



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka v právní věci

žalobce: **K. B.**
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Salajkou, LL.M.
sídlem Hlubočepská 1156/38b, 152 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2019, č. j. 446/19/5300-22442-707666

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu

pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 14. 11. 2018, č. j. 1970595/17/3306-52525-705111, č. j. 1970657/17/3306-52525, č. j. 1970771/17/3306-52525-705111, č. j. 1970781/17/3306-52525-705111, č. j. 1970788/17/3306-52525-705111, č. j. 1970795/17/3306-52525-705111, č. j. 1970806/17/3306-52525-705111, č. j. 1970820/17/3306-52525-705111, č. j. 1970824/17/3306-52525-705111, č. j. 1971143/17/3306-52525-705111, č. j. 1971159/17/3306-52525-705111, č. j. 1971170/17/3306-52525-705111, č. j. 1971202/17/3306-52525-705111, č. j. 1971311/17/3306-52525-705111, č. j. 1971324/17/3306-52525-705111, č. j. 1971380/17/3306-52525-705111, č. j. 1971408/17/3306-52525-705111, č. j. 1971453/17/3306-52525-705111, č. j. 1971528/17/3306-52525-705111 a č. j. 1971543/17/3306-52525-705111, a platební výměr ze dne 14. 11. 2018, č. j. 1972162/17/3306-52525-705111.

2. Těmito rozhodnutími správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zpráv o daňové kontrole ze dnů 9. 11. 2017, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden, březen až září 2013, leden až duben, červen, červenec, září až prosinec 2014 leden a březen 2015, v souhrnné výši 5 286 074 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 057 204 Kč, a dále žalobci vyměřil za zdaňovací období únor 2015 nadměrný odpočet ve výši 7 201 Kč.
3. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet žalobce na DPH na výstupu, uplatněný žalobcem v předemtných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (mokrosolené kůže) od dodavatelů žalobce (společností Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o., dále také „dodavatelé žalobce“), kteří dle správce daně byli součástí řetězce transakcí, vykazujícího znaky daňového podvodu, neboť v obchodech, probíhajících podezřelým způsobem s dodavatelem žalobce, kteří se v průběhu daňových kontrol stali pro místně příslušné správce daně nekontaktními, u těchto daňových subjektů není možno ověřit plnění jejich daňových povinností, avšak žalobce si DPH, zaplacenou z mokrosolených kůží na vstupu od své daňové povinnosti odečetl. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce o záměru neodvést DPH na straně jeho dodavatele přinejmenším mohl vědět a přitom neučinil adekvátní opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby účasti na podvodném jednání předešel.
4. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil s právním závěrem správce daně, neboť po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobcem doložených důkazních prostředků) dospěl (ve shodě se správcem daně) rovněž k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu. Žalovaný (s odkazem na závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, z níž v úvodní části obsáhle cituje za účelem vytvoření právního rámce následného posouzení) se proto zaměřil na posouzení, zda předemtné obchodní transakce splňují znaky podvodného jednání na DPH, tzn. zda: 1) existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň; 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání (tzv. vědomostní test); a 3)

byla žalobcem přijatá veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.

5. Ve vztahu k otázce ohledně existence podvodného řetězce žalovaný (na základě podrobného popisu dodavatelsko-odběratelských řetězců k žalobcem obchodovanému zboží) dospěl ke zjištění, že žalobci poskytovali mokrosolené kůže jeho dodavatelé, kteří však tyto kůže odebírali přinejmenším v jednom případě od subdodavatelů, jehož žalobce osobně znal a věděl, že se jedná o obchodníka s mokrosolenými kůžemi, žalobce byl přímo přítomen při převzetí kůží od tohoto subdodavatele, avšak přesto kůže nakupoval zprostředkovaně, prostřednictvím svých dodavatelů. Zároveň subdodavatelé žalobce vždy uvedli, že za dodavatele žalobce (tři výše uvedené společnosti) objednával a přebíral zboží žalobce. Žalovaný shodně se správcem daně konstatoval, že posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli nestandardnostem v posuzovaném řetězci. Pokud jde o identifikaci chybějící daně, žalovaný na základě zjištění správce daně vzal za prokázané, že dodavatelé žalobce jsou pro místně příslušného správce daně nekontaktní a nelze tedy postavit najisto, zda daň byla přiznána a řádně odvedena. Správce daně přitom identifikoval okolnosti, které z dodavatelů žalobce činí subjekty, u nichž lze důvodně předpokládat, že byly vedeny za účelem podvodného vylákání odpočtu na DPH. Žalobce jako následující členek řetězce uhradil mokrosolené kůže, včetně DPH, které si následně chtěl odeslat. Žalovaný proto uzavřel, že v řetězci, jehož byl žalobce součástí, došlo k podvodu, jelikož existence chybějící daně u článků v tuzemsku byla v případě dodavatelů žalobce prokázána.
6. Žalovaný dále vymezil celkem celou řadu objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. Za podezřelou okolnost považoval žalovaný v první řadě to, že k navázání spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavatelem došlo tak, že dodavatelé žalobce sami zkontaktovali žalobce s nabídkou výhodného obchodu, přičemž za všechny tři korporace jednaly stejné osoby – Š. Š. a R. Ž. Dále označil žalovaný za podezřelou okolnost také skutečnost, že žalobce si neověřoval plné moci, které byly uděleny Š. Š. a R. Ž. jednateli jednotlivých dodavatelů žalobce (tyto dvě osoby nebyly jednateli ani v jednom z dodavatelů žalobce, jednaly na základě plné moci), přičemž žalobce se nikdy s jednateli jeho dodavatelů nesešel a tito jednatelé neměli povědomí o obchodech jejich korporací s mokrosolenými kůžemi s žalobcem. Za objektivní okolnost svědčící o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání považoval žalovaný taktéž skutečnost, že žalobce si dostatečně neověřoval své dodavatele. Dodavatelé žalobce přitom měli sídla na virtuálních adresách, neměli povolení k obchodování s vedlejšími živočišnými produkty od Státní veterinární správy, všechny tři korporace byly taktéž založeny velmi krátce před zahájením obchodování s žalobcem a nezveřejňovaly v průběhu svého působení účetní závěrky. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že dle výpovědí subdodavatelů žalobce měl žalobce zastupovat při jednání s těmito subdodavateli své dodavatele a jednat jejich jménem. Objektivní okolností byla dle žalovaného taktéž absence jakýchkoliv písemných smluv mezi žalobcem a jeho dodavatelem, ačkoliv obchody mezi nimi a žalobcem dosahovaly částek milionů Kč. Další podezřelou objektivní okolností měl podle žalovaného být způsob plateb žalobce za obdržené zboží – v případě společnosti Marginal s.r.o. totiž přecházela platba žalobce platbě této společnosti jejímu subdodavateli, v případě zbylých dvou dodavatelů platil žalobce v hotovosti i vysoké částky. Nepominutelnou objektivní okolností pak dle žalovaného byla taktéž skutečnost, že žádný z dodavatelů žalobce neměl povolení k nakládání s vedlejšími živočišnými výrobky od Státní veterinární správy a účelově do obchodních dokumentů s žalobcem uváděli jako přepravce společnost, která tímto

povolením disponovala, ačkoliv tato společnost dopravu dle zjištění správce daně vůbec neprováděla, o čemž žalobce věděl.

7. V neposlední řadě žalovaný zkoumal, zda žalobce přijal veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, přičemž dospěl k závěru, že tak žalobce neučinil. Žalobce dle žalovaného na rizika naprosto rezignoval, když nedisponoval ani plnou mocí, udělenou dodavateli žalobce jejich zástupcům, Š. Š. a R. Ž., neuzavíral písemně žádné smlouvy, ač ho s „výhodnou“ nabídkou oslovili sami dodavatelé, věděl, že dodavatelé mají zboží od stejného polského subdodavatele, se kterým již žalobce dříve obchodoval, avšak blíže tuto skutečnost neproověřil, a nečinil ani žádné prověření v souvislosti s prokazatelným zakrýváním údajů o oprávnění nakládat s údaji o registraci u Státní veterinární správy.
8. S ohledem na skutečnost, že ze shromážděných důkazních prostředků jednoznačně vyplynulo, že žalobce své povinnosti učinit veškerá rozumná opatření nedostal, konstatoval žalovaný, že neunesl důkazního břemene, neboť právě on měl v řízení s odkazem na § 92 odst. 3 daňového řádu předložit relevantní důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že jednal v dobré víře a učinil veškerá rozumná opatření, které lze od něj rozumně očekávat, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

9. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
10. Žalobce v první řadě namítá formální vady rozhodnutí žalovaného, neboť více než v polovině rozhodnutí správce daně, uvedených ve výroku napadeného rozhodnutí jako rozhodnutí, která se žalovaným potvrzují, je chyba v čísle jednacím těchto rozhodnutí správce daně.
11. Žalobce dále uvádí, že žalovaný vykládá pojem podvodu na DPH bez zohlednění trestněprávní úpravy daňového podvodu, stejně jako trestněprávních zásad.
12. Žalobce tvrdí, že žalovaný ani správce daně neunesli své důkazní břemeno ohledně prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu. Zpochybňování běžné obchodní praxe žalobce bylo dle žalobce ze strany žalovaného pouze ničím nepodloženými domněnkami a spekulacemi. Žalobce následně opakovaně popsal průběh obchodování se svými dodavateli, přičemž uvedl, že na těchto obchodech nebylo vůbec nic podezřelého.
13. Žalobce reklamuje závěry žalovaného o účasti žalobce na daňovém podvodu z důvodu nedostatečné obezřetnosti při přijetí opatření k předejití účasti na daňovém podvodu, přičemž však vychází z judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, která se stala aktuální až po uzavření předmětných obchodů a neměla by tedy být retroaktivně používána v neprospěch žalobce. Dle žalobce je jediným dostupným mechanismem, jak předejít účasti na daňovém podvodu, v českém právním prostředí registr spolehlivých plátců DPH, v němž si žalobce své dodavatele před zahájením obchodování s nimi, ověřil. To, že se dodavatelé žalobce stali nespolehlivými plátcí DPH až po ukončení obchodní spolupráce mezi žalobcem a těmito dodavateli, pak dle žalobce nemůže být přikládáno jemu k tíži. Žalobce také popírá, že by jakkoliv jednal za své dodavatele nebo je nějak zastupoval – ostatně k tomu ani neměl oprávnění.

14. Žalobce následně opakuje své závěry, vyjádřené v odvolání proti rozhodnutím správce daně, kterými zpochybňuje relevanci jednotlivých objektivních okolností, zjištěných správcem daně. Dle žalobce tak není nic podezřelého (ve smyslu indicie o existenci daňového podvodu) na tom, že Š. Š. a R. Ž. jednali za více než jednu korporaci, tyto nezveřejňovaly účetní závěry účetní závěrky, byly založeny jako ready-made společnosti krátce před zahájením obchodní spolupráce s žalobcem nebo že měly virtuální sídlo. Stejně tak není podezřelou okolností to, že jednatele společností mají trvalý pobyt hlášen v jiném kraji, než je hlášeno sídlo společnosti, že žalobce jednal se zástupci jeho dodavatelů na základě plné moci. Ani skutečnost, že dodavatelé žalobce nedisponovali žádnými personálními a materiálními zdroji nebo absence provozovny není dle žalobce nijak podezřelou okolností u společností, zabývajících se obchodní činností. Nadto ani žalobce nemá jak si dispozici svých dodavatelů materiálními zdroji ověřit. Konečně dle žalobce skutečnost, že jeho dodavatelé nebyli registrováni u Státní veterinární správy, nesvědčí o účasti na daňovém podvodu a ani o tom nesvědčí to, že tito dodavatelé nedisponovali reklamou či internetovými stránkami, obzvláště pokud se jedná o společnosti, které byly založeny nedávno.
15. Podle žalobce pak také není rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné z hlediska výše neodvedené daně, protože z tvrzení žalovaného vyplývá, že dodavatelé žalobce nějakou DPH odvedli, avšak nebylo možno ověřit, že se jedná o DPH z obchodů, uzavřených s žalobcem.
16. Konečně žalobce poukazuje na opomenuté důkazy v podobě neprovedených svědeckých výpovědí, které žalobce v daňovém řízení navrhl, a které žalovaným nebyly provedeny, ač byly způsobilé objasnit standardní postup předmětného obchodování a vyvrátit tak domněnky žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

17. Žalovaný s ohledem na povahu žalobních námitek ve vyjádření k napadenému rozhodnutí toliko setrvává na své argumentaci, vyjádřené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
18. Krajský soud uvádí, že v dalším řízení před soudem následně žalobce i žalovaný učinili velké množství dalších podání (vyjádření žalobce ke změně žalobou napadeného rozhodnutí, učiněné dne 10. 4. 2019, replika žalobce, učiněná dne 4. 6. 2019, vyjádření žalovaného k podání žalobce ze dne 10. 4. 2019, učiněné dne 5. 6. 2019, reakce žalobce na vyjádření žalovaného ze dne 5. 6. 2019, učiněná dne 4. 9. 2019, vyjádření žalovaného k replice žalobce ze dne 4. 6. 2019, učiněné dne 1. 11. 2019, triplika žalobce k vyjádření žalovaného ze dne 1. 11. 2019, učiněná dne 6. 4. 2020, vyjádření žalovaného k triplice žalobce ze dne 6. 4. 2020, učiněné dne 1. 7. 2020, a konečně finální replika žalobce k vyjádření žalovaného ze dne 1. 7. 2020, učiněná dne 11. 8. 2020), přičemž ve všech podáních dochází k recyklaci stejných, pouze jinak formulovaných argumentů, nebude krajský soud z důvodů procesní ekonomie tato podání rekapitulovat jednotlivě, nýbrž shrne podstatu argumentace, učiněné účastníky řízení v těchto podáních, nad rámec argumentů, vyjádřených již v žalobě proti napadenému rozhodnutí na straně jedné a odůvodnění napadeného rozhodnutí, resp. vyjádření žalovaného k žalobě, na straně druhé.
19. Žalobce v první řadě rozporuje postup žalovaného, kterým tento vydal rozhodnutí o opravě zjevných vad napadeného rozhodnutí. Dle žalobce se jedná o nezákonný postup, neboť opravy se týkaly vad ve výroku napadeného rozhodnutí. Žalovaný dle žalobce jednal svévolně, povaha opravy nepředstavuje opravu zjevných chyb v psaní, a nadto by mohlo celé

rozhodnutí být považováno za nicotné právě proto, že oprava se týká výroku napadeného rozhodnutí. Nadto žalobce uvádí, že nemohlo dojít k opravě zjevných vad v napadeném rozhodnutí, neboť touto opravou bylo zasaženo do právní sféry žalobce. Konečně k této žalobní námitce žalobce uvádí, že vydání rozhodnutí k opravě zjevných chyb bylo v rozporu s § 104 odst. 2 daňového řádu vydáno po lhůtě ke stanovení daně, protože je vydání tohoto rozhodnutí nepřipustné.

20. Dalším argumentem žalobce, nad rámec argumentace, vyjádřené již v žalobě proti napadenému rozhodnutí, je že žalovaný v napadeném rozhodnutí účelově zkresluje některé skutečnosti, které byly zjištěny v průběhu daňového řízení, například množství a výši plateb žalobce za mokrosolené kůže v hotovosti.
21. Žalobce v průběhu řízení před správním soudem poukázal na skutečnost, že krajský soud vyhověl žalobám žalobce v řízeních o žalobách proti žalovanému, vedených u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 19/2018 a 29 Af 20/2018, přičemž v prvním ze jmenovaných rozhodoval soud o skutkově stejných okolnostech, a napadená rozhodnutí žalovaného zrušil.
22. Žalovaný ve svých podáních uvádí v první řadě to, že nesouhlasí s tvrzením, že by jeho rozhodnutí o opravě zjevných vad napadeného rozhodnutí bylo nezákonné, nepřezkoumatelné, vnitřně rozporné či dokonce nicotné. Z výroku napadeného rozhodnutí bylo i před vydáním opravného rozhodnutí zjevné, která rozhodnutí správce daně byla žalovaným přezkoumávána, chyba spočívala pouze v absenci určitých číslic čísel jednacích 10 přezkoumávaných platebních výměrů správce daně a záměně číslice u 1 přezkoumávaného platebního výměru. Tyto platební výměry přitom byly řádně identifikovány ve vymezení předmětu odvolání, předcházejícím samotný výrok napadeného rozhodnutí. Z výroku napadeného rozhodnutí je dle žalovaného zcela zjevné, o jakých povinnostech žalobce žalovaný rozhodoval, a že toto rozhodnutí povinnosti žalobci zakládá, proto není rozhodnutí správce daně vnitřně rozporné nebo právně či fakticky neuskutečnitelné, proto ani nemůže být nicotné.
23. Zároveň žalovaný uvádí, že rozhodnutí o opravě zjevných vad nemohlo zasáhnout do právní sféry žalobce, neboť se obsah ani rozsah povinností žalobce nijak nezměnil, ani nedošlo ke změně výsledku odvolacího řízení. Konečně k otázce promlčení možnosti žalovaného vydat opravné rozhodnutí žalovaný uvádí, že s ohledem na systém prodlužování a stavění lhůt k vyměření daně je zjevné, že lhůta pro stanovení daně ještě neuběhla, neboť byla prodlužována zahájením daňové kontroly s žalobcem, vydáním rozhodnutí správce daně, vydáním rozhodnutí žalovaného, a následně byl běh této lhůty zastaven podáním správní žaloby.
24. Žalovaný dále k tvrzení žalobce, že podvod na DPH je potřeba vykládat v intencích trestního práva, uvádí, že pojmy, vztahující se k podvodu na DPH, jsou autonomní pojmy práva EU, neboť oblast DPH je harmonizovanou oblastí. Jedinou institucí, povolanou k výkladu tohoto pojmu, tak je Soudní dvůr EU, jehož výklad je pro členské státy závazný.
25. K odkazu žalobce na zrušující rozsudky krajského soudu v řízeních o žalobě žalobce proti žalovanému, vedených pod sp. zn. 29 Af 19/2018 a 29 Af 20/2018, žalovaný uvádí, že závěry z těchto rozsudků nelze vůbec aplikovat na nyní projednávanou věc, neboť podstata věci v těchto řízeních byla odlišná od podstaty nyní projednávané věci. V citovaných řízeních bylo totiž předmětem sporu nepřiznání nároku žalobce na odpočet DPH, resp. uznání

účinných výdajů na dani z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti, pro faktické neprokázání přijetí mokrosolených kůží od deklarovaného dodavatele, resp. neprokázání jejich využití k ekonomické činnosti. V nyní projednávané věci neměl správce daně pochybnosti o vzniku nároku žalobce na odpočet DPH, avšak tento nárok byl žalobci odepřen pro účast na daňovém podvodu.

IV. Předchozí soudní řízení a další vyjádření žalobce

26. Krajský soud již o věci jednou meritorně rozhodl, a to rozsudkem ze dne 27. 11. 2020, č. j. 29 Af 22/2019–233, kterým zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
27. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 9. 2022, č. j. 6 Afs 394/2020–41, citovaný rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že žalovaný nesprávně identifikoval chybějící daň, a doplnil, že proto aby byla shledána chybějící daň, není třeba vyčíslit neodvedenou daň, a zcela určitě není třeba tak učinit „na halý přesně“, jak to požadoval žalobce. Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně by bránil účinnému postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout. V posuzované věci je třeba přezkoumat, zda žalovaný dostatečně určil, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Právě na to napadené rozhodnutí evidentně mířilo. Napadené rozhodnutí taktéž zmiňuje řadu okolností svědčících o podezřelosti transakcí a možném daňovém podvodu, a není založeno na automatismu, že pro nekontaktnost a nemožnost ověření správnosti daňového přiznání je namíste shledat chybějící daň, jak naznačoval krajský soud. Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud, aby se zabýval tím, zda byl daňový podvod dostatečně skutkově vymezen, a aby se vyjádřil, zda ob stojí závěr stěžovatele o tom, že žalobce mohl a měl vědět o daňovém podvodu a neučinil opatření, která by po něm bylo možno rozumně požadovat, aby své účasti zabránil.
28. Žalobce ve vyjádření ze dne 11. 1. 2024 reaguje na rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, ze dne 23. 5. 2022, č. j. 68 T 13/2021-7149 (dále též „trestní rozsudek“), jimž byl shledán vinným ze spáchání trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby za zdaňovací období leden, březen až září 2013, leden až duben, červen, červenec, září až prosinec 2014, leden až březen 2015. Podle žalobce trestní rozsudek není použitelný pro rozhodnutí v daňovém řízení, neboť trestní řízení je vybudováno na jiných principech než řízení daňové. Trestní soud rozhodoval bez podkladu v trestním oznámení – napadeného rozhodnutí v nyní projednávané věci, neboť v době vydání trestního rozsudku bylo napadené rozhodnutí zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 11. 2020, č. j. 29 Af 22/2019–233.

V. Ústní jednání konané dne 26. 11. 2024

29. Při ústním jednání jak žalobce, tak žalovaný setrvali na svých stanoviscích a argumentaci, předestřené v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice žalobce.
30. V rámci ústního jednání krajský soud provedl jako důkaz rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, ze dne 23. 5. 2022, č. j. 68 T 13/2021-7149.

VI. Posouzení věci soudem

31. Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 6 Afs 394/2020-41, opětovně přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené

rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

32. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
33. Žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve vadě výroku, v němž se žalovaný dopustil chyby v 11 číslech jednacích platebních výměrů, které byly v odvolacím řízení přezkoumávány. Krajský soud námitku žalobce nepovažuje za důvodnou.
34. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005-78, vyslovil, že rozhodnutí orgánu státní finanční správy, jakkoli jeho náležitosti zákon (§ 32 daňového řádu) vypočítává detailněji a důkladněji než obecný procesní předpis (správní řád), nejsou podrobena přísnosti srovnatelné například s přísností směnečnou, a z práva také nelze dovodit formální zásadu *sint, ut sunt, aut non sint* (ať jsou takové, jaké mají být, anebo ať nejsou), typickou pro skripturní obligace. Smyslem právní úpravy je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí.
35. V rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, pak Nejvyšší správní soud uvedl: *„Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. (...) Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 d. ř. (formální aspekt) nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). (...) K výkladu § 32 odst. 2 d. ř. nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy ptát se, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost. Platební výměr je zapotřebí vykládat jako*

celek; k závěru o neplatnosti proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí je uvedena pouze na jiném místě, než uvedena být měla. Platební výměr, v jehož výroku není uveden právní předpis, podle něhož byla daň vyměřena, a číslo účtu banky [§ 32 odst. 2 písm. d) d. ř.], nepůsobuje jeho neplatnost, jsou-li tyto údaje uvedeny v jiné jeho části.“

36. Principy, jimiž jsou vedena shora uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jsou aplikovatelné i na nyní projednávanou věc, neboť žalovaný napadené platební výměry správce daně dostatečně zřetelně identifikoval na stranách 1 až 3 napadeného rozhodnutí, pročez nelze pochybovat o tom, jaké platební výměry žalovaný potvrdil. Z výroku napadeného rozhodnutí je v kontextu celého napadeného rozhodnutí zcela zjevné, jaké platební výměry žalovaný přezkoumával a k jakým závěrům v rámci odvolacího řízení dospěl. Nadto krajský soud uvádí, že z žaloby je zjevné, že žalobce přesně ví, k jakým zdaňovacím obdobím a jakým platebním výměrům se napadené rozhodnutí vztahuje, neboť závěry žalovaného v žalobě velice podrobně rozporuje. Rozhodnutí žalovaného tak nemůže být nepřezkoumatelné.
37. Žalobce dále rozporuje opravné rozhodnutí, kterým byly opraveny výše uvedené chyby výroku napadeného rozhodnutí, spočívající v chybách čísel jednacích platebních výměrů, které byly odvoláním žalobce napadeny. K tomu krajský soud uvádí, že rozhodnutí o opravě zjevných vad není předmětem nyní projednávané věci, proto krajský soud nebude posuzovat zákonnost postupu žalovaného. Ostatně, ani kdyby bylo rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností předmětem této žaloby, nemohl by krajský soud zákonnost tohoto rozhodnutí posuzovat pro nepřípustnost žaloby dle § 68 písm. a) s. ř. s.
38. Žalobce ve svých vyjádřeních taktéž odkazuje na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2020, č. j. 29 Af 19/2018-106 a 29 Af 20/2018-99 s tvrzením, že krajský soud přisvědčil žalobcovým námitkám, vztahujícím se ke standardnosti obchodů žalobce, uvedeným v žalobě v nyní projednávané věci, neboť krajský soud v citovaných rozsudcích rozhodoval o meritu věci za shodných skutkových okolností. Této námitce krajský soud nemůže přisvědčit, a naopak se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že závěry z citovaných rozsudků vůbec nelze vztáhnout na nyní projednávanou věc. V rozsudku č. j. 29 Af 20/2020-99 totiž krajský soud rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný neuznal žalobci odpočet účinných výdajů pro účely výpočtu daně z příjmu fyzických osob ze samostatné činnosti, v rozsudku č. j. 29 Af 19/2018-106 pak krajský soud rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný neuznal žalobci odpočet DPH pro neprokázání splnění podmínek vzniku nároku na tento odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH, nikoliv pro účast na daňovém podvodu. V obou zmiňovaných případech je přítom důkazní povinnost žalobce i žalovaného zcela odlišná než v nyní projednávané věci. V citovaných rozsudcích totiž krajský soud rozhodoval za situace, kdy dle žalovaného nárok žalobce na jednotlivé daňové beneficium vůbec nevznikl. V nyní projednávané věci žalovaný neměl pochybnosti o tom, že žalobci vznikl nárok na odpočet DPH, pouze tento nárok žalobci pro zaviněnou účast na daňovém podvodu odepřel.
39. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelného plnění v podobě přijetí mokrosolených hovězích kůží, a to z důvodu zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH.
40. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za období leden, březen až září 2013, leden až duben, červen, červenec, září až prosinec 2014,

a leden až březen 2015. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.

41. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovedl Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
42. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastržit vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).
43. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.

44. Žalobce v první řadě namítal, že žalovaný nedostatečným způsobem prokázal existenci chybějící daně v případě obchodních transakcí mezi dodavatelem žalobce a žalobcem. Jak již bylo výše rekapitulováno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k otázce existence podvodného řetězce dospěl k závěrům (shodně se správcem daně), že jednak posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli zjištěným nestandardnostem v posuzovaném řetězci, a jednak v řetězci, jehož byl žalobce součástí, došlo dle žalovaného k podvodu, jelikož existence chybějící daně, resp. nemožnost ověření jejího zaplacení u nekontaktních článků v tuzemsku, byla prokázána. Krajský soud se s uvedenými právními závěry žalovaného (a správce daně) i se způsobem, jakým je odůvodnil, ztotožňuje. Žalovaný totiž velmi podrobným způsobem popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí. Klíčovými znaky řetězových obchodů, jak byly popsány v citované judikatuře Nejvyššího správního soudu a jejichž cílem je především vylákání nadměrného odpočtu na DPH ze státního rozpočtu, je vložení subjektu do řetězce, v němž nemá jiné reálné zdůvodnění své existence než přijetí plateb, vč. DPH, které je povinen odvést, avšak neučiní tak, nebo pro jeho nekontaktnost tuto skutečnost není možno ověřit.
45. Uzavírání obchodů v hodnotě milionů korun společnostmi, v nichž jednatelé nemají žádné ponětí o aktivitách vlastní společnosti, za všechny společnosti shodně jednájí prostřednictvím generálního zmocnění tytéž osoby, a to aniž by společnostem zajistili potřebné povolení k provádění předmětných obchodů od Státní veterinární správy, a které existují v podstatě čistě formálně, neboť mají zřízeno virtuální sídlo, nemají provozovnu a ani materiální či personální zdroje, dle krajského soudu zcela zjevně nelze označit za uzavírání obchodů standardním způsobem. Nadto všichni tři dodavatelé žalobce byli v roce 2015 vedeni v registru nespolehlivých plátců DPH. Existují přitom další skutkové okolnosti, které podezřelosti obchodů s mokrosolenými kůžemi, na kterých se žalobce podílel, napovídají. Jednou z nich je například skutečnost, že i samotnému jednatele společnosti Betunada s.r.o. přišly s postupem času praktiky Š. Š. a R. Ž. podezřelé a vypověděl, že tyto osoby za společnost jednaly libovolným způsobem, nebo že okolnosti vzniku všech tří dodavatelů žalobce jsou spojeny s prosbou R. Ž. o založení společnosti, se kterou by mohl v podstatě zastřené podnikat, neboť on sám pro záznam v trestním rejstříku podnikat formálně nemůže.
46. Pokud jde o narušení neutrality daně, žalovaný na základě zjištění správce daně vzal za prokázané, že všichni tři dodavatelé žalobce se v průběhu daňových kontrol s nimi podstoupených stali pro správce daně nekontaktními, a nebylo proto možné postavit najisto, zda daň byla přiznána správně a řádně odvedena. Závěr žalovaného je dle krajského soudu i v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeném například v rozsudku ze dne 30. 1. 2018 sp. zn. 5 Afs 60/2017, v němž soud zdůraznil, že *„samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.“* Této povinnosti žalovaný dle krajského soudu dostal, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí velmi podrobně vymezil a konkretizoval, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, *„povinností správních orgánů či dokonce správních soudů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.“* (srov. např. rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50), což žalovaný dle názoru krajského soudu učinil. Dle žalovaného skutkové okolnosti daňového podvodu spočívaly ve vložení

vnitrostátního subjektu do řetězce, v němž je zboží nakupováno od dodavatele z jiného členského státu a následně prodáváno k odběrateli z jiného členského státu. Takto se totiž normálně daňově neutrální obchodní transakce stávají pro subjekt, prodávající zboží do jiného členského státu, daňově výhodné, neboť si od základu DPH může odečíst DPH zaplacenou na vstupu svému vnitrostátnímu dodavateli, ale na druhé straně je od zaplacení DPH na výstupu osvobozen. I Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku č. j. 6 Afs 394/2020-41 shledal, že napadené rozhodnutí zmiňuje řadu okolností svědčících o podezřelosti transakcí a možném daňovém podvodu.

47. Žalobce zároveň konstantně napadá způsob, jakým žalovaný vykládá pojem „podvod na DPH“ s poukazem na skutečnost, že tento pojem není definován českým právním řádem, a že proto je potřeba vycházet z úpravy podvodu v trestním právu a ze zásad, které jsou s trestněprávní povahou tohoto institutu spojeny. K tomu krajský soud uvádí, že žalobce zjevně nepřikládá váhu odkazům žalovaného na sekundární právní akty Evropské unie a na jejich výklad Soudním dvorem EU, které je Česká republika povinna respektovat. Právní úprava DPH patří do jedné ze silně harmonizovaných oblastí práva členských zemí Evropské unie, ostatně „český“ zákon o DPH zakotvuje nárok na odpočet DPH právě na základě principu daňové neutrality, formulovaném ve směrnici 2006/112. Z uvedeného důvodu je pak třeba konstatovat, že pojem „podvod na DPH“ nemusí být zakotven v českém právním řádu formou zákona, neboť se do něj dostává jako autonomní pojem práva Evropské unie, konkrétně harmonizované oblasti úpravy DPH, vykládaný Soudním dvorem EU, jako autoritou, která má k takovému výkladu dle primárního práva Evropské unie jako jediná pravomoc, a který jsou české správní orgány a soudy povinny respektovat a aplikovat v souladu s výkladem Soudního dvora EU.
48. Pokud tedy žalobce opakovaně ve svých podáních namítal, že při výkladu pojmu podvodu na DPH je potřeba respektovat vymezení skutkové podstaty podvodu v trestněprávních předpisech, s tím související trestněprávní zásady, a že žalovaný si sám vytváří, vykládá a následně aplikuje pojem „podvod na DPH“ a s tím související pojmy (buffer, broker, missing trader), a že tento postup žalovaného je v rozporu se zásadami právního státu, tyto námitky žalobce musí krajský soud odmítnout jako nedůvodné.
49. Krajský soud tedy opakuje, že žalovaný unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání skutkových okolností, v nichž měl podvod na DPH v identifikovaném obchodním řetězci spočívat. Krajský soud však považuje za nezbytné se vypořádat také se všemi žalobními námitkami žalobce, jejichž podstatu tvoří jeho nesouhlasná polemika (v podstatě totožným způsobem předestřená již v odvolání) s právním závěrem žalovaného (resp. správce daně), že coby účastník řetězců obchodních transakcí, které měly být zasaženy podvodem na DPH, mohl či měl o tomto podvodném jednání vědět, přičemž nepřijal vhodná opatření k eliminaci rizika své účasti na tomto podvodném jednání, v důsledku čehož mu nebyl přiznán jím uplatňovaný nárok na odpočet daně za zdaňovací období leden, březen až září 2013, leden až duben, červen, červenec, září až prosinec 2014, a leden a březen 2015, přestože splnil ony hmotněprávní podmínky dle citovaných § 72 a § 73 zákona o DPH.
50. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou

k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60: „Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vyláčení odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

51. Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v citovaném rozsudku ve věci *Optigen*, v němž bylo zdůrazněno, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, jakož i ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, *Netto Supermarket*).“
52. Soudní dvůr EU proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (srov. citované rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
53. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. citovaný rozsudek sp. zn. 9 Afs 94/2009, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). „Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60;

rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016, nebo výše citovaný rozsudek sp. zn. 5 Afs 60/2017).

54. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. „*I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 37/2012). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.*“ (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo citovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 55/2016, s inspirací v citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).
55. Optikou výše uvedeného krajský soud přezkoumal závěry, učiněné žalovaným na základě průběhu daňových řízení a důkazů v nich shromážděných, a dospěl k závěru, že žalovaný dostatečným způsobem unesl své důkazní břemeno prokázání zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH (alespoň nevědomá nedbalost). Krajský soud v první řadě musí dát za pravdu žalobci v tom, že většina objektivních okolností, které žalovaný připsal k tíži potenciální vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH, se může izolovaně jevit jako standardní, bez náznaku čehokoliv podezřelého. Dokonce dle krajského soudu žalovaný přičetl žalobci k tíži i skutečnosti, které za žádných okolností nemohou být považovány, alespoň tak, jak je popsal žalovaný, resp. správce daně, za podezřelé.
56. Jedná se například o skutečnost, že za dodavatele žalobce jednali zmocněnci na základě plné moci. Krajský soud k tomu uvádí, že úvaha, že by byla subjektu obchodních vztahů předložena generální plná moc s úředně ověřenými podpisy z důvodu, aby nemusel s tímto subjektem jednat jednatel společnosti, ale zmocněnec, přesto by obchodní subjekt učinil schůzku s jednatelem, aby si ověřil, že zmocněnec skutečně může za společnost jednat, zcela postrádá smysl. Jestliže plná moc, jako jednostranné právní jednání, konané zmocnitelem jako důkaz uzavření smlouvy o zastoupení, obsahuje úředně ověřený podpis jednatele společnosti, nemá subjekt v obchodním vztahu jakékoliv důvodnosti pochybovat o oprávnění zmocněnce za společnost v uvedeném rozsahu jednat. Stejně irelevantní jsou pak dle krajského soudu úvahy o absenci provozovny dodavatelů žalobce, absenci reklamy či webových stránek či skutečnosti, že jednatelé dodavatelů žalobce měli trvalý pobyt v jiném kraji, než ve kterém leželo sídlo těchto dodavatelů.
57. Nicméně při zhodnocení veškerých objektivních okolností a indicií, popsanych správcem daně v rámci daňových kontrol, a s přihlédnutím k dalším skutečnostem, které žalovaný i správce daně v napadených rozhodnutích popsali, avšak nepřiložili jim dle krajského soudu takovou důležitost, jakou by si zasloužily (jak bude popsáno níže), ve vzájemné souvislosti, má krajský soud za to, že žalovaný popsal logický, ničím nenarušený a ucelený soubor

vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH minimálně vědět mohl. Krajskému soudu se nadto jeví pravděpodobné, že o své účasti dokonce skutečně věděl.

58. Z opatřených důkazů vyplývá, že žalobce uzavíral obchody s mokrosolenými kůžemi se třemi společnostmi, za něž vždy jednaly stejné osoby. Přitom žalobci nebylo podezřelé, že jednatele daných společností s ohledem na (samotným žalobcem uváděnou) základní motivaci podnikatelů, kterou je vytváření zisku, tak nemají žádný přehled o tom, zda jejich společnostem bude generován zisk či nikoliv, neboť o tom rozhodují zmocněnci těchto společností, kteří fakticky jednali za všechny tři tyto společnosti a určovali tak, která z těchto společností bude zisk generovat i přes zjevný střet zájmů. Žalobce v žalobě uvádí, že zmocněnci dodavatelů žalobce pro toto jednání měli rozumné vysvětlení, avšak toto vysvětlení nikde v daňovém řízení ani v žalobě neuvedl. Je to přitom žalobce, kdo je povinen zpochybňovat důkazy, opatřené správcem daně a závěry z nich činěné, jestliže má zájem zpochybnit unesení důkazního břemene správcem daně.
59. Dále je potřeba uvést, že žalobce po celou dobu obchodování se svými dodavateli věděl, že tito nemají povolení Státní veterinární správy k nakládání s vedlejšími živočišnými produkty (to vyplývá mj. ze samotných výpovědí žalobce), a tak zmocněnci dodavatelů žalobce uváděli na obchodní dokumenty záměrně jako dopravce Palma transport s.r.o., která toto oprávnění měla. Žalobci přitom muselo být zjevné, že takový obchod, kdy dodavatel nemá povolení nakládat s určitým artiklem, a tak účelově a nepravdivě uvádí jako dopravce jinou společnost, není standardním (a rozhodně ne zákonným) krokem v obchodních vztazích. Argumentace žalobce, že dopravce Palma transport s.r.o. byl vkládán do obchodních dokumentů pro účely Státní veterinární správy, nikoliv kontroly ze strany správce daně, je přitom zcela irelevantní, neboť správce daně tuto okolnost posuzoval jako objektivní okolnost, která svědčí o nestandardnosti obchodů, uzavíraných s dodavateli žalobce, o kterých zjevně žalobce musel vědět, a které pro něj měly být indicií takové nestandardnosti. Nehraje proto roli, že povinnost mít povolení k nakládání s vedlejšími živočišnými produkty není povinností daňového práva, neboť to ani nebylo žalobci přičítáno k tíži.
60. V kontextu ostatních podezřelých okolností, pak dle krajského soudu jako objektivní okolnosti působí taktéž to, že dodavatelé žalobce fungovali v podstatě pouze jako „schránky bez materiálního obsahu“, tedy že měli virtuální sídlo, a nezveřejňovali účetní závěrky. Krajský soud nepřičítá žalobci k tíži to, že dodavatelé žalobce neměli provozovny či personální zdroje, neboť to se krajskému soudu jeví s ohledem na povahu obchodní činnosti dodavatelů žalobce jako logické. Přesto však pro žalobce mohla být indicií o neobvyklosti obchodů skutečnost, že dodavatelé žalobce na jedné straně uzavírají obchody v celkových hodnotách dosahujících milionů korun ročně, avšak neplní si své zákonné povinnosti i několik let po jejich vzniku, což ve spojení se skutečností, že společnost nemá personální ani materiální zázemí (např. provozovnu či alespoň skutečné sídlo) skutečně vypovídá o až podezřelé vyprázdněnosti dodavatelů žalobce, jejichž činnost je tak fakticky omezena na pouhé „tady a teď“ obchodování, bez zájmu o systematické řízení společnosti do budoucna.
61. Čemu však krajský soud přikládá nejvyšší důkazní hodnotu, a z čeho lze dle krajského soudu usuzovat na skutečnou vědomost žalobce o účasti na podvodu na DPH, je komunikace se subdodavateli žalobce. Těmi byli v rozhodném období A. B. (obchodní společnost F. H. GEPARD ADAM BIALEK) a I. D. Ze správního spisu vyplývá, že tyto osoby opakovaně (nejprve v žádosti o výměnu informací dle čl. 7, 15, 16 a 25-27 Nařízení Rady (EU) č.

904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, a dále v úředním překladu výsledků těchto osob, provedených Státním zastupitelstvím v Sieradzi pro účely věci, vedené Státním zastupitelstvím v Brně, pobočka ve Zlíně, pod sp. zn. 3 KZN 1069/2016-213) vypověděly, že ačkoliv obchodovaly s dodavatelem žalobce, tak zboží objednával a přebíral žalobce sám, a že osoby Š. Š. ani R. Ž. tyto osoby neznají. Výjimkou je osoba Š. Š., kterou znal I. D., avšak z obchodního jednání s úplně jinou společností (Legnica s.r.o.), a s nímž pro nezaplacení obdrženého zboží obchodoval pouze jednou, což dále dosvědčuje podvodné úmysly Š. Š.

62. Dále bylo v daňovém řízení prokázáno, a žalobce tuto skutečnost nerozporuje, že A. B. znal žalobce již před zahájením obchodního jednání s dodavatelem žalobce, a také s A. B. obchodoval s mokrosolenými kůžemi přímo. Žalobce přitom důvod, proč neobchodoval s A. B. přímo, vysvětlil následovně: „V roce 2011 mě k němu dovedl pan B. [...] Tento prodej se moc nepovedl a firma, které jsem toto zboží prodal, kůže reklamovala a kůže se jí nelíbili, protože byla špatná kvalita a byla předmětem reklamace. Potom jsem již od firmy Gepard kůže nekupoval. Po několika měsících mně volal R. Ž., že má firmu Betunada, která obchoduje s kůžemi a masem a že má v Polsku dodavatele. Chtěl jsem se přesvědčit na vlastní oči, a proto jsem já, Ž. a B. vyrazili do Polska. Tam jsem zjistil, že šlo o dodavatele A. B. Na místě jsem se přesvědčil, že je o dobrou kvalitu kůží a prohlásil jsem po dohodě s panem B., že mám zájem na obchodech.“ Krajský soud tedy shrnuje, že ospravedlněním žalobce pro zprostředkované obchody s A. B., ačkoliv jej z dřívějších obchodů zná, je že od něj dříve nakoupil kůže, ale byly nekvalitní a obdržel reklamace od zákazníků. Když však po zhruba 7 měsících dovedl k A. B. R. Ž., tyto kůže již byly kvalitní.
63. Krajský soud však považuje tuto výpověď za nevěrohodnou. Žalobce totiž napříč celým daňovým i soudním řízením zdůrazňuje, že je odborníkem v oblasti mokrosolených kůží, a že primárním důvodem pro jeho přítomnost při všech dodávkách i subdodávkách mokrosolených kůží je kvalitativní přejímka. Jinými slovy, žalobce je odborníkem na posuzování kvality mokrosolených hovězích kůží, a je přítomen všem obchodním transakcím v řetězci proto, aby zajistil, že je obchodováno s kvalitními hovězími kůžemi, které by mohl dále přeprodávat. V bodě 63. žaloby žalobce uvádí, že neohlídání kvality kůží by pro něj mohlo mít fatální následky po stránce ekonomické, i dobré pověsti. V takovém případě však krajskému soudu není zjevné, že žalobce v případě prvního obchodu s A. B. v roce 2011 nepoznal, že hovězí mokrosolené kůže jsou nekvalitní. Dle jeho vlastních slov totiž obchod proběhl za jeho přítomnosti, a přesto nebyl s obchodní spoluprací spokojen, neboť dle jeho zákazníků (nikoliv dle jeho odborného hodnocení) byly kůže nekvalitní a byly mu reklamovány. A taktéž krajskému soudu není zjevné, k jaké změně došlo za 7 měsíců od první kontroly mokrosolených hovězích kůží od A. B. a druhé kontroly kůží stejného dodavatele, kdy žalobce v prvním případě nebyl schopen poznat, že se nejedná o nekvalitní kůže, a v druhém případě již toto schopen posoudit zjevně byl. Krajskému soudu se za takové situace nabízí dvě možná vysvětlení. Prvním z nich je, že žalobce není způsobilý vždy posoudit kvalitu mokrosolených hovězích kůží, avšak v takovém případě byla dle krajského soudu jeho přítomnost u každé předávky mokrosolených kůží polskými subdodavateli dodavatelům žalobce bezpředmětná. Druhým možným vysvětlením je, že žalobce uskutečnil obchod s A. B. v roce 2011, načež se s těmito obchody na několik měsíců odmlčel, aby následně obchod prováděl jako daňově výhodný skrze českého dodavatele (obchod měl proběhnout v září 2011, společnost Betunada byla založena 30. 12. 2011 a začala s žalobcem obchodovat v dubnu 2012 s A. B. jako subdodavatelem).

64. Další podezřelou okolností je to, že k A. B. přivedl jako k dodavateli v roce 2011 G. B., avšak o pár měsíců později přivedl k A. B., tedy stejné osobě, R. Ž., aniž by G. B. věděl o možnosti odebrat od tohoto dodavatele, a aniž by žalobce či G. B. namítali, že tohoto dodavatele znají z vlastní obchodní činnosti, proto nepotřebují R. Ž. (resp. společnosti, které měl zastupovat), jako zprostředkovatele předmětných obchodů. Mimo jiné v žalobě, v bodě 91., je to sám žalobce, kdo tvrdí, že k I. D. a A. B. jej dovedl G. B., nikoliv R. Ž., a že G. B. byl názoru, že se jejich produkty vyznačují vysokou kvalitou (ačkoliv o prvním obchodu s A. B. tvrdil žalobce v rámci daňového řízení opak). Krajský soud nepovažuje žádnou z uvedených naznačených podezřelých indicií za prokázanou, nicméně považuje je ve svém souhrnu za dostatečně podezřelé proto, aby byly schopny zpochybnit výpověď žalobce, kterou tento ospravedlňoval, že s A. B. obchodoval prostřednictvím svých dodavatelů, nikoliv přímo.
65. Veškeré výše předestřené okolnosti dle krajského soudu ve svém souhrnu a při jejich posouzení ve vzájemných souvislostech, dostatečně prokazují, že žalobce věděl, nebo přinejmenším měl vědět, že se účastní obchodních vztahů, které jsou zasaženy podvodem na DPH. Závěr krajského soudu je současně argumentačně podpořen i trestním rozsudkem, jímž byl žalobce shledán vinným z trestného činu krácení daně za téměř totožná zdaňovací období (za únor 2015 trestní soud shledal žalobce vinného za tento trestní čin ve stadiu pokusu). Krajský soud si je samozřejmě vědom ustálené judikatury, na kterou poukazuje i žalobce, dle níž *„trestní a daňové řízení jsou řízeními odlišnými, ať už co do předmětu nebo okruhu účastníků. Orgánům finanční správy a orgánům činným v trestním řízení zákonodárce svěříl kompetence v různých právních odvětvích, na základě jim vlastních procesních a hmotněprávních pravidel (trestní předpisy a předpisy daňové). Trestní řízení a řízení daňové, respektive jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure ani de facto. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že daňový subjekt spáchal či nespáchal nějaký trestný čin. Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56).
66. Zároveň ale platí, že pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, je správce daně vyslovením viny v trestním rozsudku vázán. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního (daňového) orgánu, protože podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Pokud je tedy pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, musí v takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, bod 32, či ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28). Vyslovení viny v trestním řízení musí být respektováno ve všech dalších navazujících řízeních, včetně řízení před soudem, přičemž soud rozhodující ve správním soudnictví může k odsuzujícímu rozsudku trestního soudu přihlídnout i tehdy, pokud byl vydán po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2011, č. j. 4 Ads 35/2011-75, nebo ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89).

67. Předmětný rozsudek trestní rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně č. j 68 T 13/2021-7149 je tedy rozhodnutím soudu o otázce, kterou je možné podpůrně zohlednit v nyní posuzované věci, a to ve vztahu k závěru, že žalobce věděl, či musel vědět, že se účastní daňového podvodu. Námitkami žalobce proti tvrzenému vadnému postupu trestního soudu se krajský soud absolutně nemůže zabývat.
68. Krajský soud se proto zabýval posledním krokem pro odepření nároku daňového subjektu na odečet DPH pro účast na daňovém podvodu. Tímto krokem je posouzení, zda žalobce přijal vhodná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Důkazní břemeno k prokázání splnění tohoto požadavku na daňový subjekt přitom leží na daňovém subjektu samotném.
69. Žalobce tvrdí, že přijal veškerá opatření, která byla dostupná k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, a že v uzavíraných obchodech jednal vždy v dobré víře. Krajský soud nesouhlasí s tímto názorem žalobce. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, existenci dobré víry by musel stěžovatel prokazovat tím, že přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu. Z žaloby však vyplývá, že jediným opatřením, které žalobce přijal, bylo ověření dodavatelů žalobce v registru plátců DPH. Takové opatření se však stěží může jevit dostatečné, když žalobce například věděl, že dodavatelé žalobce nemají povolení k nakládání s vedlejšími živočišnými produkty, a že nezákonně uvádí jako dopravce těchto produktů společnost, která nemá s obchody žalobce a jeho dodavatelů nic společného. Stejně tak žalobce zajisté mohl učinit kroky k osvětlení toho, proč R. Ž. a Š. Š. činili obchody s žalobcem za tři spolu navzájem nepropojené společnosti, když zde při uzavírání obchodů byl zjevný střet zájmů. Žalobce pouze v žalobě uvedl, že důvody pro toto jednání se mu zdály logické, ačkoliv tyto důvody na svou obranu nikde v žalobě ani v daňovém řízení neuvádí. Je to přitom žalobce, kdo je povinen unést důkazní břemeno ohledně podniknutí vhodných kroků k prevenci účasti na podvodu na DPH. Žalobce se taktéž vůbec nezabýval tím, proč jeho obchodní partneri, kteří s ním uzavírají bez písemné smlouvy obchody v částkách statisíců či milionů Kč, neplní své další zákonné povinnosti, kterými je například zveřejnění účetní závěrky, což v kontextu skutečnosti, že všichni dodavatelé žalobce obsahově působí jako formální, vyprázdňené společnosti, může vypovídat o zájmu takové společnosti na kontinuálním a řádném pokračování v provozu.
70. Je bezpochyby na uvážení každého podnikatele, do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec, jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, kde uvedl, že „*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.*“ Krajský soud se tak neztotožňuje se závěrem žalobce, že učinil vhodná opatření k tomu, aby předešel své účasti na daňovém podvodu, neboť ze správního spisu i z obsahu žaloby je zjevné, že žalobce pouze formálně ověřil spolehlivost plátcovství DPH jeho dodavatelů, aniž by přikládal jakýkoliv význam zjevným nestandardním okolnostem jejich obchodního vztahu, a přiměřeně se přitom spoléhal na to, že se zkrátka účastníkem daňového podvodu nestane. Krajský soud přitom připomíná, že v předchozím odstavci naznačené kroky, tedy přinejmenším projevení zájmu o vysvětlení podezřelých okolností a jejich uspokojivé

vysvětlení, nejsou kroky administrativně či časově náročnými. Z obsahu správního spisu však vyplývá, že ačkoliv žalobce o některých z těchto podezřelých okolností věděl (přínejmenším o uvádění subjektu s povolením k nakládání s vedlejšími živočišnými produkty jako dopravce kůží proto, že dodavatelé žalobce toto povolení neměli), nebo o nich vědět měl a mohl, byly mu tyto okolnosti lhotejné.

71. Krajský soud má za to, že výše uvedenou argumentací vypořádal většinu z rozsáhlého množství žalobních námitek. Ústavní soud zdůrazňuje, že podle ustálené judikatury nemusí správní soudy nutně vypořádávat každý dílčí argument uvedený v žalobě či kasační stížnosti. Úkolem správních soudů je totiž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Tato praxe byla aprobována i Ústavním soudem, který uvedl že, „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247)]. Tato podmínka byla v napadených rozhodnutích bezesbytku naplněna. Nyní krajský soud přistoupí k vypořádání některých dílčích námitek, které by výše uvedenou argumentací nemusely být zcela vypořádány.
72. Žalobce v této souvislosti namítá procesní pochybení, jelikož řízení před žalovaným je zatíženo existencí opomenutých důkazů, neboť žalobce navrhoval důkaz výpovědí řady svědků, kteří by mohli pomoci prokázat, že na obchodních praktikách žalobce nebylo cokoli neobvyklého. K tomu krajský soud uvádí, že se v první řadě neztotožňuje se závěry žalovaného, že by důkazní prostředky byl oprávněn neprovést proto, že je daňový subjekt navrhuje účelově před koncem lhůty k vyměření daně. Je povinností správce daně, resp. žalovaného, vést daňové řízení takovým způsobem, aby byl schopen daň v případě důvodnosti vyměřit, resp. doměřit v zákonné lhůtě při současném respektování práv daňových subjektů. Tímto právem pak je nepochybně také navrhopvat důkazní prostředky kdykoliv v průběhu daňového řízení. Ústavní soud ustáleně judikuje, že neakceptování důkazního návrhu obviněného lze založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (k tomu srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03).
73. Krajský soud však uvádí, že žalovaný dle jeho názoru, byť hraničně, avšak zákonným způsobem vymezuje důvody neprovedení žalobcem navrhovaných důkazních prostředků. V případě požadovaných výslechů F. Č. či znalce v oboru kůží a kožešin žalovaný uvedl, že provedení výpovědi se mu jeví jako nadbytečné, neboť tyto výpovědi měly dle žalobce toliko prokázat odbornost činnosti žalobce v průběhu obchodování s dodavatelem žalobce, kterou žalovaný ani správce daně nezpochybňovali. Krajský soud se ztotožňuje se závěry žalovaného. Žalobce sice uvádí, že výpověď F. Č. byla způsobilá vyvrátit tvrzení o tom, že žalobce zastupoval své dodavatele při obchodech s I. D. a A. B., avšak dle krajského soudu F. Č. nemohl tuto skutečnost prokázat, neboť F. Č. nebyl přítomen obchodům žalobce se

svými dodavateli. Nadto ani, kdyby se podstata činnosti žalobce shodovala s podstatou činnosti F. Č., stále by taková skutečnost nevyklučovala, že povaha jednání obou těchto osob není shodně taková, jak ji popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí.

74. K výsledkům G. B. a M. M. žalovaný uvedl, že výpovědi těchto osob nejsou způsobilé prokázat, že žalobce věděl nebo mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Co se týče výsledku pana M., ten krajský soud neshledává relevantním, neboť nemůže nic vypovědět o způsobu, jakým spolu obchodovali žalobce a jeho dodavatelé. Nadto žalobce navrhuje provést výpověď G. B. pro správné hodnocení činnosti žalobce při kvalitativních přejímkách kůží. K tomu krajský soud uvádí, že ačkoliv by výpověď G. B. mohla dle žalobce osvětlit jeho činnost při kvalitativní přejímce kůží, nemohla by výpověď tohoto svědka osvětlit faktické vztahy mezi žalobcem a jeho dodavateli, a celkové činnosti žalobce ve vztahu k jeho polským subdodavatelům. Žalovaný ani správce daně nerozporovali, že by žalobce byl přítomen převzetí zboží u I. D. a A. B. v Polsku. Jinými slovy, žalovaný nerozporoval v daňovém řízení povahu činnosti žalobce, pouze tuto činnost žalobce vyložil s ohledem na další důkazy, provedené v řízení, materiálně odlišně od popisu této činnosti žalobcem. Pro povahu činnosti žalobce je přitom podstatné to, co krajský soud uvedl v odstavcích 51-57 tohoto rozhodnutí, přičemž z žaloby ani z odvolání proti napadenému rozhodnutí nevyplývá, že by výpověď G. B. byla způsobilá tyto závěry zpochybnit.
75. K návrhu předvedení Š. Š. k výpovědi krajský soud uvádí, že ze správního spisu je zjevné, že správce daně nejprve opakovaně Š. Š. předvolal a následně vydal rozhodnutí o předvedení, avšak orgán příslušný k předvedení úkon nemohl provést z důvodu nezastižení Š. Š. v místě jeho trvalého pobytu (které měl Š. Š. hlášený na adrese Městského úřadu ve Zlíně). Když pak žalobce v podání ze dne 19. 1. 2017 poskytl správci daně dodatečné informace, které by mohly pomoci k předvedení tohoto svědka, správce daně rozhodl 20. 3. 2017 o opakovaném předvedení Š. Š., na jehož základě však Š. Š. pro nezastižení opět nebyl ke svědecké výpovědi předveden. Nelze proto tvrdit, že by byl správce daně nečinný či neprojevil dostatečnou snahu k získání svědecké výpovědi Š. Š. Ze správního spisu však nevyplývá, že by měl správce daně jakékoliv další indicie, které by k předvedení Š. Š. mohly přispět. Námitka existence opomenutých důkazů tak dle krajského soudu není důvodná.
76. Žalobce dále navrhuje provedení opakované výpovědi I. D. a A. B., neboť nebyl přítomen ani jedné z prováděných výpovědí. K tomu krajský soud uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že žalovaný ani správce daně neprovedli svědeckou výpověď I. D. a A. B., nýbrž provedli jako listinný důkaz výpověď těchto osob, provedenou v trestním řízení, vedeném pod sp. zn. sp. zn. 3 KZN 1069/2016-213. K této otázce se vztahuje ustálená judikatura správních soudů (včetně Nejvyššího správního soudu) i Ústavního soudu, z níž jednoznačně vyplývá, že zásadu vyjádřenou v § 16 odst. 4 písm. e) d. ř., podle něhož má daňový subjekt právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření, jsou finanční orgány povinny respektovat nejen v průběhu daňové kontroly, ale v kterékoli fázi daňového řízení, v němž je prováděno dokazování, přičemž je nepřípustné, aby finanční orgány toto právo daňového subjektu, které je součástí ústavně zaručených zásad spravedlivého procesu (čl. 36 a 38 Listiny základních práv a svobod), jakýmkoli způsobem obcházely či oslabovaly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004-60). Tato základní pravidla podstatným způsobem omezují možnost použít v daňovém řízení v neprospěch daňového subjektu tzv. listinné důkazy zachycující výpovědi třetích osob, které ovšem nebyly správcem daně jakožto svědci řádně vyslechnuty.

77. Nejvyšší správní soud k této otázce ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, poznamenal: „*Je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výsledku přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele, a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu, a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořizovanými v jiných řízeních o právech a povinnostech. Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořizeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořizeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předstřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádat ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“*
78. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalovaný vydal dne 16. 11. 2018 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, č. j. 50755/18/5300-22442-707666, v němž žalobce se získanými výpověďmi I. D. a A. B. seznámil, a dal mu možnost na tyto výpovědi reagovat a vyjádřit se k nim. Žalobce se v podání ze dne 12. 12. 2018 vyjádřil k seznámení s kontrolními zjištěními a navrhl dodatečné důkazy. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí vylíčil, proč navržené důkazy nepovažuje za nezbytné provést. Žalobcem navrhované důkazy totiž nejsou způsobilé zpochybnit klíčové závěry z opatřených výpovědí I. D. a A. B., a sice že tyto osoby neznají buď vůbec, nebo ve spojitosti s dodavatelem žalobce, Š. Š. či R. Ž., a že zboží objednával a přebíral žalobce (skutečnost, že žalobce prováděl kvalitativní přejímku zboží, tyto skutečnosti nevyvrací). Vzhledem k tomu, že žalobce nerozporuje zákonnost získání těchto důkazů, opatřených správcem daně, resp. žalovaným, ani to, že se tyto důkazy dostaly do dispozice správce daně,

resp. žalovaného, zákonným způsobem, nemá krajský soud důvod tyto důkazy znovu provádět. Krajský soud taktéž neshledal důvodnou námitku žalobce, že tyto důkazy jsou nečitelné. Správní spis žalovaného obsahuje tyto důkazy v původním znění i po jejich přeložení soudním překladatelem. Je pravdou, že důkazy jsou na některých stránkách poškozené černým pruhem, pravděpodobně způsobeným nesprávným postupem při skenování originálu dokumentu, avšak toto poškození nezpůsobuje úplnou nečitelnost důkazního prostředku.

79. Krajský soud tedy shrnuje, že žalobu jako nedůvodnou zamítl. Daňové orgány postupovaly správně, když žalobci z důvodu jeho zaviněné účasti na daňovém podvodu nepřiznaly odpočet na DPH za daná zdaňovací období

VII. Závěr a náklady řízení

80. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
81. O náhradě nákladů řízení krajský 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (to platí i ve vztahu k řízení o kasační stížnosti), pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 26. listopadu 2024

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu