat, že jeho tvrzení je v souladu s ostatními zjištěními; že své poznatky nehlásil nadřízenému, je pro posouzení použitelnosti jeho vyjádření pro dokreslení průběhu transakcí irelevantní. Pouze na vyjádření řidičů závěry správce daně a žalovaného nestojí. Za dané skutkové situace a s ohledem na ostatní důkazy nebylo potřeba je vyslechnout jako svědky.

78. Pokud jde o vady procesního postupu správních orgánů, žalobce poukazuje na pochybení spočívající v nezohlednění jeho čtvrtého doplnění odvolání, respektive návrhů na další dokazování v něm uplatněným (z kontextu žalobní argumentace plyne, že se mělo jednat o návrh na výslech R. Č. jako svědka); uvedené pochybení bylo podle žalobce způsobeno snahou „stihnout" pravomocně stanovit daň v rámci prekluzivní lhůty, což však nemůže jít k tíži žalobce. S touto argumentací zdejší soud s ohledem na níže uvedené nemůže souhlasit.

79. V rámci odvolacího řízení žalovaný zaslal žalobci Seznámení, které bylo zástupkyni žalobce doručeno do datové schránky dne 12.7.2021 s tím, že žalobci byla stanovena lhůta k vyjádření se v délce 8 dnů. Uvedená písemnost byla zpracována v návaznosti na doplnění odvolání a k němu doložené prohlášení R. Č. ze dne 23.6.2021.

80. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

81. Předně samotné Seznámení je svým obsahem zaměřeno podrobně a komplexně na R. Č. a jeho roli v daných transakcích, včetně vyhodnocení jeho prohlášení ze dne 23.6.2021, s tím, že toto prohlášení nezměnilo správnost hodnotících závěrů učiněných již prvostupňovým správcem daně, a zdůrazňuje po porovnání jednotlivých prohlášení v předmětné listině s již provedenými důkazy nevěrohodnost R. Č., včetně toho, že se věnuje i jeho svědecké výpovědi a důvodům jejího odepření, které R. Č. výslovně sdělil správci daně.

82. Na to žalobce v reakci ze dne 2.8.2021 na Seznámení podrobně rozvádí, že s takovým hodnocením zapojení osoby R. Č. nesouhlasí s tím, že by měl žalovaný vyhovět důkazním návrhům, neboť z prohlášení R. Č. je zjevné, že ten vypovídat chce; dále žalobce přiložil prohlášení Ing. R. H. ze dne 30.8.2021.

83. S touto reakcí se řádně vyrovnal žalovaný v napadeném rozhodnutí, kde v bodu 8 shrnuje jednotlivá podání žalobce doplňující jeho odvolání. Dále v bodu 11, 72, 73 a 171 napadeného rozhodnutí žalovaný shrnuje své hodnocení zmiňovaného prohlášení R. Č. provedené v Seznámení, a odkazuje na prohlášení Ing. R. H. doložené dne 2.8.2021, které hodnotí v bodu 174 napadeného rozhodnutí jako účelové, v rozporu s jinými důkazy.

84. K námitce nesprávného poučení R. Č. jako svědka, která byla podrobně rozvedena v reakci na Seznámení podané dne 2.8.2021, žalovaný uvedl, že pokud by *„pan Č. nebyl poučen, nemohl by vědět, že existuje ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu, na které se vymluvil, což v prohlášení přiznal."* Takové vypořádání reakce žalobce ze dne 2.8.2021 má zdejší soud ve světle všech ostatních závěrů žalovaného za dostačující.

85. Stejně tak se žalovaný v bodě 172, 175 a 176 napadeného rozhodnutí vyjadřuje k opětovnému návrhu na provedení výslechu R. Č. jako svědka, který byl uplatněn v reakci na Seznámení: *„Postup, který požaduje Zástupkyně v podání ze dne 2. 8. 2021 ...je pro odvolací orgán nepřijatelný, jelikož jeho provedení by při zachování všech lhůt znamenalo marné uplynutí prekluzivní lhůty. Nelze proto v tomto čase po odvolacím orgánu spravedlivě požadovat, aby vyslýchal osobu, která je podle všech dosavadních zjištění jediným možným organizátorem daňového podvodu, je krajně nevěrohodná a má motivaci lhát, jelikož pan Č. sám uvedl, že je mu líto potíží, které společnosti Hortim způsobil (má proto motivaci potíže odčinit). Odvolatel měl*

nesporně dostatek času zjišťovat připravenost pana R. Č. opětovně vypovídat, pokud tak neučinil dříve nežli v srpnu 2021, nemůže se dovolávat pochybení odvolacího orgánu (neprovedení svědecké výpovědi), zejména v situaci, kdy pan Č. svědeckou výpověď dne 3. 8. 2017 odmítl a zneužil ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu, viz bod [72]. Tento návrh tak byl vznesen účelově. Ve zde řešené věci nese důkazní břemeno prvostupňový správce daně, respektive odvolací orgán, který dostál povinnosti prokázání existence podvodu a účasti odvolatele na něm, přičemž se lze důvodně domnívat, že ta nebyla jen nedbalostní (bod [137]). Odvolací orgán tvrdí, že věc byla prošetřena a skutkový stav byl zjištěn dostatečně spolehlivě, svědecká výpověď pana Č. je proto z tohoto důvodu nadbytečná... Odvolací orgán proto neprovede opakovanou svědeckou výpověď pana R. Č. pro její nadbytečnost a také účelovost tohoto návrhu, který je zjevně standardní součástí procesní strategie Zástupkyně. Pan Č. je pro odvolací orgán nevěrohodná osoba se silnou motivací vypovídat nepravdivě, je tedy jako svědek nedůvěryhodný. Z důvodů uvedených v bodě [174] nepřisvědčil odvolací orgán ani námitce stran čistě pozitivní historie s panem Č. [176] Nad rámec výše uvedeného ve vztahu k vypořádání této odvolací námitky (body [170] až [175]) odvolací orgán konstatuje, že mu není zřejmé, čeho chce odvolatel dosáhnout tím, že prokáže výhradně pozitivní zkušenost a obchodní vztahy/historii s panem R. Č. Odvolací orgán má zato, že ani taková letitá pozitivní zkušenost by neomlouvala ztrátu veškeré obezřetnosti, kterou odvolatel projevil ve zde řešené věci, koneckonců fakticky vstupoval do vztahů se společnostmi DAKR (od května 2013 vystřídána společností B+B) a Hungaro, přičemž v obou případech existovala pochybnost, zda je pan Č. oprávněn za tyto společnosti jednat. Pokud ne ihned, tak v případě společnosti DAKR už v listopadu 2012 po obdržení první faktury vystavené a podepsané panem D. K.“

86. Pokud jde o citovaného důvody odmítnutí tohoto důkazního návrhu, ty z hlediska celkového kontextu věci a množství již shromážděných důkazů obstojí, stejně tak se poukaz žalovaného na účelovost uplatnění tohoto návrhu nejeví zdejšímu soudu jako nelogický, vedený snad snahou si odvolací řízení „ulehčit“. Je ustáleně judikováno, že správce daně nemusí vyhovět všem důkazním návrhům a není jeho povinností provést každý výslech, který navrhne daňový subjekt, pokud odmítnutí dokazování řádně zdůvodní. Správce daně je oprávněn předběžně posoudit přínos navrženého důkazu, včetně návrhu na výslech svědka; to neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Potřebu vyslechnout navrženou osobu může zjistit právě z návrhu daňového subjektu a ve světle již provedených důkazů. Správce daně by si přitom měl zodpovědět určité otázky, a to zejména o čem má navržená osoba vypovídat, resp. čeho byla svědkem, na jakém jednání se podílela, jaký má vztah k daňovému subjektu, jakou konkrétní skutečnost má potvrdit, či vyvrátit apod. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.8.2011, č.j. 2 Afs 15/2011-80). Těmto požadavkům žalovaný dostál.

87. Pokud jde o důvody odepření nároku na odpočet DPH žalobci, ty předně obsahuje zpráva o daňové kontrole, která shrnuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů provedených v průběhu daňové kontroly, a vypořádání se s vyjádřením daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, a poté obdobný institut v rámci odvolacího řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu), kterým v návaznosti na podané odvolaní žalovaný kontrolní zjištění správce daně doplnil právě o dokazování prohlášením R. Č. Podstatné je, zda bylo právo žalobce na účinnou právní ochranu, včetně možnosti navrhovat důkazy na podporu tvrzení, která konkrétně kontrolní zjištění zpochybňují, naplněno. V posuzované věci tomu tak bylo s ohledem na dostatečný procesní prostor krom jiného reagovat v jednotlivých fázích daňového řízení na výše zmiňované kontrolní závěry uvedené ve výsledku kontrolního zjištění, ve zprávě o daňové kontrole (odvoláním) a v Seznámení. V tomto kontextu nelze odmítnutí provést výslech R. Č. jako svědka a jeho řádné zdůvodnění považovat snad za

„zneužití práva“. Zdejší soud k této námitce uzavírá, že provedené důkazy ve svém souhrnu plně odpovídají kontrolním závěrům správce daně a žalovaného. Ani zdejší soud proto nepotřebuje vyslýchat R. Č.

88. Pokud jde o další podstatnou část žalobní argumentace, tak ta stojí na tom, že v roce 2013 požádala maďarská daňová správa správce daně o prošetření transakcí u žalobce, neboť jí vznikly pochybnosti na straně společnosti HUNGARO z důvodu nesouladu údajů vykazovaných v systému VIES. Správce daně maďarské straně sdělil, že se vše jeví v pořádku, a poskytnul listiny týkající se žalobce. Z toho žalobce dovozuje, že tím byl utvrzen ve svém správném postupu, a v této souvislosti, že byl správce daně ve své následující kontrolní činnosti z počátku nečinný.

89. Žalovaný na odvolací námitku shodnou se žalobní námitkou reagoval v bodě 166 napadeného rozhodnutí. Předně není důvodná žalobní námitka, že by na uvedenou námitku žalovaný nereagoval či nepochopil její podstatu. Žalovaný uvedl, že roce 2013 se správci daně jevilo vše v pořádku, případné pochybení se mělo vyskytnout u maďarského odběratele. Podle žalovaného se jednalo o rozsáhlý DPH karusel, jehož odhalení trvalo roky a nebylo by možné bez spolupráce několika zemí. Přes všechny kontrolní pravomoci nebylo v silách prvostupňového správce daně podvod odhalit již v roce 2013.

90. Zdejší soud k tomu doplňuje, že ze skutečnosti, že u žalobce proběhlo v minulosti (několik) místních šetření, nelze dovozovat tvrzené legitimní očekávání, že prověřované obchodní transakce se společností HUNGARO „jsou v pořádku“, a že by správce daně měl transakce s pistáciemi při posuzování objektivních okolností hodnotit jiným způsobem. Skutečnost, že u žalobce v minulosti proběhla místní šetření, význam objektivních okolností identifikovaných správcem daně nikterak „neumenšuje“; logice žalobce předestřené v žalobě tudíž zdejší soud nemůže přisvědčit. Ostatně žalovaný výstižně uvedl, že se v daném případě jednalo o rozsáhlý DPH karusel, jehož odhalení trvalo roky. Přes všechny kontrolní pravomoci prvostupňového správce daně proto nebylo v jeho silách podvod odhalit už v roce 2013 a informovat o něm žalobce. V této souvislosti není namístě poukaz žalobce na délku daňového řízení a nečinnost správce daně. Informace shrnuté již ve výsledku kontrolního zjištění svědčí o opaku; správce daně i za spolupráce s policií, s jinými správci daně a na základě mezinárodní výměny informací získával podrobné poznatky, na jejichž základě teprve rozkryl podvodný řetězec.

91. Pokud jde o námitku neprovedení výslechu M. P., ten byl proveden rakouskou daňovou správou již v minulosti (str. 46 výsledku kontrolního zjištění). To, že přepravu přes sklad v Rakousku koordinoval R. Č., plyne rovněž z dalších zjištění (výpověď M. B., I. M., R. Č. byl jednatelem konečného odběratele, od něhož se pistácie vozily zpět do ČR). Požadavek na výslech M. P. k tomu, o čem si dopisoval s R. Č. (když to plyne ze samotného textu emailu), se za daného stavu skutkových zjištění jeví zdejšímu soudu již jako nadbytečný; žalovaný tak nepochybil, pokud jeho výslech neprovedl.

92. Stejně tak žalovaný i správce daně řádně zdůvodnili, proč nevyslechli Z. H. k otázce jeho soukromoprávních vztahů s R. Č.; jednak jde o statutární orgán žalobce coby kontrolovaného subjektu, tedy osobu, jež nemůže být vyslechnuta jako svědek – a jako účastník řízení se mohl žalobce prostřednictvím statutárního orgánu vyjadřovat kdykoli. Zdejší soud má ve shodě se žalovaným za to, že další objasnění soukromoprávních vztahů Z. H. a R. Č. je nadbytečné, neboť podstatou byla pouze objektivní skutečnost spočívající v tom, že R. Č. nesplácel své dluhy a nebyl solventní, o čemž musel Z. H. vědět.

93. Stejně tak správní orgány řádně odůvodnily, proč nevyslechli P. H. z CARGO, který měl objasnit administrativní postup při tvorbě interních dokumentů, respektive nesrovnalosti na přepravních dokumentech. Podle žalovaného výpověď v tom smyslu, že informační systém CARGO funguje zcela běžně tak, že „někde něco nesedí“, by nemohl změnit závěr založený na celém komplexu skutečností hodnocených ve vzájemných souvislostech. Stejně tak žalovaný správně zdůvodnil, proč považuje za nadbytečný výslech C. O'F. (zástupce společnosti Total Produce Plc.); podle žalovaného jsou zjištění v posuzované věci natolik „silná a komplexní“, přičemž nestojí na běžné obchodní praxi na trhu s pistáciemi, nýbrž na běžném chování jakéhokoli obchodníka. Ani svědecká výpověď pana O´F. by nemohla změnit závěry vystavěné na uceleném komplexu zjištění. S tím zdejší soud souhlasí.

94. Za výše shrnuté skutkové situace ani zdejší soud nepotřebuje vyslechnout navrhované svědky, ani dokazovat prohlášeními C. O'F. ze dne 12.12.2018, W. d. G. ze dne 18.10.2019, R. Č. ze dne 23.6.2021 a Ing. R. H. ze dne 30.8.2021, které jsou součástí správního spisu a zabývaly se jimi již správní orgány.

95. Zdejší soud k tomu uzavírá, že pokud jde o neakceptování důkazních návrhů, tak podle ustálené judikatury správních soudů správní orgán není vždy automaticky povinen vyhovět všem důkazním návrhům účastníků řízení, musí však přezkoumatelným způsobem vysvětlit, proč takovéto důkazy nebudou provedeny. Uvedené povinnosti správce daně i žalovaný dostáli.

96. Pokud jde o námitku vadného vedení daňového spisu, tak zdejší soud na základě obsahu daňového spisu neshledal žádnou indicii o tom, že by se spisem bylo manipulováno, že by žalobci bylo znemožněno seznámit se obsahem listin, z nichž správce daně a žalovaný vycházeli (včetně těch, které byly postupně přeřazovány z neveřejné části do veřejné), a uplatnit svá procesní práva; ostatně to plyne i z podaného odvolání a navazujících podání žalobce.

97. Namítal-li dále žalobce, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nikterak nevypořádal s body 3, 6, 7, 12, 13, 14 a 15 vyjádření k Seznámení, tak k tomu zdejší soud uvádí, že napadené rozhodnutí na klíčové argumenty žalobce podrobnou odpověď dává, ať už jde o námitky týkající se nesprávného poučení R. Č. jako svědka či hodnocení transakcí, na kterých se podílel, a hodnocení zkušeností žalobce s R. Č. coby nejen pozitivních (které má žalobce po celou dobu daňového řízení za „spekulace“), včetně pochybností ohledně jeho oprávnění jednat za DAKR (v kontextu obsahu obchodního rejstříku) a HUNGARO, kterým se věnoval již prvostupňový správce daně.

98. Pokud jde o zákaz předsudku zpětného hodnocení, tak žalobce jím argumentuje v tom směru, že povědomí o karuselových podvodech či využívání tzv. virtuálních sídel nebylo v době obchodování s HUNGARO, resp. R. Č. velké (2012 až 2014). To však podle zdejšího soudu neznamená, že se karuselové podvody neodehrávaly (jak o tom svědčí již samotná judikatura správních soudů a Soudního dvora EU); pokud jde o konkrétní skutečnosti, které správce daně hodnotí coby objektivní okolnosti nasvědčující transakcím zatíženým podvodem na DPH, a které měly vzbudit žalobcovu pozornost, tak žádná z nich není okolností, která by nemohla být v době uzavírání předmětných obchodů žalobci známa, tedy která by nastala ex post, na což míří žalobcem akcentovaná zásada zákazu přičítání takových okolností daňovému subjektu k tíži.

99. Podle zdejšího soudu správní orgány prokázaly jak existenci daňového podvodu, tak skutečnost, že o něm žalobce vědět mohl a měl, a to v rámci jednotlivých kroků, jak plynou

z judikatury, na kterou žalovaný odkázal a z níž vycházel. Přistoupil rovněž správně k pojmu „vědět mohl a měl“, kterému je nutno rozumět tak, že správní orgány mají povinnost hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a které v něm zároveň měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Žalovaný správně zdůraznil, že tyto skutečnosti primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem či odběratelem. Není tedy důvodná žalobní argumentace, že v nyní posuzovaném případě měl správce daně, resp. žalovaný, ještě více „rozklíčovat“ formu zaviněné účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH.

100. Namítá-li žalobce porušení § 145 odst. 2 daňového řádu, tak podle tohoto ustanovení platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

101. O hierarchii a proporcionalitě procesních úkonů správce daně (výzva k podání dodatečného daňového tvrzení, postup k odstranění pochybností, daňová kontrola), pokud jde o prověřování daňově relevantních skutečností ve vztahu k daňovému subjektu, není sporu a jedná se o otázku, která byla mnohokrát předmětem judikatury správních soudů (usnesení rozšířeného senátu Nevyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). Ve vztahu k nyní posuzované věci je pro posouzení této námitky klíčovým hledisko, jež plyne kupř. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.3.2016, č.j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, podle něhož *„[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.“*.

102. Ze skutkových podkladů (viz výše) nelze s ohledem na jejich rozsah i obsahovou stránku žádnou měrou dovodit, byť jen předběžný závěr, že již před zahájením daňové kontroly byl dán důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Skutkové podklady týkající se účasti v podvodném řetězci byly předmětem dokazování a polemiky mezi žalobcem a správcem daně, která ostatně pokračuje i v řízení před zdejším soudem. S ohledem na specifika rozsahu dokazování v nyní posuzované věci nelze dovodit, že by podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení byly splněny, tedy že by správce daně mohl ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Závěry správních orgánů byly až výsledkem hodnocení mnoha důkazů, které souvisely jak s otázkou samotné existence podvodného řetězce transakcí probíhajících mezi ČR a jinými členskými státy EU, tak s otázkou zapojení žalobce v nich. Složitost věci odpovídá procesnímu postupu zvolenému správcem daně, kterým bylo přímo zahájení daňové kontroly. Ani tato námitka tudíž není důvodná.

103. Konečně žalobce v žalobě v obecné rovině namítal, že žalovaný nevydal napadené rozhodnutí, tedy pravomocně nerozhodl, ve lhůtě pro stanovení daně. Tuto námitku rozvinul při jednání zdejšího soudu dne 30.11.2023, při němž uplatnil důkazní návrhy směřující na podporu jeho argumentace, že daňová kontrola za zdaňovací období únor a březen 2014 byla zahájena dne 24.3.2017 již pouze formálně, neboť materiálně již probíhala.

104. Podle § 78 daňového řádu správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu (odst. 1). Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 2).

105. Podle § 78 odst. 3 daňového řádu v rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.

106. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

107. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

108. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

109. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

110. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

111. V případě lhůty pro stanovení daně (tzv. prekluzivní lhůty) se jedná o lhůtu hmotněprávní, tedy lhůtu, jejímž uplynutím ze zákona právo správce daně daň stanovit zanikne. O tom, kdy byl v posuzované věci běh prekluzivní lhůty zahájením daňové kontroly přetržen, tedy zda tato lhůta počala běžet znovu dne 24.3.2017, či dříve, je mezi účastníky řízení sporu.

112. Nejprve je třeba ve vztahu ke skutkovým poměrům posuzované věci shrnout, že v případě, kdy dojde k přerušení lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu a začne běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, pokud je v jejím rámci učiněn některý z úkonů dle § 148 odst. 2 či § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, mají tyto skutečnosti vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně; tu šlo o mezinárodní dožádání do Maďarska a Rakouska, které v žádném případě neindikují, že by snad šlo o čistě formální úkony, účelově vydané převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, neboť se týkaly fungování a daňových povinností společností HUNGARO a J. & T. GmbH ve vztahu k roku 2014. V návaznosti na jednání u zdejšího soudu a v návaznosti na výpočet prekluzivní lhůty předložený žalobcem žalovaný korigoval své původní vyjádření k běhu prekluzivní lhůty v tom směru, že doba

mezinárodních dožádání stavěla běh prekluzivní lhůty od 21.6.2017 do 29.9.2017 (tedy po dobu 100 dnů) a od 14.5.2018 do 25.7.2019 (tedy po dobu 437 dnů), a prekluzivní lhůta by tak uplynula dne 12.9.2021. Protože došlo k doručení napadeného rozhodnutí žalobci dne 9.9.2021, k prekluzi (zániku práva správce daně daň stanovit) podle žalovaného nedošlo.

113. Mezi žalobcem a žalovaným přitom není sporu o tom, že již v rámci daňové kontroly 2013 správce daně disponoval řadou poznatků týkajících se kontinuálně probíhajících transakcí s pistáciemi od dodavatele B+B (srov. bod 30 rozsudku zdejšího soudu ze dne 19.5.2022, č.j. 62 Af 19/2020-2012). Pokud jde o skutkové podklady rozhodnutí správce daně (zejména ohledně obchodování s pistáciemi od B+B a jejich následné dodávky do Rakouska), není sporu o tom, že řada z nich byla přenesena do daňového řízení v nynější věci z daňové kontroly 2013 (viz str. 10, 14 až 17 zprávy o daňové kontrole), a že ve zprávě o daňové kontrole správce daně odkázal i na zprávu o daňové kontrole 2013, stejně tak žalobce odkazoval ve své reakci ze dne 11.4.2017 na své předchozí odpovědi (zejména protokol ze dne 3.2.2016, č.j. 26406/16/4230-22792-707674, a podání ze dne 23.3.2016), a to s ohledem na shodnost správcem daně pokládaných otázek. V této souvislosti je vhodné poukázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2023, č.j. 4 Afs 186/2022-164, kterým byl zrušen rozsudek zdejšího soudu ze dne 19.5.2022, č.j. 62 Af 19/2020-2012, včetně rozhodnutí žalovaného a prvostupňových rozhodnutí správce daně, pokud jde o rozhodnutí o doměření DPH za zdaňovací období leden až březen 2013, právě z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty. Podle Nejvyššího správního soudu byla ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím daňová kontrola materiálně zahájena již při místním šetření dne 16.7.2014, nikoliv až formálním zahájením daňové kontroly 2013 dne 3.2.2016. Nejvyšší správní soud tu vycházel ze své judikatury, a to zejména rozsudku ze dne 1.3.2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, podle něhož ke zjišťování, ověřování, resp. stanovování daňové povinnosti 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).“*

114. Ve vztahu k nyní posuzované věci jsou instruktivní zejména následující závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v citovaném rozsudku ze dne 21.12.2023, č.j. 4 Afs 186/2022-164: *„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****. Argumentace žalovaného… 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…*" (pozn. zvýrazněno zdejším soudem).

115. Zdejší soud považuje dále za vhodné odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15.3.2022, č.j. 7 Afs 39/2020-29, na který rovněž odkazuje žalobce, že „*správce daně je tedy nepochybně oprávněn ověřovat správnost tvrzení daňového subjektu ohledně jeho daňové povinnosti, ovšem při respektování právní úpravy stanovené v daňovém řádu, garantující proporcionalitu takového zásahu daňových orgánů do právní sféry jednotlivce mj. i zaručením určitých jeho práv v průběhu daňové kontroly. Takový zásah tedy nemůže být činěn správcem daně libovolnou formou, např. vyhledávací činností, nýbrž pouze prostřednictvím nástroje k tomu zákonem předvídaného, tedy daňové kontroly*". Správce daně je tedy povinen zvolit takový postup při správě daní, který mu umožní provádět dokazování, které daňový řád pojí výhradně s daňovou kontrolou či postupem k odstranění pochybností. Činí-li pak správce daně vůči daňovému subjektu, již před formálním zahájením daňové kontroly, úkony mající již charakter běžného zjišťování a ověřování správnosti daňové povinnosti, nemůže být sporu o tom, že tak činí v rámci daňové kontroly a k materiálnímu zahájení daňové kontroly tudíž již došlo před sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly, tedy před formálním zahájením daňové kontroly. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.9.2023, č.j. 6 Afs 59/2023-52, platí, že „*vždy je třeba zkoumat konkrétní správcem daně učiněné úkony, tedy zda již nezačal prověřovat a hodnotit konkrétní daňovou povinnost daňového subjektu*", nebo zda pouze ověřuje údaje obsažené v daňovém tvrzení.

116. Zdejší soud nesouhlasí se žalobcem v tom, že by již samotné vyhledávání a shromažďování informací zejména v roce 2016 a na počátku roku 2017 ve smyslu § 78 daňového řádu týkající se předmětných transakcí ve vztahu ke zdaňovacím obdobím února a března roku 2014 mohlo představovat bez dalšího materiální provádění daňové kontroly; je však třeba tuto činnost posuzovat komplexně ve světle již souběžně probíhající daňové kontroly 2013 týkající se předmětných transakcích s pistáciemi, které trvaly až do roku 2014, a ve světle emailové komunikace správce daně se žalobcem.

117. Jak vyplynulo ze správního spisu i z dokazování u jednání listinami dokládajícími vyhledávací činnost správce daně poskytnutými zástupkyni žalobce, správce daně disponoval již i konkrétními poznatky ve vztahu ke zdaňovacím obdobím února a března roku 2014. Jednalo se kupř. o výzvy správce daně k součinnosti třetích osob ze dne 20.2.2017 adresovaných Raiffeisenbank a.s. a Komerční bance, a.s., a to mimo jiné k poskytnutí informací o pohybu peněžních prostředků na bankovních účtech za období od 1.1.2013 do 31.12.2016, k nimž tyto subjekty zaslaly dne 22.2.2017 a 27.2.2017 údaje o pohybech na bankovním účtech společnosti AMANGER s.r.o. (platby ve prospěch B+B a KAHOLZ s.r.o.) od ledna 2013 do listopadu 2013 (od Raiffeisenbank a.s.) a v roce 2013 a v měsících lednu, únoru, březnu, dubnu, červenci 2014 (od Komerční banky, a.s.). Dále jde o písemnost

ze dne 21.2.2017, doručenou správci daně dne 24.2.2017, obsahující informace Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ohledně společnosti AMANGER s.r.o., stejně tak zdejší soud odkazuje na odpověď Policie ČR na výzvu správce daně k zapůjčení listin týkajících se žalobce a CARGO-HORTIM, spol. s r.o., obsahující mimo jiné identifikaci dalších subjektů v řetězci (DAKR, B+B, KAHOLZ s.r.o., AMANGER s.r.o., ADELIT a.s., HUNGARO), kdy uvedené subjekty měly podle správce daně obchodovat s pistáciemi v období roků 2013 a 2014, kterou Policie ČR správci daně poskytla protokol o vysvětlení Michala Bukáčka.

118. Zdejší soud zároveň nepotřeboval dokazovat podle představ žalobce kopiemi spisového přehledu vyhledávácí části daňového spisu za rok 2016 a 2017. Je třeba zdůraznit, že pokud jde o skutkový podklad rozhodnutí správce daně a žalovaného, ten je součástí veřejné části daňového spisu postoupeného žalovaným zdejšímu soudu (a obsahuje listiny přeřazené z vyhledávací části a z daňové kontroly 2013). Žalovaný nadto u jednání dne 4.1.2024 zdůraznil, že s ohledem na § 65 a § 66 daňového řádu nesouhlasí s dokazováním listinou – spisovým přehledem, specifikujícím blíže co do obsahu právě vyhledávácí činnost správce daně v roce 2016 (20 položek) a 2017 (13 položek) – týkající se žalobce, kterou zaslal zdejšímu soudu v návaznosti na proběhlé jednání a vyjádření žalobce, a to dne 14.12.2023. Zdejší soud z téhož důvodu pro posouzení otázky prekluze nepotřeboval dokazovat ani spisovým přehledem vyhledávácí části daňového spisu správce daně v roce 2016 a v roce 2017 předloženým žalobcem, který mu byl poskytnut správcem daně, ani listinami dokreslujícími okolnosti nahlížení do daňového spisu zástupkyní žalobce dne 20.12.2023 (protokol, žádost o vydání úředního záznamu).

119. Ve vztahu ke specifikům posuzované věci zdejší soud po komplexním zhodnocení činnosti správce daně dospěl k závěru, že již v rámci daňové kontroly 2013 správce daně komunikoval se žalobcem ve světle řady konkrétních a v zásadě komplexních poznatků, které se týkaly transakcí s pistáciemi jako celku, tudíž i zdaňovacích období února a března 2014. Rovněž obdržel od žalobce řadu důkazů a vyjádření (zejména v průběhu roku 2016 po zahájení daňové kontroly na zdaňovací období roku 2013, viz str. 16 zprávy o daňové kontrole). Tyto poznatky a vyjádření ohledně transakcí s pistáciemi se vztahovaly i k roku 2014 a byly rovněž takto jako podklady správcem daně později v rámci daňové kontroly 2014 použity (kupř. výslechy svědků či odpovědi rakouské finanční správy). Konečně, v rámci komplexního posouzení povahy činnosti správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím února a března roku 2014, je klíčová i emailová komunikace mezi správcem daně a zástupkyní žalobce, jejíž obsah i pravost žalovaný nezpochybnil.

120. Dne 14.3.2017 (tedy v průběhu daňové kontroly 2013 a pokračující vyhledávací činnosti k období roku 2014) správce daně navrhl emailem zástupkyni žalobce možné termíny pro zahájení daňové kontroly za zdaňovací období únor a březen roku 2014, a poté na základě další komunikace správce daně zaslal dne 15.3.2017 zástupkyni žalobce email, v němž jí sdělil, že počítá na 24.3.2017 okolo 10. hod se zahájením daňové kontroly na DPH u žalobce za zdaňovací období únor a březen roku 2014. Dále v tomto emailu správce daně uvádí:

„K zahájení DAK DPH za zdaňovací období únor a březen roku 2014 předložte v elektronické podobě na technickém nosiči dat následující účetní knihy a evidence pro účely daně z přidané hodnoty a podklady za období, které je předmětem daňové kontroly, a to jako výstupy z účetního software:
-evidence pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc únor a březen roku 2014, vedené dle § 100 ZDPH, v platném znění pro kontrolovaná období, jako výstup z účetnictví skupiny Hortim

- účetní deník jednotlivých členů skupiny za období únor a březen roku 2014 (položkově)
- soupis – evidenci přijatých a vydaných faktur, včetně data jejich úhrady a DIČ za jednotlivá zdaňovací období (kniha faktur přijatých a vydaných)
- pokladní deník za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období
- soupis interních dokladů vše za kontrolovaná zdaňovací období
- seznam účtů u bankovních ústavů používaných pro účely DPH skupiny Hortim včetně bankovních výpisů v elektronické podobě za kontrolovaná zdaňovací období
- účtový rozvrh
- číselník dokladů
- seznam použitých zkratek k výše uvedeným evidencím za předmětná období
- podklady které se vztahují k obchodování **s komoditou pistácie** (faktury přijaté, vydané, dodací listy, příjemky zboží, předávací protokoly, objednávky, e-maily, výpisy z bankovních účtů (se vztahem k této komoditě), mezinárodní nákladní listy, faktury za přepravu včetně úhrad." (*pozn. zvýrazněno zdejším soudem*). Poté následovalo sdělení ohledně nejvhodnějšího formátu souboru obsahujícího výše uvedené položky.

121. Zdejší soud dále k návrhu žalobce dokazoval obsahem emailu mezi pracovníkem žalobce J. G. a zástupkyní žalobce, v níž zástupkyně žalobce mimo jiné uvádí, že ji kontaktoval pracovník správce daně, že by chtěl zahájit daňovou kontrolu na únor a březen 2014 s tím, že jsou to poslední období, kde dohledali pistácie.

122. Zdejší soud musí souhlasit se žalobcem v tom, že jednání správce daně se žalobcem zachycené v protokolu ze dne 24.3.2017 představovalo již jen formální zahájení již materiálně prováděné daňové kontroly, jejíž faktické zahájení lze vztáhnout již k datu 15.3.2017, kdy se dosavadní velmi podrobné a komplexní poznatky správce daně ohledně transakcí s pistáciemi materializovaly vůči žalobci zcela konkrétními požadavky na doložení (připravení pro správce daně v elektronické podobě) komplexních daňových dokladů týkajících se zdaňovacího období února a března roku 2014, nadto i speciálně všech dokladů týkajících se obchodování s pistáciemi, o němž již správce daně věděl, že pokračovalo i v roce 2014. Tímto požadavkem správce daně již došlo v kombinaci s rozsahem jeho poznatků o transakcích s pistáciemi k materiálnímu zahájení daňové kontroly ve zcela konkrétní podobě a nejednalo se pouze o domluvu termínu zahájení daňové kontroly; správce daně přesně věděl, jaké doklady požaduje od žalobce připravit, a zejména věděl, proč je požaduje – neboť „dohledal" již kontrolované kontinuálně probíhající transakce s pistáciemi ještě i v roce 2014, tudíž požadoval tyto probíhající transakce doložit příslušnými účetními a dalšími doklady týkajícími se února a března roku 2014.

123. Pokud byla daňová kontrola materiálně zahájena dne 15.3.2017, nikoliv dne 24.3.2017, kdy došlo k jejímu formálnímu zahájení, tak prekluzivní lhůta uplynula dne 3.9.2021 (nikoliv jak uvádí žalovaný, dne 12.9.2021). Došlo-li k doručení napadeného rozhodnutí dne 9.9.2021, došlo k tomu po prekluzi, tudíž právo správce daně stanovit daň zaniklo dne 3.9.2021. Daň tak byla žalobci stanovena nezákonně.

124. Za tohoto stavu zdejší soud zrušil s ohledem na nemožnost daň doměřit jak napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost podle 78 odst. 1 s.ř.s., tak i prvostupňová rozhodnutí správce daně podle § 78 odst. 3 s.ř.s. Věc pak vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán tím, že byly zrušeny i prvostupňové dodatečné platební výměry (§ 78 odst. 4 a 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

125. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

126. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále šlo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za úkony právní služby po 3 100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepisu žaloby a repliky ze dne 29.11.2023 a 24.12.2023 k vyjádření žalovaného a účasti na jednání soudu dne 30.11.2023 a 4.1.2014 (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). Celkem tedy náklady činí 27 684 Kč, včetně DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb. K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

127. Pokud jde o přípis žalobce – žádost o poskytnutí žalovaným zaslané listiny – ze dne 20.12.2023, tak ten s ohledem na jednaní soudu odročené na 4.1.2024 neshledal zdejší soud nezbytným úkonem právní služby, jehož úhrada by měla jít k tíži žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Brno 11. ledna 2024

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.