



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Allegro Retail a.s.**
sídlem U garáží 1611/1, 170 00 Praha 7
zastoupený advokátem Mgr. Luděkem Šrubařem
sídlem U garáží 1611/1, 170 00 Praha 7

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2022, č. j. 11773/22/5300-21444-711275,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba **se** v části, v níž se žalobce domáhá zrušení výroku I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 3. 2022, č. j. 11773/22/5300-21444-711275, **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobou doručenou soudu dne 28. 5. 2022 se žalobce domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje

Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):

- 1) za zdaňovací období květen 2015, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 184504/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 674 492 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 134 898 Kč,
- 2) za zdaňovací období červenec 2015, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 184507/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 2 416 193 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 483 238 Kč,
- 3) za zdaňovací období září 2015, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 184510/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 1 194 277 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 238 855 Kč,
- 4) za zdaňovací období říjen 2015, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 184512/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 7 338 319 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 467 663 Kč,
- 5) za zdaňovací období listopad 2015, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 184514/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši - 4 839 Kč,
- 6) za zdaňovací období prosinec 2015, ze dne 20. 11. 2020, č. j. 184518/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 1 520 839 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 304 167 Kč,
- 7) za zdaňovací období leden 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188722/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 2 179 202 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 435 840 Kč,
- 8) za zdaňovací období únor 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188724/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 3 396 253 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 679 250 Kč,
- 9) za zdaňovací období březen 2016 ze dne 25. 11. 2020, č. j. 188726/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 3 418 671 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 683 734 Kč,
- 10) za zdaňovací období duben 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188728/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 3 605 529 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 721 105 Kč,
- 11) za zdaňovací období květen 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188729/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 3 257 182 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 651 436 Kč,
- 12) za zdaňovací období červen 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188737/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 5 391 040 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 078 208 Kč,
- 13) za zdaňovací období červenec 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188738/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 1 732 743 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 346 548 Kč,
- 14) za zdaňovací období srpen 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188739/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 683 158 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 136 631 Kč,
- 15) za zdaňovací období září 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188740/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 1 824 025 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 364 805 Kč,

- 16) za zdaňovací období říjen 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188741/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 2 266 844 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 453 368 Kč,
 - 17) za zdaňovací období listopad 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188742/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 402 068 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 80 413 Kč,
 - 18) za zdaňovací období prosinec 2016 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188744/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 1 747 628 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 349 525 Kč,
 - 19) za zdaňovací období leden 2017 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188761/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 2 302 464 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 460 492 Kč,
 - 20) za zdaňovací období únor 2017 ze dne 25. 11. 2020, č. j. 188770/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 3 564 515 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 712 903 Kč,
 - 21) za zdaňovací období květen 2017 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188777/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 959 691 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 191 938 Kč,
 - 22) za zdaňovací období červen 2017 ze dne 24. 11. 2020, č. j. 188779/20/4223-21792-402687, kterým byla doměřena DPH ve výši 854 520 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 170 904 Kč.
2. Správce daně dospěl k závěru, že zboží, jehož prodeje se účastnil i žalobce, bylo zbožím prodávaným v řetězcích společností zasaženém podvodem na DPH, o čemž žalobce věděl. Podvodem byla zasažena plnění přijatá od společnosti Balao s.r.o. (dále jen „Balao“) ve zdaňovacím období květen 2015 a dále plnění přijatá od společnosti od dodavatele VAPO INVESTMENT s.r.o. (dále jen „VAPO“) v období červenec 2015, září 2015 až únor 2017, květen a červen 2017. Zboží, které bylo předmětem plnění (zejména PC programy, kamery, pevné disky, doplňky pro mobilní telefony, tablety, notebooky a paměťové karty) bylo obratem přeprodáno některému ze třech odběratelů z jiných členských států SIA Argotek, (dále jen „SIA“), SOUVEN-AIR KERESKEDELMI KFT, (dále jen „SOUVEN-AIR“) a INFINITY COMMODITIES KFT (dále jen „INFINITY“), a dodáno do logistických skladů v Polsku a ve Velké Británii.

II. Žalobní body

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, a to z následujících důvodů:
- 1) Lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období červenec 2015, září 2015 až únor 2017 a květen 2017 až červen 2017 uplynula.
 - 2) Správce daně vedl dokazování k prokázání závěru o vědomé účasti žalobce na podvodu, žalovaný tento závěr změnil a dovedl, že účast žalobce byla nevědomá a žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce vědět měl a mohl. Pokud tedy žalovaný na samém konci odvolacího řízení došel ke zcela opačnému závěru než správce daně, měl provést i nové dokazování, ke kterému měl žalobce mít možnost předložit vlastní důkazní prostředky a vyjádřit se k hodnocení provedenému žalovaným. Žalovaný zároveň stanovil žalobci nedostatečnou lhůtu k vyjádření. Žalovaný a správce daně se novým závěrem o účasti žalobce na podvodu zabývali téměř jeden rok, po žalobci požadoval žalovaný reakci během 7 týdnů, ve kterých žalobce měl připravit svou obranu,

což vyžadovalo i prostudování nepřehledného a nedbale vedeného daňového spisu. Odůvodněným žádostem o prodloužení této lhůty žalovaný nevyhověl v plném rozsahu. Stanovená lhůta je přitom zjevně nepřiměřená z důvodu překvapivé změny původního závěru správce daně o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu, objemnosti, rozsahu a nepřehlednosti spisového materiálu, rozsahu závěrů jak správce daně i žalovaného a hrozící výši doměrku DPH. Přestože žalobce i v takto nedostatečné lhůtě včas reagoval, žalovaný zcela rezignoval na jakýkoliv dialog se žalobcem a jeho návrhy na provedení důkazů nedůvodně odmítl, resp. se jimi nezabýval (např. neprovedl výslech svědka P. R.).

- 3) Žalovaný kladl při hodnocení svědeckých výpovědí neodůvodněně jednotlivým vytrženým větám svědků takový význam, který z kontextu jejich výpovědi vůbec nevyplývá. Příkladem je tvrzení žalovaného, že žalobce dodavatele Balao nekontroloval, protože svědci V. P., K. M., T. P. a P. R. si po 5 letech přesně nevybavili, která konkrétní osoba nechala společnost prověřit a zadat do interního systému žalobce. Přitom ale všichni svědci ve výpovědích potvrdili, že žalobce měl v předmětné době interně nastaveny procesy ověřování obchodních partnerů, které předcházely zavedení společnosti do interního systému a zahájení obchodování. Žalovaný zcela ignoruje skutečnost, že paní M. si na okolnosti prvotního prověření společnosti Balao ani vzpomenout nemohla, protože na pozici finančního ředitele vystřídala pana P. až v srpnu 2015, zatímco společnost Balao byla prověřena a zadána do interního systému již v roce 2014, kdy s ní žalobce začal obchodovat. Správce daně i žalovaný v mnoha ohledech popírají svá předchozí vlastní zjištění tak, aby zdůvodnili, proč nezohlednili důkazy navrhované a předkládané žalobci. Tím tak žalobci neumožňují vyvracet pochybnosti žalovaného. Prvním příkladem je hodnocení obchodních podmínek předmětných obchodů, kdy správce daně nejprve tvrdil, že tyto jsou nestandardní, aby následně sdělil, že každá z těch podmínek standardní je, pouze ve své kombinaci měly být podezřelé. Druhým příkladem je postup žalovaného v případě návrhu žalobci na výslech P. R. k paměťovým diskům Xpandisk a jejich testování. Žalovaný vyjádřil nově pochybnosti stran technického označení datové kapacity paměťových karet Xpandisk, ale zároveň nesprávně vyhodnotil výslech P. R. jako opakovaný a nadbytečný. Opakovaným výsledkem svědka hodlal žalobce prokázat, že se o tuto skutečnost zajímal, když si obchodované zboží prověřila a pan R. zboží také fyzicky otestoval za účelem zjištění jeho skutečné datové kapacity a prověření, zda paměťové karty Xpandisk mají deklarované vlastnosti, tj. kapacitu a rychlost, bez ohledu na jejich označení. Třetím příkladem vadného dokazování je postup správce daně a žalovaného v případě svědecké výpovědi J. V., kterého správce daně vyslechl k obchodování na B2B trhu s ICT zbožím. Žalovaný bagatelizoval výpověď svědka, přitom ale sám obvyklou praxi obchodování na B2B trhu s ICT zbožím nezjišťoval, ani žádného svědka nezajistil.
- 4) Žalobce poukázal na nestandardní vedení daňového spisu. Jednotlivé listiny ve spise jsou založeny vícekrát bez číslování a uvedení, jak se do spisu dostaly. Ve vyhledávací části spisu, která nebyla žalobci v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí přístupná, a která čítá cca 10 šanonů, se nachází písemnosti, které mohly být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek. Žalovaný a správce daně nezákonně ponechávali tyto listiny v neveřejné části spisu a žalobkyni znemožnili účinnou obranu, když soupis písemností neveřejné části spisu obsahuje obecné názvy listin (výzva, odpověď) a neumožňuje bližší identifikaci těchto listin. Výzva správce daně adresovaná Policii ČR ze dne 3. 9. 2018 a navazující odpověď Policie ČR správci daně ze dne 10. 9. 2018 ohledně

nekompletní a chybějící dokumentace společnosti Hellmann, na které správce daně i žalovaný postavili své závěry o daňovém podvodu, je stále vedena v neveřejné části spisu. A to přesto, že jde o důkazní prostředky, na které se správce daně odvolává na str. 20 zprávy o daňové kontrole (první odstavec). Žalovaný tímto postupem porušil rovnost v řízení dle čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a § 65 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád").

- 5) Žalovaný doměřil žalobkyni penále v rozporu s § 145 odst. 2 a § 251 odst. 4 daňového řádu. Správce daně měl před zahájením daňové kontroly u žalobce dostatek indicií, aby jej mohl vyzvat k dobrovolnému podání dodatečného daňového tvrzení.
- 6) Žalovaný neprokázal, že by jediným rozumným vysvětlením předmětných obchodů a jejich okolností byla účast žalobkyně na daňovém podvodu. Veškeré objektivní okolnosti, ze kterých žalovaný dovozuje závěr, že žalobkyně měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu, jsou vysvětlitelné situací na trhu a charakterem předmětných obchodů. To žalobkyně prokázala konkrétními důkazními prostředky. Žalovaný okolnosti předmětných obchodů nepřípustně posuzoval optikou dnešní znalosti podkladů, jimiž prokazuje existenci údajného daňového podvodu a které žalobkyně v době realizace předmětných obchodů neměla a ani nemohla mít k dispozici. Závěr žalovaného o nestandardnosti objektivních okolností ve svém souhrnu, které však posuzované jednotlivě jsou zcela standardní (bod 653 a následující napadeného rozhodnutí), je nelogický, nesmyslný a nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jaký způsob obchodování považuje žalovaný na tomto trhu za obvyklý. Závěr žalovaného, že předmětné obchody z této praxe hrubě vybočovaly a byly vysvětlitelné pouze účastí na podvodu, jsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nemají oporu ve spise.
- 7) Žalobkyně společnost Balao před zahájením obchodní spolupráce řádně prověřila a až poté zadala do interního systému. V okamžiku rozšíření obchodní spolupráce i na B2B dodávky oprávněně považovala žalobkyně společnost Balao za prověřeného a spolehlivého obchodního partnera. Žalobkyně neměla obchodní důvod pro uzavření písemné obchodní smlouvy se společností Balao pro B2B dodávky zboží. Uzavírání ústních smluv bylo pro tento typ obchodů běžné, a to i z pohledu obchodních podmínek. V případě jiného druhu dodávek zboží – B2C dodávek zboží určeného pro e-shop – žalobkyně z obchodních důvodů písemné smlouvy uzavírala. To se vztahovalo i na dodavatele Balao, se kterým žalobkyně písemnou smlouvu pro B2C dodávky zboží uzavřela. Takto uzavřená písemná smlouva však žalobkyni nijak nepomohla odhalit, že společnost Balao se podle žalovaného účastnila daňového podvodu, do kterého údajně (z pohledu žalobkyně neprokázaně) zatáhla i žalobkyni. Obchody s mobilními telefony nebyly předmětem nyní doměřené DPH. Není pravda, že žalobkyně od společnosti Balao nakupovala výlučně mobilní telefony, které náhle nahradilo jiné ICT zboží. Žalobkyně přestala na jaře 2015 odebírat od dodavatele Balao mobilní telefony v rámci B2B obchodů z racionálních důvodů majících původ v situaci na trhu. Informaci o tom, kdy společnost Balao fyzicky disponovala se zbožím, nemohla žalobkyně v dané době vědět. Žalobkyně namítá, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) mohla reagovat pouze na okolnosti, které jí byly známy před uzavřením obchodu, tj. před přijetím objednávky dodavatelem. Žalobkyně tedy nemohla vědět, kdy společnost Balao obdržela zboží od svého dodavatele. Žalobkyně si s odběratelem dohodla platbu předem, což je u tohoto typu obchodů běžné. Následně žalobkyně

uhradila kupní cenu svému dodavateli, který dodal žalobkyni zboží, které žalobkyně dodala svému odběrateli. Tomu odpovídají i relevantní doklady přijaté a vydané žalobkyní nacházející se ve spise, které na sebe časově i logicky navazují. Z právního a obchodního pohledu postupovala žalobkyně také zcela běžným způsobem. Domněnka žalovaného, že prodávající musí se zbožím před jeho dalším prodejem fyzicky disponovat, nemá oporu v žádném právním předpisu. Např. v případě koupě automobilu je zcela běžné, že autorizovaný prodejce prodává automobil, který ještě nebyl ani vyroben. Běžně se také stává, že obchodník prodá zboží ještě dříve, než má zajištěného dodavatele. V tomto případě je nutné zdůraznit, že žalobkyně měla v době vystavení faktury svému odběrateli již zboží smluvně zajištěno. S ohledem na zcela běžnou rychlost předmětných obchodů docházelo k dodání zboží až následně. Tomu odpovídala i platba předem. Nebylo tak vůbec nestandardní, když žalobkyně zboží nakoupené od společnosti Balao obratem prodala svému odběrateli, přestože jí ještě nebylo dodáno.

- 8) Žalobkyně předně namítá, že ověření dodavatele VAPO není okolností prokazující vědomost žalobkyně, ale důvodem proto, zda žalobkyně přijala opatření, aby se vyhnula zatažení do daňového podvodu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí různá jím učiněná zjištění k dodavateli VAPO, přičemž není zcela zřejmé, co na jejich základě přesně dovozuje. Výsledkem je pak závěr, že „postup prověření společnosti VAPO nebyl adekvátní“. Žalovaný se však postupem prověření vůbec nezabývá, jeho závěr je tak nepřezkoumatelný. Žalobkyně před zahájením obchodní spolupráce s dodavatelem VAPO a odběrateli SIA, SOUVEN-AIR a INFINITY postupovala odůvodněně a s přiměřenou opatrností s ohledem na charakter obchodů. Žalobkyně posoudila obchodní rizika obchodní spolupráce, přičemž následný bezproblémový průběh předmětných obchodů prokazuje, že žalobkyně ve vyhodnocení obchodního rizika nepochybila. Není přitom pravda, že by nekontrolovala své odběratele. Žalovaný se však na tuto skutečnost žalobkyně nikdy neptal. Lze tak shrnout, že žalobkyně prokázala funkční interní systém prověřování obchodních partnerů. Společnost VAPO žalobkyně prověřila, přičemž se s jednatelem společnosti VAPO osobně setkala. K hlubšímu prověřování obchodních partnerů přitom žalobkyně neměla žádné konkrétní náznaky vzbuzující podezření, které by prověřování odůvodňovaly. Žalobkyně především namítá, že neuzavření písemné smlouvy není objektivní okolností, která by prokazovala vědomost žalobkyně. Uzavírání ústních smluv bylo pro tento typ obchodů běžné, a to i z pohledu obchodních podmínek. Ani pokud by žalobkyně postupovala tak, jak žalovaný uvádí, tj. pokud by uzavřela písemnou smlouvu, nezjistila by, že předmětné obchody jsou zasaženy údajným daňovým podvodem. Fakt, že maďarští odběratelé INFINITY a SOUVEN-AIR hradili kupní cenu zboží z polských bankovních účtů, není nestandardní, protože žalobkyně zboží na základě pokynů odběratelů fyzicky dodávala právě do Polska. Žalovaný bez jakéhokoliv vysvětlení nebo souvislostí porovnává odběratele INFINITY a SOUVEN-AIR s jinými zahraničními odběrateli, kteří žalobkyni hradili kupní cenu z bankovních účtů vedených v zemi svého sídla. Přitom v přehledu uvedeném v bodě 573 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí i B2C obchody nebo dodávky služeb. Žalovaný tak nijak nerozlišuje, o jaké typy obchodních partnerů šlo. Jiné typy obchodů s jinými obchodními partnery měly logicky jiné platební podmínky. Platba předem je zcela standardní obchodní podmínkou B2B obchodů. I svědek J. V. potvrdil, že jde o běžnou obchodní praxi B2B obchodů na trhu ICT zboží. Žalovaný nepředložil žádný důkazní prostředek, který by svědectví odborníka pana V.

vyvrátil. Skutečnost, že žalobkyně neprováděla platbu přesně v den splatnosti, nemůže být vůbec objektivní okolností, neboť z ní nelze nijak zjistit, zda se žalobkyně účastní obchodních transakcí zasazených daňovým podvodem. Žalobkyně hradila kupní cenu dodavateli VAPO, jakmile to bylo možné, protože platba předem byla podmínkou dodání zboží. Nedává tak smysl vyčkávat na den splatnosti. Naopak, rychlá platba dodavateli je logická a žádoucí. Pokud se žalobkyně někdy (ve 12 případech z 51) s platbou opozdila o pár dní, pak to odpovídá běžnému podnikatelskému životu. Žalovaný poukazuje na údajné nestandardní okolnosti tří dodávek od společnosti VAPO z celkového počtu 47, což opět dokládá listinami od společnosti Hellmann, které ale sám zpochybňuje, když k nim má ve vyhledávací části spisu (položka 60) založenou informaci Policie ČR ze dne 10. září 2018 poukazující na nekompletnost těchto listin (viz strana 20 zprávy o daňové kontrole). Tyto okolnosti mají spočívat v tom, že žalobkyně vystavila fakturu svému odběrateli dříve, než se zbožím disponovala. Jak bylo uvedeno výše, tato skutečnost odpovídá sjednaným obchodním podmínkám. Žalobce si s dodavatelem VAPO dohodl platbu předem. Tedy logicky nejdříve objednal zboží, následně společnost VAPO vystavila fakturu, kterou žalobce uhradil, a až nakonec došlo k dodání zboží. Pan R. realizoval pro žalobce obchody v celkovém objemu více než 2 mld. Kč. Pokud byly obchodní podmínky dodávek zboží od dodavatelů Balao a VAPO podobné, tak to bylo proto, že šlo o zcela běžné obchodní podmínky, které se na B2B trhu ICT zboží používají, jak vyplývá ze svědecké výpovědi pana V. Využití externího obchodního zástupce P. R. není objektivní okolností, neboť tato skutečnost neměla žádný vliv na průběh obchodů. Pan R. postupoval podle uzavřené smlouvy, tedy tak, jak žalobkyně očekávala. Zároveň podle nastavených pravidel spolupráce a podle stejného schvalovacího procesu. Žalobce se společností VAPO aktivně vyjednával o ceně jednotlivých dodávek. Zároveň žalobce zvažoval nabídky ICT zboží i od jiných dodavatelů. Např. nabídka od společnosti DOXA team z října 2016 týkající se sluchátek Beats a paměťových karet Xpandisk. Posuzování každého jednotlivého obchodního případu, resp. parametrů obchodů, přitom potvrdili také svědci T. P. a P. R. Žalobce namítá, že paměťové karty Xpandisk tvořily pouze jednu polovinu z předmětných obchodů. Kromě těchto paměťových karet obchodovala žalobkyně také s paměťovými kartami Sandisk a dalšími druhy ICT zboží, např. sluchátka, bezdrátové nabíječky na mobilní telefony, přenosné reproduktory, flash disky nebo ochranné obaly na tablety a mobilní telefony. Skutečnosti, které žalovaný k paměťovým kartám Xpandisk uvádí, se netýkají jiných druhů zboží, tudíž ani nemohou být objektivní okolností ve vztahu k obchodním případům s jiným druhem zboží. Žalovaný se tak dopustil nepřípustné paušalizace. V daňovém řízení tak bylo prokázáno, že žalobce obchodoval s paměťovými kartami Xpandisk, které se na relevantním ICT trhu obchodovaly, přičemž je žalobci nabízeli i další obchodníci. Žalobce si obchodované paměťové karty také standardně fyzicky prověřil, tj. namátkově i osobně vyzkoušela, když P. R. zboží také otestoval. Vzhledem k tomu, že vyzkoušené paměťové karty Xpandisk fungovaly zcela bezproblémově a ani odběratelé zboží nereklamovali, žalobce byl oprávněně přesvědčen, že paměťové karty Xpandisk mají deklarované vlastnosti, tj. kapacitu a rychlost, bez ohledu na jejich označení.

- 9) Žalobce doložil, že přijal veškerá opatření, která po něm mohla být v dané době s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně požadována. Okolnosti předmětných obchodů nevzbuzovaly v žalobkyni žádné pochybnosti, neboť byly standardní. Žalovaný ignoruje, že B2B obchody s ICT zbožím se řídí aktuální nabídkou

a poptávkou, která může být v průběhu času proměnlivá. Žalobce aktivně využíval tzv. B2B portály, aby byl do aktuální nabídky a poptávky zapojen. Na základě toho mu kontinuálně přicházela celá řada nabídek a poptávek. Některé z nich žalobce využil, jiné ne. Veškeré tyto skutečnosti žalobce v průběhu daňového řízení vysvětloval a prokazoval. Žalovaný však tyto skutečnosti ignoroval a odmítal, přitom nezískal jediný důkaz, který by je vyvracel.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a odkázal na napadené rozhodnutí a obsah správních spisů. Dále uvedl, že:

Ad 1) Právo stanovit daň neprekluovalo. Předložení toliko dvou daňových dokladů (týkajících se jednoho zdaňovacího období) a poskytnutí souvisejícího vysvětlení nelze považovat za úkon faktického zahájení daňové kontroly v neomezeném rozsahu za 21 (měsíčních) zdaňovacích období. Z jednotlivých dožádání, protokolů a emailových zpráv nelze dovodit překročení mantinelů vyhledávací činnosti. Rozsah požadovaných písemností a údajů v rámci řádně zahájené daňové kontroly byl nesouměrně vyšší. Žalovaný považuje odkaz žalobce na rozsudek NSS ve věci JUSDA Europe za zcela nepřijatelný, neboť v tomto případě nebyla zjevná meritorní shoda mezi skutečnostmi, které správce daně soustavně a opakovaně zjišťoval před formálním zahájením daňové kontroly, a předmětem daňové kontroly. E-mail odeslaný dne 18. 2. 2016 žalobci plnil zcela nepochybně toliko roli primárního pro-klientského prostředku neformální komunikace ve věci odlišné od merita předmětné daňové kontroly. Žalobce dále dovozuje začátek běhu lhůty pro stanovení daně u období květen 2017 a červen 2017 ještě před začátkem těchto zdaňovacích období.

Ad 2) Žalobce byl s doplněním odvolacího řízení řádně seznámen dne 24. 1. 2022, přičemž žalobci byla nejprve stanovena maximální zákonná lhůta v délce 15 dnů. Žalobce na uvedené seznámení reagoval dvěma žádostmi o prodloužení lhůty, o kterých žalovaný rozhodl dvěma rozhodnutími, přičemž prvním rozhodnutím o prodloužení lhůty bylo rozhodnuto, že se lhůta prodlužuje do 7. 3. 2022, a druhým rozhodnutím o prodloužení lhůty bylo rozhodnuto, že se již jednou prodloužená lhůta navíc prodlužuje do 14. 3. 2022. V konečném součtu tak žalobce disponoval lhůtou v celkové délce 49 dnů. V rámci této lhůty žalobce navíc využil svého práva a realizoval dvoje nahlížení do spisového materiálu, a zároveň reagoval na předmětné seznámení dne 14. 3. 2022 svým vyjádřením. Podstatou doplnění odvolacího řízení tak nebylo získání nových důkazních prostředků, nýbrž zpřesnění hodnocení stávajících důkazních prostředků, které bylo žalobci sděleno prostřednictvím seznámení ze dne 20. 1. 2022, a to vše s důrazem na přehlednost, aby žalobce v rámci vědomostního testu jednoznačně věděl, jaké objektivní okolnosti jsou mu kladeny k tíži ve vztahu k dodavateli VAPO a Balao. Argumentace žalobce ke změně právní formy zavinění je rovněž nedůvodná, neboť rozlišení formy vědomosti o podvodu z praktického hlediska není podstatné. Žalobce byl již v průběhu daňové kontroly vyzván k doložení konkrétních přijatých opatření a k tomu, že tato opatření skutečně přijal a dodržoval.

Ad 3) Dokazování bylo vedeno zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, pokud nebyl proveden některý z navrhovaných důkazů, bylo toto řádně odůvodněno (srov. např. bod [745] napadeného rozhodnutí). Své tvrzení o tom, že hodnocení

svědeckých výpovědí byly žalovaným vytrženy z kontextu, žalobce ničím nedokládá. Žalobcem namítaným nepřezkoumatelným hodnocením důkazů se žalovaný zabýval v bodech [697] a násl. rozhodnutí o odvolání. K návrhu na opakovaný výslech svědka P. R. žalovaný uvedl, že označení paměťových karet bylo matoucí, nicméně žalovaný neměl pochybnosti o samotných vlastnostech těchto karet. Správce daně i žalovaný nezpochybnili ani namátkové ověřování, proto by svědecká výpověď k této otázce byla jednoznačně nadbytečná.

Ad 4) K nepřehlednosti spisového materiálu žalovaný podotkl, že některé písemnosti se ve spisu vyskytují vícekrát z důvodu přehlednosti, příp. byly vytisknuty z CD a DVD pro případ zničení těchto nosičů. K dokumentaci od Policie ČR žalovaný sdělil, že odpověď od Policie ČR byla nesprávně zařazena ve vyhledávací části, nicméně během odvolacího řízení byla tato žalobci zpřístupněna v rámci nahlížení do spisu. Tato skutečnost je však bez vlivu na zákonnost rozhodnutí o odvolání, když navíc závěry žalovaného nejsou postaveny na obsahu předmětné odpovědi od Policie ČR, ale mj. na samotných podkladech zaslaných policejním orgánem, které byly ve veřejné části spisu zařazeny.

Ad 5) K námitce vůči stanovenému penále žalovaný odkázal na bod 757, resp. v bod 651 napadeného rozhodnutí, ze kterých je zřejmé, že správce daně nemohl před zahájením daňové kontroly učinit předběžné závěry (či důvodné domněnky) o tom, že daň bude žalobci doměřena, neboť žalobci byla poskytnuta možnost „vyvinut se“ z účasti na podvodu teprve v průběhu daňové kontroly. Nadto v daném případě byla před formálním zahájením daňové kontroly ze strany příslušných finančních úřadu prováděna pouze vyhledávací činnost sloužící k „mapování terénu“ před samotným zahájením komplexního prověřování v rámci daňové kontroly.

Ad 6) Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, proč je vyloučeno, aby předmětné obchody žalobce bylo možno považovat za obvyklé. K tomu odkázal zejména na popis jednotlivých řetězců, způsob navázání spolupráce se společnostmi, průběh obchodování v případě storna objednávek a popis objektivních okolností v napadeném rozhodnutí. Žalovaný k uvedenému připomíná, že význam tzv. objektivních okolností tkví v jejich komplexnosti, ačkoliv tyto skutečnosti samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce věděl nebo minimálně vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný se rovněž v rámci hodnocení objektivních okolností dostatečně zabýval standardností obchodování žalobce. K námitce, že žalovaný nesprávně porovnává předmětné obchody s maloobchodem, žalovaný zdůraznil, že žalobce byl součástí neměnného rigidního obchodního modelu.

Ad 7) K objektivním okolnostem stran dodavatele Balao žalovaný uvedl, že nedostatečné ověření společnosti Balao, která nesplňovala téměř žádná žalobcova kritéria pro výběr obchodních partnerů, je objektivní okolností. Zapojil-li se žalobce na zcela nové úrovni do pro něj dosud okrajového prostředí (mezistátních B2B obchodů), měl těmto B2B činnostem v rámci aktivity import-export (tuzemskému pořizování zboží a jeho okamžitému dodávání do jiných členských států) věnovat zvýšenou pozornost. Žalobce svou argumentací *de facto* přiznává, že na prověřování dodavatele Balao rezignoval. Z obchodní historie si měl povšimnout varovných signálů, zejména s ohledem na změnu obchodovaného sortimentu a schopnosti dodávat velkokapacitní dodávky zboží. V rámci obchodů B2C měl žalobce se společností Balao uzavřenou

podrobnou písemnou rámcovou kupní smlouvu, přičemž ta v rámci obchodů B2B absentovala. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobce se svými významnými dodavateli písemné smlouvy uzavíral, avšak s dodavateli Balao a VAPO (ač tito na rozdíl od ostatních významných dodavatelů neměli relevantní podnikatelskou historii) písemné B2B smlouvy neuzavřel. Ze strany žalobce se tak jednalo o odchýlení od jeho standardního jednání. Tvrzení žalobce, že uzavírání pouze ústních smluv bylo pro dodávky B2B běžné, je pak v příkrém rozporu s výpovědí externího kontraktora P. R., dle kterého byly z pohledu exportních aktivit pro žalobce (krom společnosti VAPO) důležité též společnosti AT Computers a eD Systém. Obě tyto společnosti přitom žalovaný uvedl jako dodavatele, s nimiž žalobce písemné obchodní smlouvy uzavřel. V rámci posuzování objektivních okolností je na místě posuzovat i okolnosti z historie obchodního vztahu (tj. zejména výše uvedené náhlé ukončení obchodování mobilních telefonů Apple v lednu 2015). Žalovaný popsal, proč šetřená transakce (2 000 ks pevných paměťových disků) vykazuje nestandardní skutečnosti, tj. zásadní časový nesoulad fakturace a faktické dodání zboží. Žalobce neměl zboží ve své fyzické dispozici, ta byla delegována na sklad Hellmann.

Ad 8) K objektivním okolnostem stran dodavatele VAPO, žalovaný zdůraznil, že tato společnost nebyla stabilním subjektem působícím dlouhodobě na trhu v segmentu elektroniky a nebyla ve svém oboru známa. Z veřejně dostupných účetních výkazů vyplývalo, že neměla žádné zaměstnance a v podstatě ani žádná dlouhodobá aktiva. Žalobce přesto v rámci první transakce přijal zboží fakturované ve výši 6 707 576 Kč. Vystavením této jediné faktury dosáhla společnost VAPO třicetinasobného zvýšení svého ročního obrátu oproti roku 2013. Žalobce se nevěnoval otázce ověřování odběratelů. P. R. se plně spolehl na zcela obecné údaje o společnosti VAPO, přičemž reference o této společnosti mu podal pouze sám její jednatel Jakub Vaněk, nikoli objektivní zdroj nezávislých referencí. Rovněž v tomto případě žalobce rezignoval na uzavření písemné rámcové smlouvy, ačkoli u jiných takto učinil. K námitce, že odběratelé INFINITY a SOUVEN-AIR hradily peníze z polských účtů, protože měly své zákazníky v Polsku, žalovaný uvedl, že odběratel INFINITY zasílal finanční prostředky z kyperského a lotyšského bankovního účtu. Žalobce věděl o tom, že jeho dodavatel VAPO nemá zboží k dispozici, jelikož ke dni vystavení daňových dokladů se stejným datem uskutečnění zdanitelného plnění nedostal žádné zboží (nemohl s ním manipulovat ani jako vlastník). Z dokumentace k této zásilce vyplývá, že se zboží do dispozice žalobce dostalo později (o 3 až 16 dní později), i přesto bylo prodáno odběrateli INFINITY. Žalobce měl rozpoznat, že se v případě pořizování zboží od společnosti VAPO pohybuje ve stejném obchodním modelu, ve kterém působil i v případě velkoobchodního odebírání zboží od společnosti Balao, který ovšem z „neznámých důvodů“ přestal zboží dodávat žalobci. Žalobce se snaží navodit dojem stálých a dlouhodobých obchodních partnerů (Balao a VAPO), přesto během celého daňového řízení (ani nyní) nebyl žalobce schopen relevantním způsobem uvést, proč přestal v rámci B2B obchodů spolupracovat se společností Balao, resp. proč se zrovna v tomto okamžiku ihned objevila společnost VAPO. Tuzemská společnost VAPO dokázala žalobci sehnat (dodat) téměř všechno zboží, co poptávali u žalobce tři různí odběratelé ze dvou různých členských zemí Evropské unie. nebyly všechny nabídky zrealizovány a dle kterých docházelo k vyjednávání o ceně (k čemuž žalobce přikládá e-mailovou korespondenci), žalovaný odkazuje na bod 670 napadeného rozhodnutí,

přičemž zejména uvádí, že pro podvody na DPH je příznačné, že musí docházet k fyzickým transakcím se zbožím, tedy zboží musí být logisticky dopravováno, skladováno atp. Pokud se tedy zboží v distribučním řetězci „někde zaseklo“ a skrze to byl dohodnutý obchod žalobce stornován, nelze to apriori považovat za důkaz toho, že daná transakce nemohla být spojena s daňovým podvodem. Žalobce převážně obchodoval v rámci B2B obchodů s paměťovými kartami značky Xpandisk o vysokých kapacitách (256 GB a 512 GB), které se běžně v jeho e-shopu neprodávaly. Tyto obchody měly v žalobci minimálně vzbudit pochybnosti stran předmětných transakcí. K tvrzení, že žalobci toto zboží nabízely i jiné tuzemské společnosti, žalovaný konstatoval, že žalobcem odkazované nabídky nemohou být důkazem o uskutečnění obchodní transakce, a už vůbec ne o tom, že se běžně s touto komoditou v tuzemsku obchodovalo, zvláště v situaci, kdy sám žalobce věděl, že vysokopaměťové karty značky Xpandisk byly určeny pro polský trh.

Ad 9) Žalovaný se otázkou opatření přijatých k zamezení účasti žalobce na podvodu na DPH zabýval zejména v bodech 614 až 623 napadeného rozhodnutí. Výčet přijatých opatření (např. zda společnost existuje, zda je registrována k DPH, zda není nespolehlivým plátcem apod.) představuje toliko základní prověření uvedených společností, nikoliv opatření běžně uvažujícího obchodníka sloužící k zabránění účasti na podvodném řetězci. Absenci písemných kupních rámcových smluv žalobce „suploval“ objednávkami, které předložil správci daně. Ohledně těchto objednávek správce daně na str. 74 zprávy o daňové kontrole identifikoval indicie, které svědčí tomu, že byly vytvořeny ex post. Jednou z těchto indicií je, že jako adresa žalobce je na nich uvedena adresa sídla žalobce, které bylo do obchodního rejstříku zapsáno teprve dne 29. 4. 2018, tedy téměř rok po skončení posledního šetřeného zdaňovacího období. Na objednávkách, které se váží ke „klidovým“ dodávkám, je pak nesprávně uvedena informace o dopravě zboží (dle objednávek přeprava společností DPD do skladu žalobce; zboží však bylo fakticky dodáno pouze jeho „uvolněním“ v externím skladu společnosti Hellmann).

IV. Další podání žalobce a žalovaného

5. V rámci repliky ze dne 22. 11. 2022 žalobce namítl, že správce daně v rámci e-mailové komunikaci nežádal jen o předložení dvou daňových dokladů. Požadoval po žalobkyni doložení faktur a veškerých dalších dokladů k obchodním případům s dodavatelem VAPO, včetně dokladů o přepravě, skladové evidenci, smluvní dokumentaci. Dále správce daně požadoval podrobné vysvětlení průběhu obchodní spolupráce se společností VAPO. Konkrétně informace o druhu zboží, způsobu dopravy zboží, osobě zajišťující přepravu, místu dodání zboží, osobě zboží přejímající, způsobu uzavření obchodu, způsobu navázání obchodní spolupráce, osobách jednajících za žalobkyni a dodavatele, jiných dodavatelích žalobkyně dodávajících paměťové karty Xpandisk, skladových zásobách Xpandisků včetně předložení seznamu sériových čísel prodaných disků a seznamu odběratelů tohoto zboží. Následně správce daně vznesl další dotaz stran nájemní nebo jiné smlouvy s logistickou společností Hellmann, navázání obchodní spolupráce s odběratelem zboží a charakteru této obchodní spolupráce, dokladů vztahujících se k prodeji zboží (faktury, dodací listy, doklady o přepravě) a způsobu úhrady kupní ceny při nákupu a prodeji paměťových karet Xpandisk. Závěry žalovaného o vědomé účasti žalobce na podvodu byly žalobcem vyvráceny. Společnost Balao dodávala žalobkyni ICT zboží pro účely maloobchodního prodeje v e-shopu, a to ještě před B2B obchody, k čemuž měl žalovaný přihlídnout. Svědkyně K. M.,

finanční ředitelka a zaměstnankyně žalobkyně, potvrdila, že kontrola společnosti VAPO byla provedena standardním způsobem a že opakovaná kontrola byla provedena přímo její osobou i formou osobního setkání. Předmětem kontrolovaných dodávek od společnosti Balao ani od společnosti VAPO nebyly mobilní telefony, tudíž závěr správce daně o obchodování s rizikovou komoditou není správný. Závěr žalovaného, že by celkově veškeré ICT zboží obchodované se společnostmi Balao a VAPO bylo rizikové, není podložen žádnými důkazními prostředky. Závěr žalovaného o neobvyklosti absence písemné smlouvy, resp. uzavření smlouvy dálkovým způsobem, je v přímém rozporu s provedeným dokazováním, tj. sdělením svědka J. V. Platba předem svědčí o náležité péči žalobkyně, neboť žalobkyně touto podmínkou řídila svá obchodní rizika. Domnělé nesrovnalosti v datech pořízení zboží a následného prodeje se týkaly pouze malého zlomku z posuzovaných transakcí na jejichž základě nemohla žalobkyně usuzovat, že veškeré dodávky od společnosti Balao a VAPO jsou zasaženy údajným daňovým podvodem. Dále žalobce zopakoval žalobní námitky a odkázal zejména na rozhodnutí NSS ze dne 7. 10. 2022, sp. zn. 5 Afs 55/2020, ve věci Internet Mall, a.s.

6. Žalovaný podal k této replice dne 30. 1. 2023 vyjádření, ve kterém zdůraznil, že postup správce daně před zahájením daňové kontroly byl vyvolaný na základě dožadování týkajícího se nalézacího řízení u jiného daňového subjektu, nikoli z důvodu prověření daňové povinnosti žalobce. Co se týče odkazu žalobce na rozsudek NSS ve věci Internet Mall, a.s., žalovaný uvedl, že skutková množina uvedeného rozsudku ve vztahu k objektivním okolnostem se zásadním způsobem liší od nyní projednávané věci. Žalovaný dále setrval na své předešlé argumentaci, kterou částečně zopakoval.
7. Žalobce v rámci přípisu „Doplnění argumentace“ ze dne 1. 7. 2024 opětovně zopakoval žalobní argumentaci, tuto shrnul a zdůraznil odkaz na rozsudek NSS ve věci Internet Mall, a.s.
8. Krajský soud již ve věci samé rozhodl rozsudkem ze dne 16. 7. 2024, č. j. 25 Af 14/2022-272, kdy napadené rozhodnutí výrokem I. částečně zrušil ve výroku I. napadeného rozhodnutí, v tomto rozsahu vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a výrokem II. žalobu ve zbývající části zamítl. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 6. 3. 2025, č. j. 10 Afs 214/2024-85 (dále jen „kasační rozsudek“) zrušil rozsudek zdejšího soudu ve výroku I. a v tomto rozsahu věc vrátil soudu k dalšímu řízení.

V. Právní posouzení

9. Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu, v němž mu byla věc vrácena kasačním soudem, a v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není ani ve zbývající části důvodná.
10. Výrok o zamítnutí části žaloby a závěry krajského soudu k procesním námitkám a účasti žalobce na podvodných řetězcích týkajících se obchodů se společnostmi VAPO v kasačním přezkumu obstály. Zdejší soud opakuje, že shledal tyto námitky lichými z následujících důvodů.
11. Předně se soud zabýval namítanou prekluzí práva stanovit daň **ad 1)**. Podle žalobce byly žalovaným překročeny meze vyhledávací činnosti, a to již e-mailovou zprávou ze dne 18. 2. 2016. K tomu žalobce odkázal na další emailové zprávy, protokoly o ústním jednání

ze dne 7. 4. 2016 a dne 14. 4. 2016, protokoly o místním šetření ze dne 8. 11. 2016 a dne 23. 11. 2017. Z dožádání ze dne 7. 2. 2018 a dne 16. 4. 2018 podle žalobce plyne, že správce daně hodnotil důkazní prostředky před zahájením daňové kontroly.

12. Ze spisu vyplynulo, že Finanční úřad pro Středočeský kraj dne 18. 2. 2016 žalobci formou e-mailové zprávy oznámil úmysl provést u něj místní šetření. Tento postup byl vyvolaný na základě dožádání týkajícího se nalézacího řízení u společnosti VAPO, nikoliv z důvodu prověření daňové povinnosti žalobce. Předmětný úkon dožádaný správcem daně provedl dne 7. 4. 2016. Obsahem jednání byly skutečnosti týkající se toliko dvou daňových dokladů (č. 20150058 a č. 20150059 oba ze dne 20. 7. 2015). V rámci ústního jednání žalobce ke dvěma obchodním případům popsaným na daňových dokladech č. 20150058 a 20150059 podal vysvětlení zachycené v protokolu ze 7. 4. 2016. Při následném ústním jednání 14. 4. 2016 zodpověděl žalobce jedinou doplňující otázku stran způsobu dopravy v případě dvou uvedených obchodních případů.
13. Žalobce sám uvedl, že dotazy tehdejšího správce daně v kontextu následného postupu (dožádaného) správce daně pak celkově nasvědčují tomu, že tehdejší správce daně měl již na počátku roku 2016 podezření, že se společnost VAPO účastní podvodné dodavatelsko-odběratelské struktury. Tomuto závěru lze přisvědčit, postup správce daně byl zaměřen na prověření daňových povinností jeho dodavatele, zároveň je však logické, že se zjišťované skutečnosti prolínaly se skutečnostmi zjištěnými při daňové kontrole žalobce. Toliko z tohoto postupu však nelze dovodit překročení mezí vyhledávací činnosti, jak tvrdí žalobce.
14. Soud připomíná, že při hodnocení důkazů „[j]e třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit. Teprve posléze jednotlivě a v souhrnu provedené důkazy zhodnotit“ (BAXA, J. a spol.: Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, komentář k § 92.), tato situace ovšem v nyní řešeném případě nenastala. Správce daně v rámci předmětných dožádání uvedl, že „zjistil skutečnosti nasvědčující možnému zapojení žalobce do podvodných dodavatelsko-odběratelských struktur“. Soud nesouhlasí s žalobcem, že by z této formulace byl zjevný onen komplexní myšlenkový proces hodnocení důkazů, který by měl správce daně činit pouze v rámci daňové kontroly. Z uvedeného je naopak zjevné, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti shromáždil množství indicií, které nasvědčují, nikoli prokazují, že se žalobce účastnil podvodného jednání, a následně u něj zahájil daňovou kontrolu. K tomu lze dále odkázat na závěry NSS, který v rozsudku ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32, uvedl, že: „(P)odklady získané při místním šetření musí správce daně již z povahy věci nějakým způsobem vyhodnotit – v opačném případě by jejich shromažďování postrádalo smysl. Takové hodnocení podkladů nepředstavuje dokazování provedené bez vědomí daňového subjektu a mimo jeho sféru, ale spíše pouhý myšlenkový postup správce daně, který je nedílnou součástí vyhledávací činnosti (...).“ Z uvedených dokumentů nevyplývá, že by správce daně před zahájením daňové kontroly prováděl komplexní hodnocení důkazů a materiálně tak prováděl procesy vyhrazené toliko kontrole.
15. Podle zdejšího soudu bylo množství požadovaných podkladů přiměřené rozsáhlosti prověřovaných skutečností, tj. zejména daňových povinností společnosti VAPO. Skutečnost, že v tomto případě nebyly excesivně překročeny meze vyhledávací činnosti, vyplývá i z nepoměrně vyššího množství podkladů, které správce daně po žalobci požadoval

po zahájení daňové kontroly (kompletní evidence pro účely DPH za předmětná zdaňovací období, hlavní knihy, obrátové předvahy, knihy přijatých faktur, vnitropodnikové směrnice atd.). Ke znázornění rozsáhlosti skutečností zjišťovaných po zahájení daňové kontroly lze odkázat také např. na výzvy k předložení důkazních prostředků ze dne 23. 4. 2018, 24. 5. 2018, 10. 10. 2018 a 18. 12. 2018 (vydané po zahájení daňové kontroly) nebo žádost žalobce o prodloužení lhůty pro předložení důkazních prostředků ze dne 7. 5. 2018 (pro značný rozsah požadovaných dokumentů).

16. Žalobní námitku stran prekluze tedy shledal nedůvodnou. V podrobnostech lze odkázat rovněž na body 27 až 34 kasačního rozsudku.
17. V rámci námitky **ad 2)**, tedy porušení zásady dvojinstančnosti, žalobce obecně namítá, že v důsledku změny právní kvalifikace zavinění neměl možnost předložit vlastní důkazní prostředky a vyjádřit se k hodnocení provedenému žalovaným. Žalobce však ani v soudním řízení nekonkretizoval, jaké důkazní prostředky nad rámec rozsáhlého spisového materiálu by ve svůj prospěch mohl předložit. Žalobce dále tvrdí, že poskytnutá lhůta k vyjádření se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi (změnou právní kvalifikace) byla příliš krátká. Konkrétní argumentaci, kterou by uplatnil v případě poskytnutí delší lhůty, však v rámci žalobních bodů nenabízí. Zdejšímu soudu tudíž není zřejmé, jakým způsobem byl žalobce dotčen na svých právech, neboť veškerou (nosnou) žalobní argumentaci a důkazní návrhy již vznesl v průběhu daňového řízení. Ze spisů vyplynulo, že žalobce byl již v průběhu daňového řízení vyzván (výzvou ze dne 5. 12. 2019) k doložení opatření, která přijal, aby vyloučil svou účast na podvodném jednání. Žalobce měl tedy možnost okolnosti nasvědčující vědomému zapojení žalobce do podvodu, shromážděné správcem daně, vyvrátit. Skutečnost, že z těchto okolností správce daně dovodil úmyslnou účast žalobce na podvodném jednání, zatímco žalovaný nedbalostní, je tedy v tomto případě bez významu. Žalobce dále obecně namítá, že žalovaný nevedl s žalobcem dialog, ale konkrétně namítá pouze neprovedení opakované svědecké výpovědi P. R. (k tomu viz níže ad 3). Žalobní námitka je proto nedůvodná (srov. body 35-36 kasačního rozsudku).
18. K námitce **ad 3)** zdejší soud konstatuje, že žalobci není k tíži kladeno, že svědci R., P., P. a M., vypovídali v jeho neprospěch. Naopak žalovaný sám v napadeném rozhodnutí konstatoval, že tito svědci uvedli, že by vědomě nepovolili obchod, který by vykazoval parametry podvodného jednání (viz bod 620 napadeného rozhodnutí). Za situace, kdy si žádný z těchto svědků nedokáže rozpomenout na způsob ověření dodavatelů, však nelze jejich výpověď vyložit ani žalobci ku prospěchu. K obecně namítané nepřezkoumatelnosti hodnocení důkazních prostředků a jejich účelovému pomíjení zdejší soud zcela odkazuje na body 697 a násl. napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný s touto námitkou vypořádal zcela dostatečně. K námitce neprovedení opakované svědecké výpovědi P. R. zdejší soud poukazuje na skutečnost, že žalobce tento navrhl z důvodu odstranění pochybností o označení pevných disků a způsobu kontroly ICT zboží. Ani jedna z těchto okolností není věcným důvodem pro závěr o vědomé účasti žalobce na podvodném jednání (přestože žalovaný toto označení kritizoval). O samotných vlastnostech pevných disků mezi stranami není sporu. Za této situace soud aprobejuje závěr žalovaného o nadbytečnosti této výpovědi (viz bod 745 napadeného rozhodnutí). Zdejší soud neshledal pochybení žalovaného ani v rámci hodnocení výpovědi svědka J. V. Žalovaný v bodě 673 popsal, že svědek přisvědčil závěru o standardnosti uzavírání i neuzavírání smluv na B2B trhu, resp. standardnosti jakýchkoliv dalších podmínek. Žalovaný však v rámci tohoto bodu žalobci vytkl, že se svými významnými dodavateli písemně smlouvy uzavíral, avšak s dodavateli

Balao a VAPO (ač tito na rozdíl od ostatních významných dodavatelů neměli relevantní podnikatelskou historii) písemné B2B smlouvy neuzavřel. Rovněž i tato námitka je proto nedůvodná (srov. body 37-39 kasačního rozsudku).

19. Pokud se týče námitky nestandardního vedení daňového spisu **ad 4)**, neshledává soud v rámci obecné části námitky žádné dotčení žalobce na jeho právech. Pokud konkrétně žalobce namítá, že neměl k dispozici výzvu správce daně adresovanou Policii ČR ze dne 3. 9. 2018 a navazující odpověď Policie ČR správci daně ze dne 10. 9. 2018, ani u této námitky zdejší soud neshledal pochybení s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ze spisu plyne, že závěry žalovaného na obsahu těchto dokumentů vystaveny nejsou a žalobce rovněž nekonkretizuje, jaké konkrétní závěry by se o tyto dokumenty měly opírat. Žalobce také nic nenabízí vůči argumentaci žalovaného, že tyto dokumenty v průběhu odvolacího řízení zpřístupnil a žalobce měl možnost tyto prostudovat v rámci nahlížení do spisu. Žalobní námitka je tak nedůvodná (srov. body 40-42 kasačního rozsudku).
20. V rámci námitky **ad 5)** žalobce namítá, že správce daně nevydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu a penále tak bylo doměřeno nezákonně.
21. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.
22. Tato námitka již byla žalovaným důsledně vypořádána v rámci bodů 757 a 651 napadeného rozhodnutí, zdejší soud na ni proto odkazuje. Správce daně nemohl před zahájením daňové kontroly učinit předběžné závěry (či důvodné domněnky) o tom, že daň bude žalobci doměřena, neboť žalobci byla poskytnuta možnost vyvinut se z účasti na podvodu teprve v průběhu daňové kontroly. Tomuto závěru lze přisvědčit i s ohledem na rozsáhlost podkladů a zkoumaných plnění nelze souhlasit s žalobcem. Námitka je proto nedůvodná (srov. body 43-46 kasačního rozsudku).
23. K obecné námitce **ad 6)** zdejší soud k problematice podvodů na dani předně uvádí, že stěžejní pro otázku odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (úniku), je zásada zákazu daňových úniků (zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem) zdůrazňovaná v judikatuře SDEU (srov. rozsudky ve věci *Kittel a Recolta Recycling* či ve věci *Glencore Agriculture Hungary* a v nich citovaná judikatura). V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, sp. zn. C-596/21, SDEU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen „*v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním*“ (bod 17). V daném případě byla daňová ztráta nižší než nárokovaný odpočet dokonce již od počátku provedení podvodných transakcí, přesto SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „*pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby*

povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40).

24. Zdejší soud se nezabýval indiciemi o existenci podvodů, neboť vůči těmto závěrům žalovaného nesměřují žádné žalobní námitky. Z tohoto důvodu zdejší soud zcela odkazuje na závěry žalovaného, který se v bodech 61 a násl. zabýval nestandardními okolnostmi předmětných obchodů, které společně se zjištěným narušením neutrality daně vedou k závěru o existenci podvodů na DPH.
25. Pokud jde o žalobcovo zapojení do podvodného řetězce, resp. jeho vědomost o podvodu, správce daně a poté i žalovaný se rozsáhle, podrobně a podloženě věnovali jednotlivým skutečnostem, na nichž vystavěli závěry o účasti žalobce na podvodném řetězci. Každá jednotlivá okolnost je samostatně nezpůsobitelná doložit vědomou účast žalobce na daňovém podvodu, neboť se mnohdy jedná o zavedenou obchodní praxi, která je mezi obdobnými subjekty v běžném obchodním styku standardní, avšak tyto okolnosti je nutno hodnotit také v celkovém souhrnu. Obdobně se vyjádřil např. NSS v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, který uvedl: *„Ve vztahu ke zmíněným skutkovým okolnostem je třeba poznamenat, že pokud by je soud vnímal izolovaně, žádná z nich by pravděpodobně sama o sobě nemohla odůvodnit závěr, že žalobkyně (při zachování spravedlivě požadovatelné míry obezřetnosti) mohla o podvodném charakteru transakcí vědět. Uvedené skutečnosti je však při posuzování třeba hodnotit synteticky; právě ve svém celku totiž představují takový souhrn neobvyklých skutečností, který by u náležitě obezřetné obchodní společnosti, která provozuje ekonomickou činnost obvyklým způsobem, již měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu řetězce realizovaných transakcí. V takových situacích je namíste minimálně vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera ze strany daňového subjektu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017-60). Tím vyšší obezřetnost bude namíste v případě obchodování s komoditami, které jsou ve vztahu k daňovým podvodům.“*
26. Na daný případ taktéž dopadají právní závěry učiněné v rozsudku NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014–59, podle nichž *„Daňový subjekt má obecnou povinnost učinit přiměřená opatření k zamezení podvodům na dani z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, v jakém hospodářském odvětví působí, jak se v něm chovají jiné subjekty nebo zda se v tomto odvětví takové podvody již vyskytly, či nikoli (k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty (k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).“*
27. K otázce přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, soud rovněž odkazuje na dlouhodobou a konstantní judikaturu NSS (srov. rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71): *„Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitě – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího*

nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. (...) Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (...).“ Zároveň soud připomíná, že případné mezery v odůvodnění správného rozhodnutí je nutno hodnotit v kontextu rozhodnutí orgánů obou stupňů, neboť tyto se mohou vzájemně doplňovat a tvoří z pohledu soudního přezkumu jeden celek.

28. Pokud jde o žalobcovo zapojení do podvodného řetězce a jeho vědomost o podvodu, správce daně a poté i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí se věnovali rozsáhle, podrobně a podloženě jednotlivým skutečnostem, na nichž vystavěli závěry o podvodném řetězci a účasti žalobce v něm. Žalobce v žalobě zpochybňuje především nestandardnost jednotlivých skutečností a uvádí, že se jedná o běžnou obchodní praxi. Krajský soud přisvědčuje žalobci, že každá jednotlivá okolnost je samostatně nezpůsobitelná doložit jeho vědomou účast na daňovém podvodu, neboť se mnohdy jedná o zavedenou obchodní praxi, která je mezi obdobnými subjekty v běžném obchodním styku standardní, avšak tyto okolnosti je nutno hodnotit také v celkovém souhrnu. V rámci napadeného rozhodnutí žalovaný popsal identifikované nestandardní okolnosti svědčící o nedbalostním zapojení žalobce do podvodných transakcí k dodavateli Balao (body 501-548) a k dodavateli VAPO (body 549-612). Dále shrnul, že opatření, přijatá žalobcem, nebyla dostatečná a způsobilá vyvrátit závěr o nedbalostním zapojení žalobce do podvodných transakcí (body 613-624). Žalobní argumentace **ad 6)** je proto s ohledem na výše citovanou judikaturu a zjištění ze spisu nedůvodná.
29. K námitce **ad 8)**, tedy objektivním okolnostem stran obchodů s dodavatelem VAPO, krajský soud uvádí následující.
30. Žalovaný mezi objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do podvodných transakcí v rámci obchodů se společností VAPO zařadil skutečnost, že žalobce prováděl velkoobchodní B2B vysoko objemové obchody s ICT zbožím. Dále skutečnost, že žalobce nedostatečně ověřil své přímé obchodní partnery, tj. dodavatele i odběratele. Tyto společnosti nesplňovaly vnitropodniková kritéria žalobce pro obchodní partnery (nové, nestabilní na trhu, neznámé, nestandardní chování). Rovněž byl nestandardním způsobem, jakým žalobce navázal obchodní spolupráci se společností VAPO, kdy dne 16. 6. 2015 P. R. kontaktoval e-mailovou zprávou Jakub Vaněk, jednatel společnosti VAPO. První obchody s dodavatelem VAPO proběhly až od 20. 7. 2015, tj. s dostatečným časovým rozestupem k prověření této společnosti, která t. č. měla založena v obchodním rejstříku účetní závěrku za rok 2012, ze které je zřejmé, že tato společnost nevykonávala v roce 2012 žádnou činnost a účetní závěrku za rok 2013, ve které jsou uvedeny tržby ve výši 218 000 Kč. Zároveň je z ní zjevné, že tato společnost byla bez zaměstnanců. První zakázka s žalobcem byla fakturována ve výši 6 707 576 Kč. Následně i v průběhu obchodování mohl žalobce z účetní závěrky za rok 2015 zjistit, že 98,5 % tržeb za rok 2015 činí VAPO pouze s ním. Žádný ze zaměstnanců žalobci si na prověření a zadání společnosti VAPO do systému žalobce konkrétně nevzpomíná. Svědek P. R. k prověření společnosti VAPO uvedl, že se s jednatelem Vaňkem osobně sešel, přičemž ten na něj měl působit organizovaně a důvěryhodně. Jednatel Vaněk měl popsat obchodní historii VAPO a její obchodní zkušenosti, ale tyto ničím nedoložil. P. R. následně navázal obchodní spolupráci se zahraničními odběrateli, kteří jej měli kontaktovat skrze e-mail, v rámci jejich prověření se spolehl na údaje poskytnuté online, tj. doklad o registraci k dani, výpisy z obchodních rejstříků, utility bill a fotografie z kanceláře. Žalobce si nesjednal písemné rámcové smlouvy se svými přímými obchodními partnery. Odběratelé zasílali žalobci finanční prostředky

z kyperského, polského a lotyšského bankovního účtu. Žalobce deklaroval dodání zboží (resp. prodej) svému odběrateli, přitom ale zboží neměl fakticky k dispozici a nemohl jej proto ani logicky prodat a deklarovat určitý termín dodání. Dodavatel VAPO byl schopný dodat právě to zboží, pro které se žalobkyni podařilo najít odběratele. Žalobce deklaroval dodání zboží (resp. prodej) svému odběrateli, ale zboží neměl fakticky k dispozici a nemohl jej tak prodat a deklarovat určitý termín dodání. Podobnost obchodního modelu jako při obchodování s dodavatelem Balao. Výjimečnost obchodované komodity, tj. paměťové karty značky Xpandisk o kapacitách 128 GB, 256 GB a 512 GB. Žalovaný v neposlední řadě vytkl žalobci, že delegoval veškeré činnosti na třetí strany, tj. sklad Hellmann a externího kontraktora P. R.

31. Zdejší soud považoval za nosný důvod pro učinění závěru o naplnění objektivních okolností způsob navázání vzájemného obchodního styku a dostatečné neprověření dodavatele VAPO. Žalobce prokazatelně navázal obchodní spolupráci se společností, která byla poměrně nová, na trhu neznámá, bez zaměstnanců a dle účetních závěrek bez vyšších tržeb. Způsob prověření prostřednictvím externího kontraktora P. R. pak nelze v žádném případě hodnotit jako dostatečný, zejména s ohledem na skutečnost, že tento si od jednatele VAPO nevyžádal ani žádné podklady. Na této věci nic nemění ani skutečnost, že finanční ředitelka, K. M., následně obecně potvrdila, že kontrola společnosti VAPO byla provedena standardním způsobem, přičemž opakovaná kontrola byla provedena přímo její osobou. Důslednou kontrolou by žalobce naopak v průběhu smluvního vztahu zjistil, že je téměř výhradním odběratelem společnosti VAPO, které se díky obchodům se žalobcem nepoměrně a mnohonásobně zvýšil zisk. Tyto okolnosti ve spojení s ostatními výše vyjmenovanými (ačkoli v tomto specifickém obchodním styku samostatně standardními) a v napadeném rozhodnutí dostatečně popsány (viz body 549-612) považuje zdejší soud za dostatečné pro učinění závěru o nedbalostní účasti žalobce na podvodu na DPH. Žalobní námitka je tedy nedůvodná (srov body 55-59 kasačního rozsudku).
32. K přijatým opatřením, tedy k námitce **ad 9)** v části obchodů se společností VAPO, žalobce namítl, že zjišťoval údaje zejména z obchodního rejstříku, registraci DPH, zda není společnost nespolehlivým plátcem, v likvidaci či v insolvenčním řízení. S ohledem na množství nestandardních okolností má soud, stejně jako žalovaný v bodech 613 až 624 napadeného rozhodnutí, přijatá opatření za nedostatečná (srov. body 60-62 kasačního rozsudku). Soud závěrem poznamenává, že právě z obchodního rejstříku (účetních závěrek) mohl žalobce zjistit podstatné informace o společnosti VAPO. V tomto případě si lze jen stěží představit jiné opatření, která by měl žalobce přijmout než obchody s takovou společností neuzavřít.
33. V následující části se zdejší soud opětovně zabýval námitkami stran vědomostního testu (tedy objektivními a subjektivními okolnostmi podvodu) stran obchodů se společností Balao.
34. K námitce **ad 7)**, tedy objektivním okolnostem stran obchodů s dodavatelem Balao, krajský soud uvádí následující.
35. Žalovaný mezi objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do podvodných transakcí zařadil skutečnost, že žalobce prováděl velkoobchodní B2B obchody s paměťovými disky (jako rizikovou komoditou). Žalovaný v bodě 509 a násl. napadeného rozhodnutí zdůraznil, že společnost Balao vznikla dne 17. 1. 2013 a do dne 24. 7. 2015 měla v obchodním rejstříku založenu pouze zakladatelskou listinu a smlouvy o převodu obchodního podílu.

Žalobce tedy nemohl z veřejně dostupných zdrojů disponovat žádnými informacemi o provozování podnikatelské činnosti společnosti Balao, o jejím provozním zázemí ani o její ekonomické situaci, jelikož její účetní závěrky byly v obchodním rejstříku zveřejněny až v červenci 2015 (za rok 2013), resp. v srpnu 2015 (za rok 2014). Žalobce v průběhu daňového řízení sdělil, že své potenciální dodavatele prověřoval, mj. zda obchodní partner nevznikl v nedávné době, zda může být považován za stabilní subjekt dlouhodobě působící na trhu v daném segmentu, zda je známý ve svém oboru a má na webových stránkách uvedeny reference na své obchodní partnery a zda pravidelně zveřejňuje svou účetní závěrku ve sbírce listin. Žalovaný uvedl, že společnost Balao žádné z výše zmíněných kritérií nesplňovala, přesto s ní žalobce zahájil velkoobjemové nákupy zboží. Za prověření a akceptaci nových obchodních partnerů z žalobce byli zodpovědní obchodní a finanční ředitel. V. P., finanční ředitel žalobce v době uskutečnění předmětných obchodů, ani K. M., finanční ředitelka žalobce od srpna 2015, si na dodavatele Balao vůbec nevzpomínají. T. P., ředitel obchodního oddělení žalobce v době uskutečnění předmětných obchodů se zcela odkázal na P. R., zároveň si nevybavil konkrétní osoby, které by obchodní případy žalobce se společností Balao schválily. P. R. si rovněž nevzpomněl, kdo nechal společnost Balao do systému zadat (jako prověřeného obchodního partnera). Obchody se společností Balao nebyly upraveny písemnou smlouvou (uzavřena byla pouze písemná smlouva ohledně plnění použitých pro následné B2C dodání koncovým spotřebitelům). V lednu 2015 došlo k náhlé a kompletní změně dodávaného sortimentu, kterou lze racionálně vysvětlit pouze rozšířením režimu přenesení daňové povinnosti na (do té doby výhradně obchodované) mobilní telefony. Mezi fakturací a faktickým dodáním předmětných 2 000 ks paměťových disků Seagate existoval zásadní časový nesoulad. Všechny činnosti spojené s B2B transakcemi s Balao (fyzické dispozice se zbožím, zajišťování dodavatelů, odběratelů, skladování zboží i jeho doprava) byly delegovány na třetí strany (sklad Hellmann a P. R.).

36. Žalobce vůči těmto okolnostem rozsáhle namítal, že se společností Balao obchodoval již v předchozích zdaňovacích obdobích a je tedy dodavatelem prověřeným. Jednalo se tedy o dodavatele, se kterým měl žalobce dobrou obchodní zkušenost a správce daně, potažmo žalovaný, tuto skutečnost nijak nevyvrátili. Daň je doměřována až za zcela poslední zdaňovací období (květen 2015), ve které žalobce se společností Balao obchodoval, přičemž s touto společností obchodoval již od roku 2014 (v období od 6. 8. 2014 do 23. 1. 2015 od ní žalobce pořídil mobilní telefony za celkovou částku 85 694 589,39 Kč vč. DPH) a tyto obchody daňové orgány nijak nezpochybnily.

37. NSS v bodech 52 až 53 a 64 až 67 kasačního rozsudku uvedl:

„[52] V rozsudku Internet Mall vyhověl NSS zejména dvěma námitkám, na jejichž základě zrušil rozhodnutí krajského soudu. V první řadě se jednalo o hodnocení notářského zápisu, který měl být důkazem nevědomosti o nesrovnalostech v IMEI kódech. Ty sehrály v argumentaci správce daně klíčovou roli pro závěr o vědomém zapojení do daňového podvodu (bod 51-57 rozsudku). Druhá důvodná námitka spočívala v nedostatečném prokázání vědomosti o personálním propojení dodavatelů a odběratelů stěžovatelky (bod 59 a násl. rozsudku). Je přitom na první pohled patrné, že popsané námitky se zakládají na okolnostech, které v posuzovaném případě nenastaly. Proto lze konstatovat, že rozsudek Internet Mall není bez dalšího aplikovatelný na nyní posuzovanou věc. Zvláště v situaci, kdy většina námitek směřovala ke konkrétním nedostatkům v rovině prokázání okolností svědčících o vědomém zapojení do podvodu.

[53] Je však nutné připustit obecný význam rozsudku Internet Mall v tom smyslu, že objektivní okolnosti a jejich dostatečné prokázání je nutné vyhodnocovat nejprve jednotlivě a následně je hodnotit v souvislostech. Konkrétně je pro posuzovanou věc podstatná výška NSS směřující proti nedostatečnému prokázání toho, zda je uzavírání písemných smluv v popsáném případě běžnou obchodní praxí (bod 49 rozsudku Internet Mall). Na tuto skutečnost upozorňuje ve své kasační stížnosti žalovaný.

(...)

[64] NSS považuje za vhodné citovat v reakci na argument předchozí obchodní spolupráci rozsudek ze dne 31. 8. 2023, čj. 10 Afs 19/2023-64: „NSS rozumí stěžovatelce, že opakované a kladné zkušenosti mají zásadní vliv na její obchodní rozhodování, nicméně to neodůvodňuje její lhostejnost vůči specifickému vývoji nyní sporného reklamního plnění. Pro nynější věc je nerozhodné, jak dlouho a v jaké míře daňové subjekty spolupracují. Pokud stěžovatelka chtěla prokázat, že neměla s daňovým podvodem co do činění, musela doložit, že vynaložila veškeré rozumné úsilí, aby předešla své účasti na podvodu. Stěžovatelka nemůže omlouvat nečinnost nebo liknavost bezmeznou důvěrou v dodavatelku. Je totiž třeba, aby stěžovatelka prokázala rozumnou míru opatrnosti při uskutečnění zdanitelných plnění.“ Z citovaného rozsudku je tedy patrné, že „bezmezná důvěra“ v dodavatele nemůže daňový subjekt vyvinut z povinnosti vynaložit odpovídající úsilí k předejití daňového podvodu. Přitom podle judikatury NSS „nelze přijmout postup, kdy obchodní korporace na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování“ (viz rozsudek ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57).

[65] Závěr krajského soudu, založený na výsadním postavení daném předchozí obchodní spoluprací, je tedy v rozporu s citovanou judikaturou NSS včetně obecného požadavku na komplexní přístup k hodnocení objektivních okolností. V tomto směru lze za velmi trefné označit námitky stěžovatele, který v kasační stížnosti upozorňuje, že pojetí zvolené krajským soudem může sloužit i jako nebezpečný návod. Při takto silném akcentu na předchozí spolupráci by totiž po určitém období obchodování nezatiženém podezřením na daňové podvody správce daně již zřejmě nemohl vůbec zasáhnout a společnost by byla automaticky považována za spolehlivou a ověřenou. Je přitom velmi podstatné rozlišovat mezi obchodním a daňovým rizikem, což krajský soud ve svém rozsudku dostatečně nezohlednil. Namísto důvěry v předchozí obchodování si měl krajský soud položit otázku nastíněnou v kasační stížnosti stěžovatelem, zda si stěžovatelka před začátkem obchodní spolupráce či v jejím průběhu skutečně prověřila společnost Balao z pohledu daňových rizik. Z popsáných důvodů je proto nutné označit tuto část napadeného rozsudku za rozpornou s judikaturou NSS.

[66] Krajský soud dále v napadeném rozsudku konstatoval, že další objektivní okolnosti (nesrovnalosti ve fakturaci a absence písemných smluv) jsou běžnou obchodní praxí a nebylo tedy dostatečně prokázáno vědomé zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Přitom ale ve vztahu ke společnosti VAPO o absenci písemných smluv jako o běžné obchodní praxi neuvažoval. Rozdílnost nahlížení na tyto okolnosti vyplývá z komplexního vyhodnocování objektivních okolností, přičemž v popsáném případě krajský soud hodnotil ostatní okolnosti rozdílně především ve světle dalších významných skutečností – dostupnosti účetních závěrek společnosti VAPO, a naopak předchozí obchodní zkušenosti se společností Balao. Jak ale NSS popsál výše, samotné posouzení významu předchozí obchodní spolupráce nebylo správné, a proto je nutné se hodnocením objektivních okolností opětovně zabývat. Na zřetel je přitom potřeba brát také námitku podezřelé změny sortimentu, kterou v rámci předchozí obchodní spolupráce s Balao učinil stěžovatel. Obchody totiž podle jeho tvrzení skončily v momentu, kdy se na prodávaný sortiment rozšířil režim přenesené daňové odpovědnosti (bod 60 kasační stížnosti stěžovatele).

Podle rozsudku NSS ze dne 7. 9. 2022, čj. 8 Afs 123/2020-84, přitom „změna obchodní činnosti po zavedení přenesené daňové povinnosti nepochybně v první řadě svědčí o objektivní existenci podvodu na DPH.“ Proto je podstatné rovněž tuto okolnost vzít v potaz při hodnocení předchozí spolupráce z hlediska daňových rizik.

[67] Ve světle popsanych okolností tedy není závěr o dostatečném prověření dodavatele Balao přesvědčivý. Je proto třeba, aby krajský soud opětovně vyhodnotil objektivní okolnosti popsané stěžovatelem v napadeném rozhodnutí a zabýval se tím, zda si stěžovatelka tuto společnost skutečně a dostatečně ověřila. V kontextu závěrů obsažených v rozsudku Internet Mall přitom musí krajský soud zvážit, zda je dostatečně prokázáno, že jsou některé podezřelé okolnosti (absence písemných smluv a nesrovnalosti ve fakturaci) ve skutečnosti běžnou obchodní praxí. Teprve poté bude možné zodpovědět, zda se stěžovatelka zapojila do podvodu na DPH, či nikoliv.“

38. Tímto právním názorem je zdejší soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán a v podrobnostech na něj odkazuje. Ve světle výše uvedeného se proto zdejší soud zaměřil na způsob, jakým žalobce prověřoval společnost Balao. Žalovaný v napadeném rozhodnutí důkladně popsal, že žádný způsob prověření této společnosti nebyl v řízení prokázán. Nutno dodat, že odpověď na tuto otázku nenabízí ani žalobce, jehož tvrzení o řádném prověření společnosti Balao zůstávají pouze v obecné rovině. Pokud žalobce konstatoval, že domněnka žalovaného, že dodavatele Balao získal pro žalobkyni pan R., není pravdivá a odkázal též např. na skutečnost, že objednávku ze dne 28. 4. 2015 realizoval M. B., nelze než konstatovat, že ani zde se odpověď na otázku, kdo tedy nechal společnost Balao prověřit, nenabízí. Argumentace žalobce, že v případě dodavatele Balao byla irelevantní skutečnost, zda společnost nevznikla v nedávné době, neobstojí v kontextu výše uvedené judikatury, podle které ji bezmezná důvěra v jejího dodavatele nemůže vyvinut z povinnosti vynaložit odpovídající úsilí k předejití daňového podvodu, a to rovněž s ohledem na změnu obchodního modelu (z B2C na B2B) a změně obchodovaného sortimentu (z mobilních telefonů na pevné disky). Za této situace nelze pominout ani argumentaci žalovaného v bodě 546 (odkazující na body 562 a 563) o tom, že žalobce dostatečně neproověřil ani své odběratele, tj. v těchto obchodních případech společnost INFINITY.
39. V kontextu výše uvedeného je proto nutné i další podezřelou okolnost, tj. náhlou změnu sortimentu obchodování, hodnotit jako významně svědčící pro závěr o vědomosti žalobce o účasti na podvodném jednání. Žalovaný v bodech 524 až 541 uvedl, že žalobce pořizoval od společnosti Balao od 6. 8. 2014 do 23. 1. 2015 výhradně mobilní telefony iPhone, a to ve 14 dodávkách, o celkovém základu daně 70 821 794 Kč. Až do ukončení vzájemné obchodní spolupráce se společností Balao nedošlo k prodeji mobilních telefonů. Obchodní sortiment byl následně nahrazen zcela jiným zbožím. Podle žalovaného se tak stalo v důsledku zavedení režimu přenosu daňové povinnosti pro segment mobilních telefonů od 1. 4. 2015. Žalovaný dospěl k závěru, že vymizení obchodů s mobilními telefony a jejich nahrazení sortimentem, který režimu přenosu daňové povinnosti i nadále nepodléhá je významnou indicií svědčící o povaze obchodního modelu a žalobce tak měl adekvátně reagovat. K argumentaci žalobce (obdobné v žalobě), že ke změně sortimentu došlo v důsledku zvýšení cen iPhoneů, žalovaný odpověděl, že ke zvýšení (úpravě) cen společnosti Apple došlo až dne 10. 3. 2015, zatímco poslední dodávka od společnosti Balao se odehrála již dne 23. 1. 2015. Ke změně ceny mobilních telefonů tak došlo až o více než 6 týdnů později, je tudíž vyloučeno, že by tato změna byla ekonomickým důvodem pro vymizení poptávky a nabídky tohoto zboží a pro naprostou změnu sortimentu dodávaného zboží. K tomu lze uvést, že absenci písemných smluv nelze *a priori* považovat za přitěžující okolnost, avšak

právě z důvodu, že se jednalo o dodavatele neprověřeného a došlo k náhlé změně obchodovaného sortimentu, lze tuto okolnost klást k tíži žalobce. Obdobně běžná praxe žalobce (bez ohledu, zda se jedná o běžnou praxi na trhu), spočívající v prodeji zboží, kterým žalobce dosud nedisponoval, komplementárně doplňuje celkový obraz o tom, neboť takové jednání nelze považovat za obezřetné právě z důvodu, že se tímto společnost může poměrně jednoduše zapojit do řady řetězových či karuselových podvodů. Soud proto uzavírá, že žalobce o účasti na podvodných jednáních minimálně vědět měl a mohl a v podrobnostech odkazuje na závěry žalovaného (srov. body 501-548 napadeného rozhodnutí), se kterými se v kontextu výše citované judikatury ztotožnil.

40. K přijatým opatřením, tedy k námitce **ad 9) v části obchodů se společností Balao**, lze uvést, že tyto byly žalovaným vypořádány souhrnně (v rámci námitek vůči závěrům týkajícím se obchodů s Balao i VAPO), lze proto, obdobně jako výše, odkázat na body 613-624 napadeného rozhodnutí. Žalobce ověřoval informace o společnosti Balao z obchodního rejstříku, ověřil registraci DPH, zda není společnost nespolehlivým plátcem, v likvidaci či v insolvenčním řízení, avšak zejména s ohledem na náhlou změnu obchodovaného sortimentu (tak jak byla popsána výše a v napadeném rozhodnutí) a nesrovnalosti ve fakturaci, tato opatření v celkovém kontextu neobstojí. Množství nestandardních okolností nashromážděných správcem daně a žalovaným tedy rovněž ve světle výše citované judikatury převáží nad množstvím opatření, která přijal žalobce, aby své účasti na daňovém podvodu předešel.

VI. Závěr a náklady řízení

41. Jelikož krajský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, zamítl i zbývající část žaloby v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s., konkrétně tedy v části, v níž žalobce namítal zrušení výroku I. napadeného rozhodnutí.
42. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 25. června 2025

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu