



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **100MEGA Distribution s.r.o.**
sídlem Železná 681/7, Brno
zastoupeného advokátkou JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 9, Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2022, č. j. 5929/22/5300-21442-713011

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2022, č. j. 5929/22/5300-21442-713011 se ruší v rozsahu, v jakém jím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 8. 2. 2021, č. j. 21041/21/4230-23792-706426, 21056/21/4230-23792-706426, 21123/21/4230-23792-706426, 21149/21/4230-23792-706426, 21152/21/4230-23792-706426, 21155/21/4230-23792-706426, 21163/21/4230-23792-706426, 21171/21/4230-23792-706426, 21172/21/4230-23792-706426, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.

III. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobcem je česká obchodní společnost, která podniká v obchodu s elektronikou, výpočetní technikou a počítačovými programy. V jednom ze svých prodejních kanálů, nazývaném „export“, žalobce nakupoval zboží v tuzemsku a vyvážel je do jiných členských států EU. Specializovaný finanční úřad (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“) provedl u žalobce několik finančních kontrol. Na jejich základě mu odepřel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) a doměřil mu ji platebními výměry za zdaňovací období srpen 2016, listopad 2016, leden 2017, duben až červen 2017, srpen 2017, září až prosinec 2017 a leden až únor 2018 (doměřené a vyměřené částky za jednotlivé měsíce se pohybovaly v rozmezí cca 3 - 18 mil. Kč). Finanční úřad dospěl k závěru, že v těchto zdaňovacích obdobích se žalobce účastnil daňového podvodu. Podvodem měla být zasažena plnění nakoupená konkrétně od tří obchodních společností, a to N.I.N.A. INVEST s.r.o. (dále jen „Nina“), DOXA team s.r.o. (dále jen „Doxa“) a La koruna Credit s.r.o. (dále jen „La koruna“).
2. Odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojil žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 21. 4. 2022.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je podle něj nezákonné. Na úvod objasňuje podstatu své ekonomické činnosti. Odběrateli žalobce většinou nejsou koncoví zákazníci, nýbrž další obchodníci (např. společnosti Alza, CZC, Internet Mall, Datart apod.). Žalobcova obchodní činnost má různorodou povahu a lze ji rozdělit do několika prodejních kanálů, z nichž každý má své zvláštnosti a pro každý zaměstnává žalobce jiné manažery, kteří mají nákup zboží na starosti. Těmito prodejními kanály jsou: B2B, velký zákazník, retail, digitor a export. Žalobce zdůrazňuje, že působí na trhu již téměř 30 let, pravidelně vytváří zisk a vždy řádně plnil své daňové povinnosti. Nevydal by všanc své dobré jméno a obchodní potenciál účastí na daňovém podvodu. A už vůbec nemohl z daňového podvodu jakkoliv těžit, jak bez důkazů tvrdí žalovaný, neboť zboží nakupoval za cenu zahrnující i DPH, zatímco do zahraničí je prodával za cenu bez DPH. Žalobcovy marže jsou natolik nízké, že bez vrácení odpočtu DPH zaznamenává na daných obchodech naopak výraznou ztrátu.
4. Pokud jde o existenci daňového podvodu, orgány finanční správy podle žalobce neprokázaly dokonce ani to, že by k nějakému podvodu došlo. Žalovaný neobstatal důkazy o tom, že by některý ze subjektů v údajném podvodném řetězci neodvedl daň, ačkoliv jej tížilo důkazní břemeno (zde žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 1 Afs 493/2019, 4 Afs 104/2018 a 9 Afs 163/2015). Důkazy, které ve spisovém materiálu chybí, jsou zejména tyto: (i.) pravomocné platební výměry pro každý jednotlivý subjekt, který měl porušit neutralitu DPH, (ii.) výpisy z osobních daňových účtů těchto subjektů, (iii.) veškeré podklady z jednotlivých řízení o stanovení daňové povinnosti těmito subjektům, aby bylo zřejmé, že k doměření DPH došlo v důsledku podvodu, (iv.) důkazy o příčinné souvislosti daňové ztráty s obchody žalobce, (v.) doklady o tom, že finanční správa se pokusila vymáhat nedoplatky primárně

na příslušných subjektech. Jako důkazy přitom rozhodně nemohou obstát úřední záznamy od jiných orgánů daňové správy (zde žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 1 Afs 107/2014 a 1 As 96/2009).

5. Žalovaný byl také povinen zjistit v každém jednotlivém případě důvod doměření daně a ověřit, zda existuje příčinná souvislost mezi daňovou ztrátou a údajným podvodným jednáním, například zda daňový subjekt poskytoval v daňovém řízení součinnost (zde žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 9 Afs 160/2020, 5 Afs 157/2020, 5 Afs 60/2017 a 7 Afs 321/2018). Žalovaný u některých subjektů uvedl, že byly nekontaktní, avšak nedoložil k tomu žádné důkazy (žalobce konkrétně zmiňuje v poznámce pod čarou společnosti REČAVA, DDK Jarov, Znirkovila, La koruna Credit, Dorios Group a Federico). Zejména ze spisu nevyplývá, že by se orgány daňové správy snažily zajistit výslech jejich předchozích či současných statutárních orgánů nebo že by vůči nim uplatnily nějaký kontrolní postup (zde žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 95/2021). Konečně měl žalovaný ověřit, zda jednotlivé články řetězců údajnou chybějící daň alespoň dodatečně neuhradily (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 3 Afs 85/2019). Namísto toho žalovaný vyšel z písemností z let 2017–2019 a otázku, zda před vydáním jeho rozhodnutí nedošlo k úhradě doměřené daně, vůbec nezkoumal.
6. K tomuto tématu žalobce uvádí i konkrétní příklady toho, v čem žalovaný pochybil. Zejména jmenuje společnosti, u nichž žalovaný vyšel při odůvodňování chybějící daně pouze z úředních záznamů, z neaktuálních informací, nebo u nichž daňová správa neuplatnila žádnou daňovou pohledávku při likvidaci daně společnosti (Plutus international a Paddy to Rise). Dále žalobce poukazuje na řadu vnitřních rozporů v popisu podvodného jednání, které lze v napadeném rozhodnutí nalézt. Zejména jde o výčty subjektů zapojených do jednotlivých řetězců, vymezení jejich rolí (Federico), o popis toku peněz a toku zboží v řetězcích a o údaje o tom, jaká plnění jednotlivé společnosti vykázaly ve svých kontrolních hlášeních (MADIOMESA), a zda splnily své daňové povinnosti (R. P. Textil Trade).
7. V další části žaloby vytyká žalobce žalovanému, že nesprávně vyhodnotil **nestandardní skutečnosti**, jež mají svědčit o tom, že chybějící daň byla výsledkem podvodného jednání. Pokud žalovaný uvádí, že dodávky zboží tvořily uzavřený okruh, tedy že šlo o typický karuselový podvod, toto tvrzení nijak nedokládá. V napadeném rozhodnutí to demonstroval na příkladu šesti dodávek z celkového počtu několika desítek, avšak u čtyř z nich se neshoduje subjekt stojící na počátku údajného řetězce a subjekt stojící na jeho konci. Karuselový podvod vylučuje i skutečnost, že žalobce si ověřoval sériová a modelová čísla zboží a za celou dobu žádný duplicitní obchod (s tímž zbožím) neuskutečnil. Nic zvláštního není ani na tom, že odběratelé hradili cenu zboží dodavatelům před jeho dodáním (tzv. předplatby). Například v letech 2016–2018 představovaly takto hrazené faktury až 22 % žalobcova obrátu, jak žalovanému doložil. Obvyklost tohoto postupu potvrdil v rámci svého výslechu i svědek pan P. Neobvyklou okolnost nemůže podle názoru žalobce představovat ani to, že různé články údajných řetězců někdy použily pro své platby shodnou banku. Žalovaný sám uznal, že různé články používaly pro své platby více různých bank a žalobce svým třem zpochybněným dodavatelům také hradil cenu zboží z různých svých účtů u více bank. To je v obchodních vztazích zcela běžné. Žalobce odmítá, že by jeho obchodní partneři sídlili na virtuálních sídlech, neboť byli vždy dosažitelní a kontaktní a žalobce si existenci sídla prověřoval. Pokud jde o nezveřejňování údajů ve sbírce listin obchodního rejstříku, podle žalobce se jedná v české podnikatelské

realitě spíše o běžnou praxi. Navíc zpochybnění dodavatelé v době, kdy s nimi žalobce realizoval své obchody, měli zveřejněny účetní závěrky za roky 2015 a 2014, takže v té době svou povinnost plnili. A konečně nedostatek znalostí z oboru obchodování s počítači a spotřební elektronikou u zpochybněných dodavatelů žalovaný nijak nedoložil. Ale i kdyby tomu tak bylo, nemohl to žalobce nijak postřehnout, neboť zástupci dodavatelů s jeho zaměstnanci běžně komunikovali v příslušném obchodním žargonu a zboží byli vždy schopni řádně dodat.

8. Žalobce se podrobně věnuje i jednotlivým **podezřelým objektivním okolnostem**, o kterých podle žalovaného měl a mohl vědět a které jej měly varovat, že se účastní daňového podvodu. Podotýká, že každou takovouto jednotlivou okolnost musí žalovaný řádně prokázat. Své důkazní břemeno však žalovaný neunesl. Zejména neprovedl srovnání žalobcova obchodování v prodejním kanálu „export“ s obchodováním jiného srovnatelného subjektu, který by také nakupoval rychloobrátkové zboží a exportoval je do jiných členských států EU (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 10 Afs 421/2019). Navíc žalovaný nepřipustně směřuje tento krok se zkoumáním žalobcovy dobré víry, neboť objektivní okolnosti odůvodňuje tak, že zpochybňuje žalobcova kontrolní opatření.
9. První podezřelou okolnost má představovat absence písemné smlouvy se žalobcovými dodavateli. Žalobce již ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi poukázal na to, že jeho dodavatelé vždy potvrzovali objednání zboží elektronickou formou, takže byl schopen doložit, jaké zboží si objednal, za jakou cenu a s jakými podmínkami (čas a místo dodání apod.). Na to žalovaný v rozhodnutí nijak nereagoval. Dále žalobce upozorňuje, že na tuto objektivní okolnost poukázal žalovaný poprvé až v odvolacím řízení, a to v rámci třetího seznámení se zjištěnými skutečnostmi, tedy necelý měsíc a půl před vydáním napadeného rozhodnutí. Zde začal nově interpretovat výpověď pana J. provedenou v průběhu daňové kontroly, při níž se jej finanční úřad na bližší okolnosti uzavření smluvního vztahu se žalobcem nedotazoval, neboť to v té době za objektivní okolnost nepovažoval. Přesto žalovaný neumožnil žalobci na své vývody adekvátně reagovat a odmítl také provést nový výslech pana J. s odkazem na dlouhý časový odstup. Konečně zde žalobce poukazuje na to, že žalovaný nekorektně pracuje s předchozí judikaturou správních soudů (věc Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 53/2016 byla skutkově odlišná, neboť zde neexistovala ani žádná elektronická komunikace mezi stranami obchodního vztahu, ve věci Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 233 /2015 vytrhává žalovaný citace z kontextu a rozsudky krajských soudů v Hradci Králové a v Brně ve věcech sp. zn. 52 Af 61/2016 a 29 Af 76/2015 Nejvyšší správní soud zrušil).
10. Za druhé žalovaný tvrdí, že žalobce své obchodní partnery neprověřoval, ačkoliv žalobce v řízení doložil, že na všechny potenciální obchodní partnery v obchodním kanále „export“ aplikoval důkladný kontrolní systém (k tomu viz podrobněji níže).
11. Třetí skupina žalobcových výhrad směřuje proti závěru, že jeho dodavatelé nedisponovali kvalitními webovými stránkami. V daňovém spise k tomu především není založen žádný důkaz, takže těžko říct, z jakých zdrojů čerpá žalovaný své poznatky. Zřejmé není ani to, z čeho žalovaný dovozuje své požadavky na kvalitu internetových stránek, jelikož nelze srovnávat internetové stránky obchodníků s elektronikou, kteří své zboží prodávají převážně koncovým zákazníkům přes e-shop, s internetovou prezentací obchodníků, jejichž obchodní model je postaven na velkoobjemových obchodech B2B a na přímém zasílání obchodních nabídek prostředky elektronické komunikace. Pro žalobcovu vlastní

obchodní činnost byly internetové stránky jeho partnera bez významu, protože nabídky a poptávky se realizovaly skrze e-mail, skype, telefon či různé internetové platformy. K tomu se žalovaný nijak nevyjádřil. Navíc samotná existence webu nic nevypovídá o existenci či ekonomické aktivitě obchodní korporace (zde žalobce odkázal na rozsudek nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 113/2014).

12. Čtvrtou objektivní okolnost má představovat fakt, že se žalobce nezajímal o původ dodávaného zboží a že je neodebíral od oficiálních distributorů. Po osobě povinné k dani ale nelze požadovat, aby se ujistila, že její dodavatel má k dispozici dotčené zboží a je ho schopen dodat (zde žalobce odkázal na rozsudek SDEU ve věci Mahagében a Peter Dávid). Nadto žalovaný své tvrzení ani nijak nedoložil, zejména nepopsal, za jakých podmínek probíhaly v daném oboru standardní obchody a čím se od nich žalobcovy obchody lišily. Nekladl v tomto směru ani dostatečně podrobné otázky svědkům, žalobcovým zaměstnancům.
13. I přesto, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, žalobce nad rámec svých povinností popsal a doložil, jak zboží pro exportní kanál obvykle vznikalo. Především vysvětlil, že od výhradního distributora zpravidla zboží nakoupit nemohl. Mohlo to být například proto, že daný distributor neměl zboží k dispozici. Důležitou roli zde hrají tzv. forecasty, tedy plány toho, jaké množství zboží hodlá odběratel od oficiálního distributora odebrat za určitý čas. Pokud odběratel své potřeby špatně odhadne a požaduje následně více zboží, výrobce ho již zpravidla není schopen dodat a odběratel se pak poohlédne jinde a odebere zboží od jiného dodavatele z jiného trhu EU. Neuspokojená poptávka v určité zemi tak zapříčiňuje vyšší tamní ceny daného zboží, na nichž mohou prodejci vydělat. Tento stav však netrvá dlouho a je potřeba ho rychle a efektivně využít (to žalobce doložil příkladem, kdy se pokoušel vyjednat se společností La koruna nižší cenu dodávaného zboží, její jednatel mu však oznámil, že ho již mezitím prodal někomu jinému). Převis poptávky nad nabídkou může způsobit i nějaká mimořádná událost, např. zavedení EET či počítačů do škol. Žalobce to podrobně demonstroval na příkladu poptávky po respirátorech, rouškách a testech způsobené pandemií onemocnění covid-19. Žalobce dokládal, že takovéto nákupy zboží mimo oficiální distribuční síť jsou běžnou součástí jeho obchodního života a že v prodejním kanálu „export“ takto obchoduje již od roku 2008. Obdobně žalobce obchodoval i v prodejním kanálu „retail“. Žalobce dále popsal, že v některých případech může odběratel využít chybný forecast i opačně – pokud mu zboží nakoupené pro lokální trh přebývá, může ho vyvézt do jiného členského státu EU, kde je po něm naopak poptávka (to žalobce dokládal na vlastním příkladu, kdy přebytky monitorů DELL vyvezl do Nizozemí).
14. Na závěr žalobce vysvětlil, že by jistě velmi rád znal dodavatele svých dodavatelů, případně konečné odběratele svého zboží, a dokonce ve správním řízení doložil, že se pokoušel tyto informace získat (např. se mu podařilo v jednom případě zjistit, že zboží od společnosti Doxa bylo dodáno na trh Středního východu). Takovéto informace však jeden obchodník druhému zpravidla nevyzradí, neboť by tím přišel o svou roli prostředníka a obě strany by uzavřely obchod přímo spolu. Jediné, co si mohl žalobce reálně prověřit, byl fakt, že jde o originální zboží, což také činil.
15. Žalobce zpochybňuje i tvrzení žalovaného, že měl takřka bez práce k dispozici stálý přísun neobvykle velkého množství zboží, které mu navíc odběratelé hradili předem. Především žalobce poukazuje na to, že sehnat zboží vyžadovalo velké nasazení, o čemž svědčí i svědecká výpověď pana Š., který ukončil pracovní poměr u žalobce, protože nemohl

snášet tlak na plnění plánu. Žalovaný si protiřečí, když na jednu stranu označuje pana Š. a pana P. za zkušené obchodníky, a následně jejich práci bagatelizuje a jejich kompetenci při uzavírání obchodů zpochybňuje. Žalobcovi zaměstnanci museli denně absolvovat několik desítek telefonátů, e-mailů a jiných forem komunikace. Množství takto zajištěného zboží nebylo nijak mimořádné. Žalovaný totiž odpovědi jiných společností, konkurentů žalobce, na své otázky dezinterpretoval. Zejména se to týká společnosti AT Computers. Zamlčel také, že společnost ASBIS CZ označila své údaje jako nezávazné, neboť nesleduje své prodeje dle druhu zboží. A konečně, ani na platbách předem nebylo nic zvláštního, jak už žalobce vysvětlil výše. Pro žalobce představovala tato forma úhrady určitý způsob zajištění. Proto také nemělo význam vyžadovat jakoukoliv zálohu. A odběratel měl zase díky využití externího skladu společnosti ECL zajištěno, že nezávislá třetí osoba zboží nejprve zkontroluje a vystaví o tom zprávu. Tím se tato kauza liší od případů, které posuzoval Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 6 Afs 31/2018 a krajské soudy v Brně a v Ústí nad Labem ve věcech sp. zn. 30 Af 50/2019 a 59 Af 33/2018, na něž odkazuje žalovaný, přičemž rozhodnutí Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 29 Af 113/2015 zrušil později Nejvyšší správní soud.

16. Pokud jde o to, že žalobce nakupoval za neobvykle nízké ceny, tu žalobce zpochybňuje jak důkazy, kterými žalovaný tento svůj závěr podložil, tak i způsob, jakým je interpretoval. Žalobce především upozorňuje, že úřední záznam o cenovém srovnání, který žalovaný vytvořil, neobsahuje ani podpis úřední osoby, která jej vytvořila, ani údaj, kdy žalovaný ceny za účelem srovnání zjišťoval. Nestáčí jen tvrzení, že záznam byl vyhotoven v červnu 2017. V záznamu také není uvedeno, jak finanční úřad vypočítal průměrné ceny u jednotlivých druhů zboží, zejména zda očistil krajní hodnoty, z kolika cen vycházel a jaký typ průměru počítal (zda aritmetický, vážený, klouzavý, geometrický, harmonický či kvadratický).
17. Žalovaný také s cenami nesprávně pracoval. Srovnával totiž žalobcovy velkoobchodní nákupní ceny s prodejními cenami velkých obchodních řetězců určenými pro koncové zákazníky. Nevzal v úvahu, že žalobce nakupoval jako velkoobchodník velké objemy zboží a získával navíc obrátové, marketingové a jiné bonusy, což v souhrnu jeho nákupní ceny podstatně snižovalo (to doložil v daňovém řízení na příkladu obrátového bonusu od společnosti SWS, a. s.). Žalobcovi zaměstnanci sice kontrolovali na internetových srovnávacích konečné maloobchodní prodejní ceny zboží, ale činili tak pouze proto, aby zjistili, za kolik bude zboží možné prodat v případě, že by například odběratel část tohoto zboží žalobci vrátil. I to svědčí o tom, že žalobce se nezapojil vědomě do žádného podvodného řetězce, jinak by takovéto pečlivé ověřování ceny vůbec neprováděl. Podle žalobce je běžné i to, že jeho nákupní ceny jsou nižší než ceny uváděné na oficiálních stránkách výrobce. Ostatně žalobce už v daňovém řízení namítal, že společnost Samsung jako výrobce ve svém vyjádření pro finanční úřad upozorňovala, že některé požadované údaje nemá k dispozici a poskytuje pouze informativní nákupní ceny vypočítané aritmetickým průměrem. Ceny, za které lze dané zboží na trhu nakoupit, jsou zkrátka různé, a žalovaný neprokázal opak. Žalovaný navíc sám uznává, že u SSD disků žalobcovy nákupní ceny výrazně nižší nebyly, přesto později v rozhodnutí operuje s tvrzením, že žalobce nakupoval za podezřele nízké ceny veškeré zboží.
18. Nic mimořádného není ani na tom, že žalobce dosahoval u předmětných obchodů velmi nízkých marží (v jednotkách procent). Žalobce doložil, že takovýchto marží dosahuje dlouhodobě (v letech 2012–2020) a odkázal na řadu novinových článků, z nichž vyplývá, že

v oboru obchodu s elektronikou jsou nízké marže zcela běžné. Nemohly tak v žalobci vzbudit žádné podezření, že něco není v pořádku.

19. Podezřelou okolnost nemůže představovat ani to, že ke skladování a kontrole zboží využíval žalobce jiný subjekt, společnost ECL. Především je zcela běžné, že obchodník při své činnosti využívá subdodavatele. Tak například žalobce přepravoval zboží prostřednictvím najatých přepravců. Ad *absurdum* pak poukazuje na to, že ani svůj účetní software si nenaprogramoval sám. Možnost provádět kontrolu dodavatelů prostřednictvím jiného najatého subjektu uznává i judikatura (zde žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 337/2019). Navíc žalobce nezačal využívat sklad ECL až pro obchody s dodavateli, jichž se týkala daňová kontrola, nýbrž fakturami od této společnosti doložil, že šlo o spolupráci dlouhodobou, datující se již od roku 2008. Ve skladu ECL skladoval zboží od různých dodavatelů, nikoliv jen těch, které prověřoval finanční úřad. Dodal i seznam některých takovýchto namátkou vybraných dodavatelů. Nejednalo se tedy ani v tomto případě o nic neobvyklého. Své tvrzení, že žalobce zboží umístěné do skladu ECL nijak nekontroloval, žalovaný nedoložil. Právě naopak, nezávislou kontrolu zboží zde pro žalobce zajišťoval provozovatel skladu, společnost ECL.
20. Konečně v závěru své žaloby se žalobce ohrazuje proti tomu, že by se snad obchody se společnostmi Nina, Doxa a La koruna svým objemem vymykaly jeho běžné obchodní praxi a že by výrazný pokles obrátu v obchodním kanále export v roce 2018 nějak souvisel s daňovými kontrolami zahájenými finančním úřadem. Ve skutečnosti finanční úřad poprvé naznačil žalobci nějaké problémy související s těmito obchody až ve výzvě z prosince 2019. Za poklesem exportu tudíž stály čistě tržní faktory a rozhodnutí žalobce soustředit svoji ekonomickou činnost jiným směrem. Žalovaný zde také podle žalobce srovnává neporovnatelné věci, a to výši zadržovaného odpočtu DPH a pokles žalobcova obrátu. Žalobci není zřejmý smysl této argumentace.
21. Klíčovou část žaloby představuje žalobcovo tvrzení, že byl v dobré víře, neboť přijal **dostatečná opatření, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu**. Opírá se zejména o to, že v obchodním kanále „export“ zavedl již v roce 2014 na doporučení své dlouholeté daňové poradkyně a auditorky kontrolní systém, jehož úkolem bylo předcházet tomu, aby se žalobce zapletl do daňového podvodu. Zavedení systému potvrdili i svědci. Kontrolní systém sestával ze sedmi souvisejících kroků. Žalovaný však zhodnotil v napadeném rozhodnutí pouze jeden z nich – směrnici pro prověřování nových obchodních partnerů – a ostatní součásti kontrolního systému pominul. V rozporu s ustálenou judikaturou (kterou žalobce nespecifikuje) žalovaný neuvedl, jaká opatření by žalobce musel přijmout, aby byla dostatečná. A také podle žalobce nesprávně dovozuje, že žalobcova kontrolní opatření byla nedostatečná jen proto, že podle žalovaného nezabránila žalobcovu zapojení do daňového podvodu. Tímto zpětným pohledem však kontrolní opatření hodnotit nelze. To by totiž jejich zkoumání úplně postrádalo smysl, protože nikdo, kdo se stal součástí daňového podvodu, by se na tomto základě nemohl vyvinut a svůj nárok na odpočet DPH obhájit. Dále již žalobce rozebírá svých sedm preventivních opatření.
22. Směrnici, která byla určena pro prověřování všech potenciálních obchodních partnerů v obchodním kanále „export“, tedy jak dodavatelů, tak i odběratelů, přijal žalobce dne 25. 8. 2014 s účinností od 1. 10. 2014. Aplikoval ji i při navázání obchodní spolupráce se společnostmi Nina, Doxa a La koruna. Postup v ní popsáný byl závazný pro všechny pracovníky obchodu, tedy produkt manažery i exportní manažery, přičemž všichni potvrdili, že s ní byli seznámeni. Uplatňovala se jak při schvalování nového

obchodního partnera, tak i při každém uskutečněném zdanitelném plnění. Příslušný zaměstnanec musel informace o potenciálním obchodním partnerovi, které zjistil, vyhodnotit a předložit vedoucímu spolu se žádostí o schválení, přičemž teprve po schválení byl nový obchodní partner vložen do interního systému. Jakmile by žalobcův zaměstnanec i v průběhu obchodování zjistil, že obchodní partner přestal být plátcem DPH, stal se nespolehlivým plátcem, požaduje platby do zahraničí nebo by u něj došlo k jakékoliv významné změně, okamžitě s ním měl přestat obchodovat.

23. Žalobce podotýká, že k nastavení své směrnice přistupoval velmi pečlivě. V době jejího přijetí nevěděl o žádném soudním rozhodnutí, které by stanovovalo, že určitá informace představuje sama o sobě signál o vysoké rizikovosti obchodního partnera. Naopak, vždy se v judikatuře mluvilo o určitém komplexu okolností. Přesto žalobce ve druhé aktualizaci své směrnice zavedl i některá kritéria, jež sama o sobě vylučovala navázání obchodní spolupráce. U ostatních pak uplatňoval systém alarmů, kdy teprve dosažení stanoveného počtu signalizovalo nevěrohodnost potenciálního obchodního partnera. Pokud žalovaný žalobci vytýká, že ve skutečnosti rezignoval na reálné hodnocení a posuzování kritérií uvedených ve směrnici, a demonstruje to na příkladech jednotlivých informací (např. virtuální sídlo), pak nepochopil systém alarmů. Jedna taková izolovaná okolnost sama o sobě stanovenou míru rizikovosti nepřesahovala. Je zřejmé, že žalovaný přikládá některým kritériím větší váhu než žalobce, např. nedostatečné historii obchodů s informačními technologiemi, solidnímu finančnímu zázemí obchodního partnera apod. To však z judikatury nevyplývá.
24. Svůj systém žalobce přísně dodržoval a používal jej k prověřování jak svých dodavatelů, tak i odběratelů. To vyplývá jednak z výpovědí svědků – žalobcových zaměstnanců a jeho daňové poradkyně – a také z listinných důkazů, které žalovanému předložil, zejména z e-mailových žádostí jednotlivých manažerů o schválení obchodního partnera adresovaných vedoucím zaměstnancům, v jednom případě též z e-mailové odpovědi vedoucího zaměstnance, a zejména z karet z interního systému žalobce, na kterých je uvedeno datum otevření předmětného obchodního partnera. Žalobce doložil i konkrétní případ, kdy obchodního partnera neschválil, protože ho vyhodnotil jako rizikového. Ze svědeckých výpovědí dále vyplývá, že v průběhu schvalovacího procesu a před zavedením partnera do systému probíhala mezi pracovníky žalobce intenzivní komunikace za účelem případného doplnění informací. Žalobce dále na stranách 15-17 rozebírá, jak přesně probíhal proces schvalování všech tří dodavatelů, které žalovaný zpochybňuje – tj. Nina, Doxa a La koruna – včetně odkazů na důkazy, které o tom svědčí. Stejně tak žalobce na stranách 19–33 podrobně reaguje na jednotlivé závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí, které se vztahují k nastavení a fungování žalobcova kontrolního systému popsaného ve směrnici.
25. Druhým žalobcovým opatřením byla kontrola vybraných informací o obchodních partnerech za pomoci účetního softwaru Cybersoft i6. Týkalo se to registrace k DPH, ověření nespolehlivosti plátce, evidence v insolvenčním rejstříku, zveřejnění bankovního účtu a toho, zda se jedná o účet tuzemský, a dále o zjišťování informací z rejstříků VIES a ARES. Šlo o automatizovanou funkci, která se spustila při každém zaúčtování zdanitelného plnění. Další informace ověřovali kreditní manažeři žalobce ručně, např. v insolvenčním rejstříku.
26. Třetí krok spočíval v tom, že před uskutečněním každého obchodu prověřoval žalobce u svého obchodního partnera platnost registrace k DPH. Činil tak v systému VIES

a žalovanému prokázal, že se tak stalo i ve vztahu ke společností, které žalovaný později označil za podvodné, a to prostřednictvím unikátního čísla dotazů (WAP). Tento krok žalobce přidal na základě neformálních konzultací své účetní s finančním úřadem.

27. Čtvrtý krok představovala kontrola zboží při nabídce na jeho koupi. Žalobcův zaměstnanec vždy prověřil druh a typ nabízeného zboží a nechával si zaslat jeho modelová a sériová čísla. Ta pak namátkově prověřoval. Modelová čísla sloužila k ověření, zda daný model existuje na stránkách výrobce zboží a nejedná se o falzifikát. Sériové číslo umožnilo zkontrolovat, že se nejedná o duplicitní obchod, tj. o zboží, které žalobce již jednou koupil a prodal. Žalobce žalovanému doložil, že tento systém byl funkční, neboť v jednom případě takovou duplicitu skutečně odhalil. Podle sériového čísla si žalobce také kontroloval zboží, které dorazilo na externí sklad, neboť provozovatel skladu uváděl sériová čísla ve svých inspekčních zprávách. Podle fotografií od provozovatele skladu žalobce ověřil, že zboží je zabaleno v originálním balení. Žalobce si také ověřoval cenu zboží a její přiměřenost z veřejně dostupných zdrojů. To vše potvrdily výpovědi svědků a další důkazy. Žalobcovi zaměstnanci se v daných produktech vyznali, neboť se pravidelně účastnili různých školení, veletrhů a předvádění zboží pořádaného výrobcem. Žalobce díky tomu vždy nakupoval jen originální zboží, žádná falza. Žalobce zdůrazňuje, že se celkově jednalo o časově i finančně náročné operace, které by jistě nečinil, kdyby skutečnou podstatou jeho obchodů nebyl nákup a prodej zboží, ale vylákání nadměrného odpočtu DPH.
28. Pátým krokem žalobcova kontrolního systému bylo prověřování zboží v externím skladu společnosti ECL. Využití třetího subjektu požadovali žalobcovi odběratelé. Celá věc fungovala tak, že žalobcův dodavatel zajistil přepravu zboží do externího skladu, kde jej nezávislá logistická společnost ECL přijala a podrobila důkladné kontrole. Prověřila neporušenost obalů, pořídila fotografie zboží, naskenovala či vyfotografovala sériová čísla a o výsledku vystavila zprávu (tzv. *inspection report*). V ní jsou uvedeny například i počty kusů zboží na paletách, počty kusů poškozeného zboží a jeho fotografie. Příklady takovýchto zpráv žalobce v daňovém řízení předložil. Žalobce i jeho odběratel se s inspekční zprávou seznámili, a teprve poté, co ji odsouhlasili, došlo k platbě. Podle sjednaných podmínek Incoterms16 bylo zboží až do té chvíle ve vlastnictví dodavatele. Pokud zboží nebylo v pořádku, například bylo poškozené, proběhlo další jednání o tom, zda se zboží zašle zpět dodavateli nebo ten poskytne slevu.
29. Žalobce zdůrazňuje, že celý tento postup odpovídal jiným obdobným obchodům, které žalobce provozoval v obchodním kanále export. O tom svědčí i prohlášení společnosti ECL, které žalobce předložil v daňovém řízení. Z něj vyplývá, že společnost ECL poskytovala obdobné služby i dalším zákazníkům, že počty skladovaného zboží se u všech těchto zákazníků pohybovaly ve vyšších objemech, že si zákazníci neprováděli v externím skladu vlastní kontrolu zboží (ani by to z důvodu bezpečnosti nebylo možné) a že i jiní zákazníci zde své zboží skladovali většinou jen po dobu několika dnů. Žalobce v této souvislosti vysvětluje, že rychlá souslednost jednotlivých kroků při prodeji zboží měla za cíl eliminovat kurzové ztráty a nadměrné náklady na dopravu zboží a manipulaci s ním.
30. Šestý krok představovala úhrada zboží až po jeho řádné přejímce. Teprve poté, co žalobce i jeho odběratel odsouhlasili inspekční zprávu a vyřešily se případné problémy, uhradil žalobce zboží svému dodavateli.
31. Konečně sedmé opatření představuje podle žalobce pojištěná doprava zboží. Svým odběratelům zasílal žalobce zboží pomocí najaté přepravní společnosti, čímž měl zaručeno, že zboží dorazí do jiného členského státu na adresu určenou odběratelem. Zároveň žalobce

přepravu zboží pojišťoval, což v daňovém řízení prokázal. Pojišťovna odstranila veškeré pochybnosti žalovaného prohlášením, že žalobce měl pojištěny skutečně veškeré přepravy zboží v rámci exportního kanálu. Žalobce znovu připomíná, že vynaložení finančních prostředků na pojištění zboží svědčí o jeho dobré víře.

32. Nakonec žalobce poukazuje i na to, že jej v dobré víře utvrzovaly kroky daňové správy. Za prvé, už od roku 2011 prověřovaly orgány daňové správy velmi důkladně a komplexně žalobcovu obchodování, a to včetně obchodního kanálu export. Znaly tedy velmi dobře žalobcovu dodavatelsko-odběratelskou strukturu. Nikdy při tom žalobci ničeho nevytkly ani nevyslovily žádnou z pochybností, které vznášejí v nynější věci. Tak například prověřování žalobcových obchodů za červenec 2012 bylo ukončeno v prosinci 2014 bez jakéhokoliv nálezu. V letech 2014 až 2015 provedly finanční úřady u žalobce několik místních šetření a několikrát jej vyzvaly k předložení nejrůznějších informací, taktéž bez jakéhokoliv výsledku. Konkrétně obchodování žalobce se společností Nina za období říjen 2014 až březen 2015 prověřoval Finanční úřad pro hlavní město Prahu a žalobci v tomto směru nevytkl žádné nesrovnalosti či nestandardní postupy. Teprve poté, co Specializovaný finanční úřad u této společnosti zjistil narušení neutrality DPH, začala mu být podezřelá. A tímto prizmatem pak zpětně začal hodnotit žalobcovy postupy, přičemž mu kladl k tíži i skutečnosti, které žalobce nemohl v dané době znát. To je ovšem v rozporu se zákazem předsudku zpětného hodnocení (zde žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 2 Afs 15/2014, 9 Afs 152/2013 a 5 Afs 60/2017).
33. Za druhé poukazuje žalobce na skutečnost, že v roce 2016 byla zavedena kontrolní hlášení a představitelé finanční správy i Ministerstva financí je předestírali veřejnosti jako velice účinný nástroj boje proti daňovým podvodům. I to utvrzovalo žalobce v tom, že se součástí daňového podvodu stát nemůže.
34. V poslední části své žaloby vznáší žalobce řadu **dalších dílčích námitek**, které lze stručně shrnout takto: Žalovaný nesprávně vedl správní spis, neumožnil do něj žalobci nahlédnout v celém rozsahu a pochybil, když přeřazoval listiny z vyhledávací části spisu do jeho části veřejné. Žalovaný se nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v žalobcově odvolání a jeho doplnění. Důvody, pro které žalovaný odmítl vyslechnout osoby navržené žalobcem v jeho třech reakcích na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, nejsou relevantní. Rozhodnutí žalovaného je velmi dlouhé a nepřehledné, přičemž v mnoha pasážích přebírá bez jakékoli reflexe závěry finančního úřadu, aby je později na jiném místě žalovaný revidoval. Proto po žalobci nelze požadovat, aby důkladně prohledával všech 911 bodů napadeného rozhodnutí, zda se v nich náhodou neskrývají odpovědi na jeho odvolací námítky nebo na jeho důkazní návrhy. Nařčení žalobcovy zástupkyně z účelového jednání při přebírání písemností je zcela nepřipadné. Naopak, žalovaný zasílal žalobcově zástupkyni rozsáhlé dokumenty s patnáctidenní lhůtou k vyjádření vždy před vánočními svátky a o jejich žádostech, aby jí prodloužil lhůtu k vyjádření, rozhodl až po uplynutí této lhůty, tedy v rozporu se zákonem.
35. V samotném závěru žaloby žádá žalobce soud, aby **zopakoval důkazy**, které podle něj žalovaný řádně neprovedl a nevyhodnotil. Jde například o žalobcovu směrnici k prověřování obchodních partnerů, důkazy o jejím uplatňování v praxi, výslechy pěti svědků (Š., P., P., Z., D.), inspekční zprávy z externího skladu ECL, doklady o pojištění přepravy a důkazy svědčící o kontrolní činnosti správce daně vůči žalobci v letech 2010–2016. Žádné nové důkazy, které by již nebyly součástí správního spisu, žalobce provést nepožaduje.

36. V jednom z doplnění žaloby namítl žalobce nově, že došlo k **prekluzi** práva vyměřit daň. Žalovaný totiž vycházel ve shodě se Specializovaným finančním úřadem z toho, že lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu, kdy finanční úřad prováděl mezinárodní dožádání. Podle žalobce však při tom došlo ke třem typům chyb. Za prvé, v některých případech finanční úřad nesprávně určil den odeslání žádosti nebo den přijetí odpovědi na ni. Za druhé, finanční úřad přiznal vliv na běh lhůty i těm mezinárodním dožádáním, která učinil v rámci jiných daňových řízení, což je v rozporu s daňovým řádem. Za třetí, některé žádosti o mezinárodní spolupráci byly zjevně neúčelné či nadbytečné, proto nemohly stavět lhůtu pro stanovení daně. Žalobce proto navrhl, aby soud žalovanému uložil lhůtu pro stanovení daně znovu přepočítat.

III. Argumentace žalovaného

37. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

38. Ve věci proběhlo dne 31. 7. 2024 na žádost žalobce **(první) ústní jednání** podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích.
39. Soud provedl z vlastní iniciativy dokazování úředním záznamem o porovnání cen (č. l. 26 daňového spisu), neboť jeho obsah, zejména náležitosti, byly mezi stranami sporné. Soud přitom zjistil, že tento úřední záznam – v rozporu s tím, co tvrdí žalobce – obsahuje hned několik podpisů úřední osoby, která jej vyhotovila. Z jeho příloh je také patrné, kdy byly přehledy cen, ze kterých úřední záznam vychází, pořízeny. V pravém dolním rohu každé sjetiny počítačové obrazovky je totiž uvedeno datum 5. 10. 2017. Úřední záznam samotný sice datován není, ale ze seznamu listin obsažených ve spise je zřejmé, že do něj byl založen dne 16. 10. 2017. Soud zamítl provedení důkazu kopií tohoto dokumentu, kterou předložil na soudním jednání žalobce s tím, že jsou zde data pořízení sjetin špatně čitelná. Podstatná je kvalita a čitelnost dokumentu obsaženého v samotném spisu, nikoliv kopie, kterou si z něj žalobce sám pořídil.
40. Ostatní důkazní návrhy vznesené v žalobě (šlo převážně o požadavky na zopakování důkazů provedených ve správním řízení, které měl žalovaný chybně vyhodnotit) vzala žalobcova zástupkyně na jednání zpět.
41. K dotazům soudu žalobcův jednatel na jednání uvedl, že se domnívá, že žalobce nevydal směrnici pro předcházení účasti na daňových podvodech pouze pro obchodní kanál export, ale že jiné směrnice obdobného obsahu vydal i pro ostatní své obchodní kanály. Jistý si tím ale nebyl.
42. Dále k dotazu soudu uvedl, že velcí obchodníci na českém trhu dodávající své zboží konečným spotřebitelům (např. Alza, CZC apod.) mají na zboží marži i přes 10 %, určité však ne přes 20 %. Ti však nakupují a dodávají zboží kusově. Když žalobce nakoupí větší množství zboží, jde do většího rizika, protože elektronika a výpočetní technika rychle zastarává, proto je nucen se spokojit s menšími maržemi.
43. Na základě výsledků řízení rozhodl krajský soud ve věci tak, že žalobu v plném rozsahu zamítl (stalo se tak rozsudkem ze dne 14. 8. 2024, č. j. 30 Af 21/2022-277). Dospěl k závěru, že k prekluzi práva stanovit daň nedošlo a že žalobce se skutečně zapojil do daňového

podvodu, o němž měl a mohl vědět, a že tvrzená opatření, jež měla zabránit jeho účasti na daňovém podvodu, nebyla dostatečná. Žalobce podal proti tomuto **prvnímu, zamítavému rozsudku krajského soudu** kasační stížnost a Nejvyšší správní soud jej zrušil (rozsudkem ze dne 26. 3. 2025, č. j. 1 Afs 266/2024-101).

44. Ve svém **zrušujícím rozsudku** se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry krajského soudu potud, že nedošlo k prekluzi a že v daňovém řízení byla prokázána existence daňového podvodu. Zavázal však krajský soud, aby znovu posoudil druhou, subjektivní podmínku pro odepření nároku na DPH kvůli zapojení do daňového podvodu, tedy aby znovu přezkoumal vztah žalobce k podvodu. Některé prvky vědomostního testu totiž v přezkumu Nejvyššího správního soudu neobstály a také s vyhodnocením preventivních opatření přijatých žalobcem nebyl Nejvyšší správní soud spokojen. Nejvyšší správní soud neaproboval také závěr krajského soudu ohledně výsledku některých svědků, jejichž výpovědi přebraly orgány daňové správy z jiného daňového řízení. Krajský soud totiž svůj závěr, že nebylo nutné tyto svědky vyslechnout znovu v nynějším daňovém řízení, nesprávně odůvodnil.
45. Krajský soud proto **pokračoval v řízení** a umožnil oběma stranám, aby se k věci znovu vyjádřily. To spustilo rozsáhlou polemiku, která trvala od května 2025 až do února 2026, neboť žalobce se žalovaným si během ní vyměnili řadu obsáhlých replik. Celou diskuzi lze shrnout tak, že se obě strany usilovně snažily přesvědčit krajský soud, aby si závěry Nejvyššího správního soudu vyložil tím či oním způsobem, který byl pro danou stranu příznivější. Krajský soud nepovažuje za přínosné zde vyjádření stran reprodukovat, neboť i bez toho je rozsudek až neúnosně dlouhý. Místo toho krajský soud níže stručně shrne, jak závěry Nejvyššího správního soudu pochopil a co z nich podle něj plyne pro nové posouzení věci.
46. Jediná podstatná věc, která z obsáhlých vyjádření stran může mít význam pro další řízení, jsou nové **důkazní návrhy žalobce**. Vznese je v rámci svého vyjádření ze dne 21. 9. 2025. Jednalo se konkrétně o tři e-mailové komunikace ukazující nákup mimo exportní kanál od společnosti Nina v lednu a únoru 2017 (č. l. 360, 365–366 a 368 soudního spisu), o tři e-mailové komunikace mapující vyjednávání o ceně dodávaného zboží se společnostmi La koruna, Lewmar Trading a Doxa v září, listopadu a prosinci 2017 (č. l. 358–359, 362–364 soudního spisu), o e-mail žalobcovy zaměstnance ukazující příkladmo na jednom obchodu se společností Doxa, že obchody neprobíhaly v jeden den (č. l. 361 soudního spisu) a o prohlášení žalobcovy ekonomky, Ing. J., ze dne 10. 9. 2025 o tom, jak probíhalo prověřování dodavatelů z její strany, že u společnosti Nina k němu nebyl důvod, že prověřila dodavatele La koruna a s jakým výsledkem (č. l. 367 soudního spisu). Některé z těchto důkazů jsou již součástí daňového spisu (z těch bude krajský soud vycházet), jiné jsou však nové (k jejich provedení se krajský soud vyjádří níže).
47. Na žádost žalobce proběhlo ve věci dne 30. 3. 2026 **druhé ústní jednání**. Na něm krajský soud znovu vyslechl argumentaci stran a zamítl ty důkazní návrhy, které žalobce vznese nad rámec důkazů již obsažených ve správním spise.

V. Posouzení věci krajským soudem

48. Žaloba je zčásti důvodná.

Nové důkazní návrhy

49. Jak už bylo výše uvedeno, žalobce po zrušení předchozího rozsudku krajského soudu navrhl, aby krajský soud provedl celou řadu nových důkazů. Krajský soud mu na jednání nevyhověl. Proto se nejprve bude věnovat tomu, proč důkazní návrhy zamítl, a až poté přistoupí k novému posouzení žalobních bodů.
50. Naprosto jednoznačná je situace v případě prohlášení žalobcovy ekonomky. Žalobce se jím snaží doložit, že řádně uplatňoval svou interní směrnici pro předcházení daňovým podvodům, tedy že přijal opatření, která po něm lze spravedlivě požadovat, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. V této části přezkumného algoritmu však tížilo důkazní břemeno žalobce. Žalobce je měl unést už v rámci daňového řízení a svou případnou pasivitu nemůže dohánět až v řízení před soudem. To vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, bod 41, ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, body 44–45; nověji pak např. rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2024, č. j. 3 Afs 222/2022-70, bod 42).
51. Poněkud složitěji se může jevit přípustnost ostatních důkazních návrhů. Ty se totiž vztahují k první části vědomostního testu, tedy k tomu, zda měl žalobce dostatek indicíi, na jejichž základě měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu. Zde tíží v obecné rovině důkazní břemeno naopak daňové orgány. Bylo by tedy možné uvažovat o tom, zda nelze tyto důkazy akceptovat, a to na základě judikatury Nejvyššího správního soudu, která připouští nová skutková tvrzení a nové důkazy v řízení před soudem, jestliže žaloba směřuje proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil žalobci z moci úřední nějakou povinnost (typicky sankci) a měl za tím účelem zjistit skutkový stav tak, aby o něm nepanovaly důvodné pochybnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS).
52. Krajský soud ale dospěl k závěru, že ani v tomto rozsahu nelze žalobcovy návrhy nových důkazů přijmout, neboť daňové řízení se řídí zvláštní právní úpravou. Ta ukládá daňovému subjektu primární povinnost tvrdit a prokazovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Daňové řízení nemá povahu sankční a není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale dispoziční. Daňová povinnost vzniká přímo ze zákona a správce daně ji pouze stanovuje. Daňový subjekt proto musí předkládat důkazy již v průběhu daňového řízení, neboť toto řízení je ovládáno zásadou součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Pokud tak daňový subjekt neučiní, nese procesní riziko, že správce daně rozhodne na základě stavu spisu. A v soudním řízení – jak už bylo výše řečeno – nelze dohánět to, co daňový subjekt v daňovém řízení zameškal (výjimkou by mohly být důkazní návrhy, které žalobce nemohl bez své viny uplatnit dříve, nic takového však žalobce v nynější věci netvrdí). Soudní řízení zásadně není pokračováním řízení správního, ale slouží k přezkumu zákonnosti postupu správního orgánu. Soud tudíž přezkoumává, zda správce daně postupoval v mezích zákona a zda správně vyhodnotil důkazy, které měl v dané době k dispozici.
53. Na této zvláštní povaze daňového řízení a základních zásadách pro jeho soudní přezkum se nic nemění ani v případě, že je před soudem napadeno rozhodnutí, jímž daňové orgány odeprly žalobci nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu. To již potvrdil přinejmenším jednou i Nejvyšší správní soud (srov. žalovaným odkazovaný rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2023, č. j. 5 Afs 3/2022-41, bod 41).

54. V nynějším případě se k tomu připojují ještě specifické skutkové okolnosti. Soud musí podtrhnout, že ohledně průběhu kontraktace mezi žalobcem a jeho obchodními partnery vycházely daňové orgány z obsahu správního spisu. Pokud chtěl žalobce jejich závěry o rychlé realizaci obchodů, opřené o dostupné důkazy, vyvrátit, tížilo v tomto směru důkazní břemeno jednoznačně jeho (srov. obdobně bod 92 kasačního rozsudku v nynější věci). Totéž lze říci o důkazech, jimiž se snaží žalobce prokázat, že existovaly ještě další případy, ve kterých se svými zpochybněnými dodavateli vyjednával o ceně za dodávané zboží nebo kdy s nimi obchodoval v jiném obchodním kanále než v kanále exportním. Také zde nebylo možno očekávat od daňových orgánů, že budou samy aktivně domýšlet žalobcova tvrzení o takovýchto skutečnostech a vyhledávat k nim důkazy. Povinnost tvrdit a prokázat, že k takovýmto událostem – oslabujícím jeho podezření na daňový podvod – došlo, tížila žalobce. A měl ji splnit již v daňovém řízení, což neučinil.
55. Všechny tyto úvahy ve svém souhrnu vedly krajský soud k tomu, že nové důkazní návrhy žalobce, vznesené až v soudním řízení, zamítl.

Závazný názor Nejvyššího správního soudu a struktura nynějšího rozsudku

56. Krajský soud na úvod popíše, jak porozuměl výhradám Nejvyššího správního soudu ke svému předchozímu rozhodnutí v této věci. To je nutné zejména proto, že o výklad kasačního rozsudku svedly obě strany argumentační bitvu, během níž jeho jednotlivé závěry nejrůznějšími způsoby vykládaly i dezinterpretovaly. Přitom právní názor Nejvyššího správního soudu je pro krajský soud při novém posouzení věci závazný. Proto je potřeba vysvětlit, jak krajský soud závěry NSS chápe a jakým způsobem je zohlednil ve struktuře a závěrech nynějšího rozsudku. Krajský soud ovšem nebude reagovat na jednotlivé úvahy stran ohledně toho, co chtěl Nejvyšší správní soud tou či onou pasáží svého rozhodnutí říci. Bylo by to zbytečné. Pokud snad bude mít kterýkoliv z účastníků dojem, že krajský soud pochopil závěry NSS špatně, může tomuto dojmu dát průchod v případné kasační stížnosti.
57. Za prvé – a o tom nepanuje spor – Nejvyšší správní soud potvrdil, že k prekluzi práva stanovit daň v nynější věci nedošlo. Nejvyšší správní soud nevyjádřil žádné výhrady ani k obecným východiskům krajského soudu ohledně podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Stejně tak aproboval Nejvyšší správní soud i závěr krajského soudu, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné. Příslušné části odůvodnění proto ponechává krajský soud oproti předchozímu rozsudku beze změny.
58. Za druhé, v původním znění ponechal krajský soud i další části nazvané *Neutralita DPH byla narušena a Zjištění daňové správy nasvědčují tomu, že došlo k daňovému podvodu*. Nejvyšší správní soud se totiž jednoznačně ztotožnil se závěrem, že daňové orgány prokázaly jak narušení daňové neutrality, tak i to, že k němu došlo v důsledku podvodného jednání (srov. body 50, 56–69 kasačního rozsudku). Je pravda, že žalovaný tyto své závěry založil zčásti i na výsleších svědků provedených v jiných daňových řízeních, jejichž opakování žalobce požadoval a žalovaný mu nevyhověl. NSS uložil krajskému soudu, aby znovu posoudil, zda tento postup představoval vadu řízení a zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí. To krajský soud učiní, ale v jiné části rozsudku, kde souhrnně vypořádává všechny žalobcovy výtky procesního charakteru. Dospívá přitom k závěru, že se jedná o vadu řízení bez vlivu na zákonnost výsledného rozhodnutí.
59. Za třetí, některé dílčí závěry krajského soudu (a tím pádem i žalovaného) týkající se vědomostního testu v kasačním přezkumu naopak neobstály. Nejprve je třeba říci, že již krajský soud žalovanému vytkl, že jeho závěr o nedostatečných webových stránkách

žalobcových dodavatelů Nina, Doxa a La koruna nemá oporu ve spise, a proto tuto okolnost nelze zohlednit. To potvrdil i Nejvyšší správní soud (srov. bod 86 kasačního rozsudku). NSS však vedle toho vyloučil ještě další podezřelou okolnost, a to využití externího skladu společnosti ECL, aniž by ponechal krajskému soudu jakoukoliv možnost posoudit tuto otázku odlišně (srov. body 96–99 kasačního rozsudku). Konečně NSS dodal, že ani platby opačným směrem nepředstavují samy o sobě nic podezřelého, neboť mohou fungovat jako určitá forma zajištění. Je u nich třeba vždy přihlížet k celkovému kontextu. To sice daňové orgány v nynější věci učinily, nicméně dávaly tyto platby do souvislosti zejména s absencí písemné smlouvy a s využíváním externího skladu. Jelikož využití externího skladu jako podezřelá okolnost neobstálo, oslabuje to částečně i navazující zjištění ohledně systému plateb (srov. bod 100 kasačního rozsudku). Tuto okolnost tak musí krajský soud posoudit znovu ve světle těchto závěrů NSS. A konečně krajský soud po zralé úvaze sám vyloučil z podezřelých okolností též nedostatečné prověřování žalobcových dodavatelů z důvodů, které níže vysvětlí.

60. Ostatní složky vědomostního testu v kasačním přezkumu obstály. Týká se to absence písemné smlouvy, neobvykle velkého množství obchodovaného zboží, nízkých cen a nízkých žalobcových marží, podezřele rychlého průběhu jednotlivých obchodů i faktu, že se žalobce nezajímal o původ dodávaného zboží (srov. body 88–94 kasačního rozsudku). Tyto pasáže tak ponechává krajský soud opět v nezměněné podobě. A to včetně dalších souvisejících úvah, které buďto v kasačním přezkumu rovněž obstály (jako je způsob prokazování běžné obchodní praxe, srov. body 102–103 kasačního rozsudku) nebo proti nim kasační námitky nesměřovaly, resp. se k nim NSS nevyjádřil (jako je směřování kroků Axel-Kittel testu, pokles žalobcova obratu po skončení obchodování s prošetřovanými dodavateli a nezveřejňování jejich aktuálních účetních uzávěrek v obchodním rejstříku).
61. Co z toho tedy plyne pro nynější rozsudek? Krajský soud nově v části odůvodnění nazvané *Podezřelé okolnosti měly žalobce varovat* vyloučil z podezřelých okolností prověřování dodavatelů a externí sklad ECL a zvážil, zda v návaznosti na to nadále obstojí okolnost spočívající v tzv. platbách pozpátku. Poté krajský soud znovu zhodnotil celý výsledný „balík“ podezřelých okolností a uvážil, zda i nadále mohou ve výsledku vést k závěru, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu. Přitom krajský soud vzal též v úvahu, nakolik mohou tímto závěrem otrást (při snížení počtu podezřelých okolností) zjištění týkající se toho, že od společnosti Nina nakoupil žalobce dvakrát zboží i na svůj hlavní sklad a že v jednom případě neměla společnost La koruna poptávané zboží již k dispozici (srov. bod 101 kasačního rozsudku). A krajský soud v této části nakonec dospěl k závěru, že i po provedené redukci zůstaly podezřelé okolnosti jako celek natolik závažné, aby žalobce varovaly, že se může provedením obchodů, jež se mu nabízely, zapojit do daňového podvodu.
62. Za čtvrté, pokud jde o tu část odůvodnění předchozího rozsudku, která se týkala opatření přijatých žalobcem proti jeho možné participaci na daňovém podvodu, tu krajský soud v nynějším rozsudku podstatně upravil, neboť výtky Nejvyššího správního soudu zde byly četnější. Krajský soud přitom vyšel z obecného závěru NSS, že systém alarmů měl být pouze orientační a jakékoliv dostatečně závažné rizikové zjištění mělo vést samo o sobě k vyloučení obchodní spolupráce s podezřelým partnerem (srov. bod 140 kasačního rozsudku). V návaznosti na závěry NSS krajský soud především upustil od jakéhokoliv hodnocení obsahu žalobcovy interní směrnice (srov. body 131–133 kasačního rozsudku). Dále krajský soud doplnil svou argumentaci ohledně způsobů schvalování nových obchodních partnerů vedoucím zaměstnancem (srov. body 134–136 kasačního rozsudku).

Zohlednil, že u společnosti Doxa nebyly dány důvody pro její prověření ekonomkou žalobce (srov. body 137–140 a 144 kasačního rozsudku) a nově zhodnotil, nakolik byly dány u společností Nina a La koruna. V souladu s rozsudkem NSS setrval krajský soud na svých závěrech, že žalobcův zaměstnanec nenavštívil sídla nových dodavatelů, ačkoliv pro to byly splněny podmínky (srov. bod 141 kasačního rozsudku) a mírně upravil své závěry o tom, že bez jakéhokoliv podkladu vycházel z toho, že noví dodavatelé disponují odpovídajícími referencemi (srov. bod 143 kasačního rozsudku). Hlouběji se se tentokrát krajský soud na základě výtek NSS zabýval otázkou ověřování ceny zboží (srov. bod 142 kasačního rozsudku) a také dalšími body žalobceva kontrolního systému, mimo samotnou interní směrnici (srov. body 145–148 kasačního rozsudku). Ve výsledku dospěl krajský soud při novém posouzení věci k tomu, že ve vztahu ke společnosti Doxa žalobce prokázal, že přijal dostatečná opatření, aby předešel své možné účasti na daňovém podvodu (byť se tomuto následku nakonec nevyhнул). Ve vztahu ke společnosti Nina zůstala situace poněkud nejasná, o úplném selhání či neuplatňování žalobceva kontrolního systému však za stávajícího důkazního stavu hovořit přece jen nelze. Ve vztahu ke společnosti La koruna naproti tomu nedoznaly předchozí závěry krajského soudu změn. To odůvodňuje částečné zrušení napadeného rozhodnutí.

63. A konečně v závěrečné části odůvodnění, kde se krajský soud vypořádává s procesními námitkami proti napadenému rozhodnutí, zůstaly beze změny pasáže týkající se vedení daňového spisu a nahlížení do něj, vypořádání se se všemi žalobcovými námitkami a zasílání úředních písemností (proti těm kasační výtky nesměřovaly). Krajský soud přepracoval pouze text věnovaný výslechům svědků, ovšem s přihlédnutím k tomu, že část jeho úvah v kasačním přezkumu obstála – nebylo třeba znovu vyslýchat žádného ze svědků již jednou vyslechnutých v nynějším daňovém řízení (srov. body 159–164 kasačního rozsudku). Krajský soud se tak nově věnuje jen nutnosti opakovat výsledky svědků vyslechnutých v jiných daňových řízeních (srov. body 165–170 kasačního rozsudku). A dospívá k závěru, že žalovaný se sice v tomto směru dopustil vady řízení, ta však neměla vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí.
64. Krajský soud je přesvědčen, že takto koncipovanými úvahami vyhoví všem požadavkům, které na něj závazný názor Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku klade (srov. body 171–172 kasačního rozsudku).
65. Na závěr krajský soud na vysvětlenou uvádí, že v předchozím (zamítavém) rozsudku nahlížel na obchody uskutečňované se společnostmi Nina, Doxa a La koruna v předmětných zdaňovacích obdobích spíše jako na celek, neboť vykazovaly řadu shodných znaků. Z rozsudku NSS však krajský soud vyrozuměl, že správnější je hodnotit podezřelé i „uklidňující“ okolnosti spíše ve vztahu ke každému z těchto tří dodavatelů zvlášť, stejně jako otázku, zda vůči nim žalobce uplatňoval důsledně svůj interní kontrolní systém. Na druhou stranu, krajský soud nepřistoupil k tomu, že by hodnotil zcela samostatně situaci v každém jednotlivém zdaňovacím období, ačkoliv právě toho se opakovaně dožadoval žalobce, a to zejména ve vztahu k podezřelé okolnosti spočívající v nezvykle nízkých cenách dodávaného zboží. Pro takovéto detailní „pitvání“ obchodů s jedním a tímtéž subjektem neshledal krajský soud rozumný důvod, neboť i žalobce musel obchodování s ním nahlížet ve všech souvislostech, které mu byly v daném okamžiku známy. Něco jiného by samozřejmě bylo, kdyby se podezřelé okolnosti prokazatelně vynořovaly postupně a spor by se vedl o to, v jaké fázi už na ně měl žalobce zareagovat. Takto však situace v nynějším případě nestojí.

66. A konečně krajský soud dodává, že žalobce se ve svých vyjádřeních po zrušení předchozího rozsudku krajského soudu snažil znovu diskutovat některé otázky již závazně posouzené NSS (např. otázku nezvykle nízkých cen a marží či podezřele rychlého průběhu obchodů s přesně odpovídajícím množstvím odebraného a dále prodaného zboží). Činil tak s odůvodněním, že tyto otázky jsou stále otevřené, neboť NSS se jim věnoval pouze v rozsahu uplatněných kasačních námitek. Avšak vzhledem k tomu, že to byl žalobce, kdo kasační řízení inicioval, bylo jeho odpovědností, aby NSS již v prvním kole přezkumu předložil všechny argumenty, které by měl vzít v potaz. Krajský soud proto nijak nedoplňoval svou argumentaci tam, kde NSS řádné výhrady k předchozímu posouzení určité dílčí otázky nevyjádřil. Nejvyšší správní soud konec konců závázal při přezkumu těchto otázek i sám sebe (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS.)

K prekluzi nedošlo

67. Žalovaný ve svém posledním vyjádření k žalobě ze dne 29. 7. 2024 uznal jednu ze žalobcových výtek vůči tomu, jak počítal finanční úřad ve svém vyjádření k podanému odvolání běh prekluzivních lhůt. Konkrétně přiznal, že finanční úřad se ve dvou případech zmýlil o 6 dnů v datu odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci, a to v neprospěch žalobce. Vedle toho žalovaný při přepočtu lhůt pro stanovení daně zjistil, že došlo i k určitým numerickým chybám při výpočtu posledního dne lhůty a že do počtu dní, kdy se lhůta stavěla, nebyl – ve prospěch žalobce, avšak chybně – započten samotný den odeslání žádosti o mezinárodní výměnu informací, ačkoliv judikatura takový postup předvídá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2024, č. j. 2 Afs 77/2023-40, *ELKO TRADING*, bod 30). Konečně žalovaný zjistil, že ve dvou případech finanční úřad chybně a v neprospěch žalobce započítal do doby stavění lhůty i období před zahájením daňové kontroly.
68. V tomto rozsahu provedl žalovaný opravu výpočtu běhu prekluzivních lhůt pro stanovení daně pro jednotlivá zdaňovací období oproti výpočtům obsaženým v obou vyjádřeních finančního úřadu k podanému odvolání. Žádná z těchto úprav nevedla k tomu, že by byla lhůta pro stanovení daně překročena. Nutno ovšem poznamenat, že ve vztahu ke dvěma zdaňovacím obdobím se poslední den lhůty nově posunul natolik, že k pravomocnému ukončení odvolacího řízení došlo pouhý jeden den předtím, než by podle žalovaného nastala prekluze. Napadené rozhodnutí totiž doručil žalovaný žalobcově zástupkyni dne 21. 2. 2022 a poslední den lhůty pro stanovení daně připadl podle jeho výpočtu předloženého v soudním řízení v případě května a června 2017 na následující den, tedy na 22. 2. 2022.
69. Krajský soud provedl kontrolu popsaných výpočtů žalovaného a neshledal na nich nic chybného. Shrnuje proto, že pro zdaňovací období srpen 2016 připadl poslední den lhůty na 15. 12. 2022, pro listopad 2016 na 29. 11. 2022, pro leden 2017 na 30. 6. 2022, pro duben 2017 na 18. 12. 2022, pro květen 2017 a pro červen 2017 na 22. 2. 2022, pro srpen 2017 na 3. 2. 2023, pro září 2017 na 20. 6. 2022, pro říjen 2017 na 2. 10. 2022, pro listopad 2017 na 28. 6. 2022, pro prosinec 2017 na 22. 1. 2023, pro leden 2018 na 12. 9. 2022 a pro únor 2018 na 16. 2. 2023.
70. Na těchto závěrech nemohly nic změnit ani žalobcovy výtky vůči mezinárodním dožádáním. Krajský soud dospěl k závěru, že žádosti o mezinárodní spolupráci v daném případě vykazují jasnou souvislost s vedeným daňovým řízením a jeví se jako důvodné

a smysluplné, nikoliv pouze formální úkony (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, R. B., bod 30).

71. K žádosti o mezinárodní výměnu informací ze dne 14. 8. 2018, č. 129782/18 vztahující se ke společnosti FS FROGGER SOLUTIONS LIMITED, dále též jen „FS Frogger“ (příloha č. 256 k č. l. 150 daňového spisu) uplatňuje žalobce dvě výhrady. Jednak podle něj **nebyla důvodná**, jednak nebylo možno stavět prekluzivní lhůtu po dobu, kdy správce daně **reklamoval její vyřízení**.
72. Podle krajského soudu mezinárodní dožádání v tomto případě důvodné bylo. Daňová správa se sice na společnost FS Frogger a její aktivity dotazovala kyperského správce daně již dříve, a to dne 30. 1. 2018, ovšem v jiném daňovém řízení vedeném se společností Puneratina (viz příloha č. j. 70367/19 k č. l. 131 daňového spisu). Tam se zaměřila zejména na vzájemné obchodní vztahy těchto dvou společností. Naproti tomu žádost ze dne 14. 8. 2018 vznesl finanční úřad v daňovém řízení vedeném se samotným žalobcem a dotazuje se již na obchodní vztahy s řadou dalších článků obchodních řetězců, které mezitím rozkryl. Věděl sice již z výsledku předchozího dožádání, že se kyperskému správci daně nepodařilo kontaktovat jednatele společnosti FS Frogger, ale na to adekvátně reagoval. V nové žádosti totiž sice opět žádá o bankovní výpisy této společnosti a další informace vztahující se k jejím bankovním účtům, ačkoliv o tyto informace neúspěšně žádal již v předchozí žádosti v řízení s Puneratinou, ovšem nově poukazuje na komunitární úpravu, která zapovídá dožádanému orgánu odepřít poskytnutí požadovaných informací jen proto, že jsou v držení banky. Je tedy zřejmé, že žalovaný se snažil přimět kyperského správce daně k tomu, aby mu tyto informace přece jen zjistil a poskytl, neboť byl přesvědčen, že předchozí kyperská odpověď je v rozporu s evropským právem upravujícím mezinárodní výměnu informací. Není jistě vinou české strany, že kyperský správce daně opět reagoval velmi úsporně a ve zprávě ze dne 6. 12. 2018 jen odkázal na své předchozí vyjádření (příloha č. 300 k č. l. 150 daňového spisu). Na tomto hodnocení nic nemění ani fakt, že finanční úřad do žádosti vznesené v žalobcově řízení začlenil i požadavky na některé další informace, pro jejichž zjištění by bylo nutné vstoupit do kontaktu se společností FS Frogger. Konec konců, nebylo možno předvídat, zda se v rámci komunikace s bankou nepodaří přece jen kontaktovat i samotného vlastníka účtů, společnost FS Frogger.
73. Na to pak navazuje otázka, po jak dlouhou dobu se měla lhůta ke stanovení daně stavět na základě výše uvedené žádosti ze dne 14. 8. 2018. Finanční úřad se totiž s odpovědí kyperského správce daně ze dne 6. 12. 2018 nespokojil a podle dokazování provedeného na prvním jednání soudu ji nejprve reklamoval e-mailem ze dne 13. 12. 2018, a poté požádal o doplnění bankovních informací dne 7. 1. 2019. Jako důkaz tu sice posloužil „pouhý“ výtisk obrazovky z interního informačního systému daňové správy, avšak s jeho obsahem plně koresponduje definitivní odpověď kyperského správce daně ze dne 18. 4. 2019 (příloha č. 357 k č. l. 150 daňového spisu). Jednak ji zpracovávala tatáž kontaktní kyperská osoba jako předchozí oficiální odpověď uloženou v systému mezinárodní výměny informací (Ch. P.), jednak obsahově zjevně navazuje na uvedenou reklamaci, neboť vysvětluje, že na Kypru by bylo možné bankovní informace bez souhlasu majitele účtu získat pouze na základě trestního stíhání. Jen na okraj krajský soud k jedné z četných námitek žalobce podotýká, že v elektronické podobě spisu sice anglický originál odpovědi kyperského správce daně chybí, ale ve fyzické podobě je k českému překladu připojen.
74. Po skutkové stránce má tedy krajský soud jednoznačně za to, že celá komunikace od žádosti ze dne 14. 8. 2018 až po odpověď paní P. ze dne 18. 4. 2019 tvoří jeden souvislý a logický

celek. I tak tu ovšem zůstává právní otázka, zda se v takovém případě má lhůta pro stanovení daně stavět po celou dobu takovéto komunikace, nebo zda se má na žádost o doplnění chybějících informací nazírat jako na žádost novou. Druhá možnost by znamenala, že po dobu od obdržení první odpovědi do uplatnění reklamace, resp. do vznesení žádosti o doplnění informací, by prekluzivní lhůta běžela. Krajský soud se ale přiklonil k první možnosti. Má tedy za to, že pokud český správce daně v rozumné době po obdržení odpovědi od zahraničního správce daně reaguje výhradou, že poskytnuté informace nejsou úplné a vyžádá si jejich doplnění, pak po celou dobu až do obdržení definitivní odpovědi od zahraničního správce daně se prekluzivní lhůta staví. Při hodnocení přiměřenosti doby, která uplynula od kritické reakce na obdržené informace, je třeba vzít v úvahu i organizační uspořádání daňové správy, v němž mezinárodní dožádání neprovádí jednotlivé finanční úřady, ale činí je centrálně Generální finanční ředitelství. V nynější věci uplynulo mezi odpovědí kyperského správce daně a odesláním žádosti o její doplnění celkem 31 dnů. Vzhledem k tomu, že věc byla poměrně složitá, probíhala v ní řada mezinárodních dožádání a že do oněch 31 dnů spadaly i vánoční svátky, považuje krajský soud v daném případě dobu, která uplynula od odpovědi jo do její reklamace, za zcela přiměřenou.

75. Názor krajského soudu je zcela v souladu se stanoviskem komentářové literatury, která uvádí: „U mezinárodního dožádání nelze zohledňovat pouze prvotní žádost, avšak lhůtu pro stanovení daně může stavět i další komunikace. Na překážku přitom není, pakliže se bude jednat o komunikaci méně formální, např. e-mailovou. Důležité jen je, aby ji bylo stále možno považovat za komunikaci v mezích zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní či jiného příslušného právního přepisu“ (srov. LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 677.). Opačný názor zaujal pouze Krajský soud v Praze (srov. jeho rozsudek ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84, *K. M. C.*, bod 108; ten ovšem zrušil Nejvyšší správní soud). Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud postupu Krajského soudu v Praze při počítání běhu lhůty sice přitakal, ale bez jakéhokoliv rozboru či hlubší argumentace, neboť se na základě kasační stížnosti primárně zabýval jinou otázkou, a to formálními náležitostmi mezinárodního dožádání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60, *KOVOŠROT - MORAVIA CZ*, body 70–78). Jiné odborné či judikatorní názory na danou otázku nejsou krajskému soudu známy.
76. Jen pro úplnost krajský soud podotýká, že i kdyby dal po právní stránce žalobci za pravdu, na výsledku by to nic nezměnilo. I kdyby se prekluzivní lhůta nestavěla po oněch sporných 31 dnů, nevedlo by to v žádném z řešených zdaňovacích období k prekluzi práva vyměřit daň. Zcela zjevné je to v případě zdaňovacích období srpen a listopad 2016, leden 2017, duben 2017 a srpen 2017 až leden 2018, kde i tak bylo odvolací rozhodnutí žalovaného vydáno s dostatečnou rezervou. Poněkud složitější úvahu vyžadují zdaňovací období květen a červen 2017. Zde by se lhůta pro stanovení daně nejprve zkrátila – byť ne o celých 31 dnů, ale pouze o 27 dnů, neboť do dne 10. 12. 2018 stavělo lhůtu pro stanovení daně zároveň i mezinárodní dožádání pod č. j. 160313/18. Posunutí konce lhůty na den 26. 1. 2022 by ale vedlo k tomu, že na (dodatečné) platební výměry doručené žalobci dne 17. 2. 2021 by se „nově“ muselo hledět tak, že mu byly oznámeny v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Na základě § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu by se proto dosavadní lhůta prodloužila o 1 rok a paradoxně by tak byla ještě delší než podle dosavadního výpočtu žalovaného. Končila by tedy až 26. 1. 2023. Argumentační boj

žalobce týkající se započítávání či nezapočítávání doby, po kterou probíhala reklamace výsledku mezinárodního dožádání, do běhu prekluzivní lhůty se proto v kontextu daného případu jeví jako „bouře ve sklenici vody“.

77. Za pravdu nemohl dát krajský soud žalobci ani v tom směru, že by snad finanční úřad v jeho věci cíleně a účelově **rozděloval žádosti o mezinárodní výměnu informací** do více částí jen proto, aby dosáhl prodloužení lhůty pro stanovení daně. Je sice pravda, že ve vztahu ke společnostem SG Limited, SG Limited Slovakia i Lewmar Trading odešlo na Slovensko v průběhu daňového řízení několik různých žádostí, ale při pečlivé analýze jejich obsahu a toho, jaké informace měl finanční úřad aktuálně k dispozici, je zřejmé, že o žádné účelové jednání daňové správy nešlo.
78. V první řadě je třeba říci, že žalobce volně zaměňuje společnosti SG Limited a SG Limited Slovakia. Jakkoliv se jejich názvy podobají, byly personálně propojeny a obě byly registrovány k DPH na Slovensku, nejde o tentýž subjekt (srov. např. body 346–348, 405–406 a 573 napadeného rozhodnutí). Tak například žalobcem odkazovaná žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 12. 3. 2018, č. j. 43275/18 (příloha č. 191 k č. l. 150 daňového spisu) se vztahuje k aktivitám společnosti SG Limited, zatímco žádost ze dne 3. 5. 2018, č. j. 73005/18 (příloha č. 212 k č. l. 150 daňového spisu) se týká společnosti SG Limited Slovakia. Již z toho je zřejmé, že se finanční úřad netázal dvakrát na totéž. Vyplývá to i z porovnání obsahu obou žádostí, kdy první požaduje informace o obchodních aktivitách společnosti SG Limited, zatímco druhá se zaměřuje na bankovní účty fyzických osob spojených se společností SG Limited Slovakia a požaduje zaslání faktur v návaznosti na předchozí odpověď slovenského správce daně k této společnosti.
79. Jinde zase žalobce pomíjí odlišný smysl a účel každé žádosti, který je zřejmý z jejího obsahu. To se týká kupříkladu vztahu žádostí o mezinárodní výměnu informací adresovaných slovenskému správci daně ze dne 28. 8. 2017, č. j. 137723/17 (příloha č. 78 k č. l. 150 daňového spisu) a ze dne 27. 11. 2017, č. j. 185205/17 (příloha č. 123 k č. l. 150 daňového spisu). Ty se sice obě vztahují k aktivitám společnosti SG Limited Slovakia, ale zatímco první z nich se týká jejího postavení jako žalobcova přímého odběratele, ta pozdější se vztahuje k jejím odběrům zboží od jiného žalobcova přímého odběratele, kyperské společnosti Lewmar Trading (SG Limited Slovakia je zde tedy až v pořadí druhým odběratelem žalobcova zboží). Druhá žádost dokonce přímo ve svém úvodu odkazuje na informace zjištěné od kyperského správce daně. Je tedy zcela zřejmé, že druhou žádost o mezinárodní výměnu informací mohl finanční úřad zformulovat až poté, co se z jiných zdrojů dozvěděl o této další roli společnosti SG Limited Slovakia v odběratelském řetězci.
80. A konečně i tam, kde žádosti o mezinárodní výměnu informací usilují o získání obdobných informací o téže společnosti, bývá to odůvodněno tím, že se vztahují k různým zdaňovacím obdobím. Jestliže například v žádosti ze dne 8. 11. 2017, č. j. 178141/17 (příloha č. 119 k č. l. 150 daňového spisu) vyžaduje finanční úřad ve vztahu ke společnosti SG Limited Slovakia obdobné informace jako ve výše uvedené žádosti ze dne 28. 8. 2017, č. j. 137723/17, je tomu tak proto, že posledním zdaňovacím obdobím, které pokrývala v pořadí první žádost, byl červen 2017. Druhá žádost se pak vztahuje ke zdaňovacím obdobím srpen a září 2017, která nebyla v době odeslání první žádosti ještě ukončena a logicky se tak na ně první žádost nemohla vztahovat. Ani zde tak nelze spatřovat v postupu českého správce daně při využití mezinárodního dožádání žádnou účelovost.
81. Zbývá tak jen poslední žalobcova výhrada k počítání lhůty pro stanovení daně, a to že finanční úřad i žalovaný vyšli z toho, že lhůtu staví dokonce i žádosti o mezinárodní

výměnu informací odeslané v daňových řízeních vedených s jinými subjekty, konkrétně se společnostmi Terganol a R. P. Textil Trade.

82. Tento právní názor je vskutku problematický, v tom je třeba dát žalobci za pravdu. Právní jistotu adresáta daňové správy by takový přístup mohl narušit, neboť by si nikdy nemohl být jist tím, zda finanční úřad nezačne v jeho případě operovat mezinárodním dožádáním, o němž do té doby neměl a nemohl mít nejmenší tušení. Ostatně i odborná literatura na dané téma uvádí, že „do jiného členského státu by mělo být odesláno z České republiky ... toliko jediné mezinárodní dožádání, přičemž správci daně příslušní k provádění dokazování u jednotlivých účastníků řetězového podvodu na DPH by se měli domluvit na společném postupu při odeslání jediného mezinárodního dožádání, přičemž není rozhodné, který ze správců daně mezinárodní dožádání bude nakonec iniciovat. Je-li tedy mezinárodní dožádání výsledkem souladného postupu dvou či více správců daně, lhůta pro stanovení daně v případě mezinárodního dožádání zaměřeného na vztah mezi osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a tuzemským missing traderem proto stojí v případech všech nalézacích řízení vedených všemi kooperujícími správci daně. ... Co když ovšem správce daně provádějící daňovou kontrolu u brokera zjistí, že mezinárodní dožádání již bylo odesláno správcem daně příslušným k subjektu typu missing trader, a důkazní prostředky získané prostřednictvím tohoto dožádání jsou podstatné také pro nalézací řízení prováděné u subjektu typu broker? Správce daně příslušný k daňovému subjektu typu broker samozřejmě může čerpat z odpovědi dožádaného zahraničního správce daně, byť odeslání mezinárodního dožádání neinicioval ani nezajistil. Efekty na stavění lhůty pro stanovení daně v případě daňové kontroly prováděné u daňového subjektu typu broker však takovému mezinárodnímu dožádání přiznat nelze“ (srov. PŠENČÍK, Jiří: *Zamyšlení nad problematikou stavění lhůty v případě mezinárodních dožádání v oblasti daně z přidané hodnoty*, In: *Daně a právo v praxi*, č. 5/2022, Wolters Kluwer, www.aspi.cz). Krajský soud se proto s právním názorem žalovaného v této otázce neztotožnil.
83. Ačkoliv ale krajský soud dal v této otázce žalobci za pravdu, nemohlo to opět na výsledku nic změnit. Toto pochybení se má totiž týkat pouze zdaňovacích období srpen a listopad 2016, kde by mělo být podle výpočtu žalovaného posledním dnem lhůty pro stanovení daně datum 15. 12. 2022, resp. 29. 11. 2022. Soud připomíná, že napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 21. 2. 2022. Vyloučení uvedených mezinárodních dožádání by vedlo k tomu, že doba stavění prekluzivní lhůty by se zkrátila o 73 dnů ve vztahu k srpnu 2016 a o 60 dnů ve vztahu k listopadu 2016. Ani v jednom případě by tak vyloučení účinků těchto mezinárodních dožádání na běh lhůty pro stanovení daně nemělo za následek prekluzi práva vyměřit daň (a to ani v kombinaci s případným nezapočítáním 31 dnů, které uplynuly od odpovědi kyperského správce daně na mezinárodní dožádání do její reklamace).
84. Krajský soud proto uzavírá, že k prekluzi v daném případě nedošlo a daň byla za všechna zdaňovací období stanovena včas.

Právní úprava a judikatura k daňovým podvodům

85. Aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, musí tento nárok nejprve vzniknout (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Musí se tedy reálně uskutečnit zdanitelné plnění, na jehož základě si daňový subjekt může podle zákona uplatnit nárok na odpočet daně. Teprve pak je namístě začít se zabývat otázkou, zda předmětné plnění nebylo součástí daňového podvodu (srov. např. rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, *M. J.*, bod 52, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, *J. M.*, body 11-14). O uskutečnění zdanitelného plnění není v nynější věci sporu.

86. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech EU by měla odpovídat směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, představuje přípustnou výjimkou ze zásady, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 49). Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet DPH nestačí (srov. rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, *Optigen*, bod 46). Je proto nutné zkoumat, zda osoba povinná k dani o daňovém podvodu věděla nebo měla vědět. A subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, body 49-61).
87. Citovanou judikaturu SDEU přebírá Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze každému subjektu zapojenému do podvodného řetězce odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud o daňovém podvodu věděl, či alespoň vědět měl a mohl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, *SOLUNA 2000*, bod 29, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.“
88. K tomu je možno dodat, že české správní soudy dovozují možnost odepření nároku na odpočet či vrácení DPH v případě vědomé či nedbalostní účasti na daňovém podvodu z judikatury SDEU setrvale přinejmenším od roku 2012 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012-42, *PRIMOSSA*). Nejde tak o nic překvapivého, s čím by podnikatelé při obchodování v ČR nemohli počítat.
89. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně proto, že se zapojil do daňového podvodu, posoudit několik skutečností (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, *SARA ML*, body 33-49, ze dne 21. ledna 2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, *PT servis konzervárna*, bod 17, či ze dne 15. 11. 2023, č. j. 6 Afs 112/2023-78, *Josef KVAPIL*, body 24-31). Nejdříve je nutno zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo, resp. zda je dáno důvodné podezření na podvod (první podmínka, existence podvodu). V první řadě proto musí orgány daňové správy ověřit, že došlo

k narušení daňové neutrality – někdy se hovoří také o chybějící dani – tedy že některý z článků dodavatelského řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost, ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit (1. krok). Narušení daňové neutrality musí ovšem provázet další nezvyklé či nestandardní objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že zkoumané transakce měly podvodný charakter, tedy že chybějící daň není důsledkem pouhého podnikatelského selhání (2. krok). Poté je třeba zkoumat subjektivní stránku, tedy vztah daňového subjektu k podvodu (druhá podmínka, vědomostní test). Na základě těch podezřelých okolností, které musely být daňovému subjektu známy, se hodnotí, zda věděl – nebo přinejmenším vědět měl a mohl – že plnění, z něhož hodlá uplatnit nárok na odpočet DPH, je součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (3. krok). A konečně, pokud se daňový subjekt do podvodu nezapojil vědomě, je třeba se ptát, zda obchodoval v dobré víře. Tedy zda – s ohledem na indicie, které měl k dispozici – přijal veškerá opatření, která od něj můžeme rozumně vyžadovat, aby své účasti na podvodu předešel (4. krok).

90. Existenci podvodu prokazuje vždy správce daně, nemusí ji však prokázat nad veškerou pochybnost. Postačí, když shromáždí dostatek důkazů pro důvodnou domněnku, že šlo o daňový podvod (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Ze souhrnu všech skutkových okolností tedy musí být možné dovodit, že se o daňový podvod jednalo (srov. např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, *LAKUM - KTL*).
91. Pokud jde o subjektivní stránku účasti na daňovém podvodu, je důkazní břemeno rozděleno následovně. Správce daně prokazuje existenci objektivních skutečností, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt o podvodu věděl, neboť jeho jednání žádné jiné logické vysvětlení nemá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, *2P Commercial Agency*). Druhá možnost je, že správce daně prokáže takové objektivní okolnosti, z nichž v souhrnu vyplývá, že daňový subjekt o podvodu měl a mohl vědět, neboť měl k dispozici dostatek podezřelých indicií svědčících o tom, že by se o daňový podvod mohlo jednat. Pouze při této nedbalostní formě účasti na podvodu se daňový subjekt může „vyvinut“, když prokáže, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se dozvěděl o podezřelých skutečnostech a ověřil si je (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu a ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, *I. W.*, bod 17, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 42, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44, *ENERGIE 2010*).

Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné

92. Na úvod je třeba říci, že obě strany sporu poukazují na to, že písemnosti druhé strany (napadené rozhodnutí žalovaného a podání zástupkyně žalobce) jsou **obsáhlé a nepřehledné**. Krajský soud má za to, že žalobce a žalovaný si v tomto ohledu nemají co vyčítat. Je pravda, že napadené rozhodnutí čítá celkem 229 stran a že forma jeho zpracování připomíná „koláž“ sestavenou z předchozích písemností (zpráva o daňové kontrole, seznámení se zjištěnými skutečnostmi v průběhu odvolacího řízení). Tento styl rozhodně k přehlednosti a srozumitelnosti argumentace nepřispívá. V jeho důsledku žalovaný například na jednom místě tvrdí, že žalobce neunesl důkazní břemeno a nepředložil žádné dokumenty k určité otázce, aby později tento svůj postoj revidoval a v jiném odstavci přiznal, že žalobce určité doklady předložil, avšak žalovaný je hodnotí jako nedostatečné.

93. Na druhou stranu, nelze nevidět, že také zástupkyně žalobce v průběhu daňového řízení štěpila svou argumentaci do řady dílčích, přitom však poměrně rozsáhlých podání, jejichž obsah se do určité míry překrýval. A stejně jako žalovaný v napadeném rozhodnutí, i ona ve svých podáních i v žalobní argumentaci mnohdy na různých místech opakuje totéž, jen jinými slovy. Nelze se divit, že v takto rozsáhlém řízení a při takto vedené procesní strategii se žalovaný uchýlil k tomu, že argumenty reagující na četné odvolací výhrady žalobce „přilepil“ k textu převzatému z předchozích dokumentů. To, že předchozí text neprošel důslednou revizí a zůstaly v něm rezidua již opuštěných argumentů, sice do určité míry komplikuje situaci žalobce i soudu, nejde však o tak závažnou vadu, jež by vedla k nesrozumitelnosti, a tím i k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
94. Příčinou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 29–30). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Rozhodnutí obou stupňů přitom tvoří jediný celek a navzájem se doplňují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).
95. Soud se proto zaměřil zejména na to, zda jsou důvodné výhrady žalobce poukazující na **vnitřní rozpory** v napadeném rozhodnutí (viz str. 34, 19–33 žaloby). Dospěl k závěru, že se zčásti o žádné rozpory nejedná, neboť žalobcova zástupkyně je konstruuje uměle, zčásti jde o rozpory sice skutečné, avšak odstranitelné výkladem, pokud se napadené rozhodnutí čte jako jeden celek.
96. Příkladem uměle vytvořeného rozporu jsou výtky vůči schématům obchodních řetězců použitým v napadeném rozhodnutí. K jednomu a témuž zdaňovacímu období jsou tu vskutku načrtnuty různé řetězce zahrnující zčásti odlišné subjekty, což může při nepozorném čtení působit matoucím dojmem. Vysvětlení je ovšem nasnadě a nachází se přímo v textu napadeného rozhodnutí (k žalobcem konkrétně uváděnému období říjen 2017 srov. body 42, 57, 81 a 133–135 napadeného rozhodnutí). Žalovaný zkrátka vyšel z kontrolních hlášení a na jejich základě sestavil první verzi obchodního řetězce. Poté ovšem analyzoval vystavené faktury a také to, jak si mezi sebou jednotlivé subjekty převáděly zboží v rámci skladu HWL. S pomocí výpisů z bankovních účtů zkoumal také finanční toky mezi jednotlivými aktéry. Na základě toho pak vytvořil další grafická schémata, resp. další verze předmětného obchodního řetězce, v nichž už nefigurují subjekty, které ve skutečnosti nijak nedisponovaly předmětným zbožím, resp. v souvislosti s ním neprováděly ani nepřijímaly žádné platby. Zároveň se zde naopak objevují subjekty nové, které v kontrolních hlášeních dané zboží nevykázaly, ale fakticky se obchodních transakcí tím či oním způsobem účastnily, jak vyšlo díky důkladné analýze najevo. Samozřejmě vždy se celý tok zboží zmapovat nepodařilo, a pak orgánům daňové správy nezbylo než pracovat s neúplnými informacemi (k žalobcem uváděnému období leden 2018 srov. bod 313 napadeného rozhodnutí).

97. Také rozpor mezi body 699 a 716 je pouze zdánlivý. V bodě 716 žalovaný uznává, že žalobce si ověřoval z veřejných rejstříků DIČ, údaj o nespolehlivém plátcí DPH, zveřejňování bankovního účtu a další skutečnosti. V bodě 699 však žalobci vyčítá, že nepřistoupil k hlubšímu prověření jiných informací, jež z veřejných rejstříků mohl vyčíst, a to o chybějícím zaměření dosavadního podnikání svého potencionálního partnera na obchod s elektronikou, o nedostatečném kapitálovém zázemí či o nízkém dosavadním obratu.
98. Uměle konstruovaný se soudu jeví tvrzený rozpor mezi body 718 a 39 napadeného rozhodnutí. Žalovaný nijak nezpochybňuje faktické dodání zboží žalobci. V bodě 718 jen upozorňuje na to, že toto zboží žalobci vůbec „neprošlo rukama“ (a v tomto smyslu je neovládal), neboť se při jeho fyzické kontrole zcela spolehl na zaměstnance externího skladu.
99. Některé úvahy žalovaného mohou samy o sobě působit zkratkovitě. Text v závěru bodu 772 vsutku budí dojem, že žalovaný považuje za skutečnost svědčící o existenci daňového podvodu už samotný fakt, že zboží bylo dovezeno do ČR z jiného členského státu EU a putovalo odtud do dalšího členského státu. Přitom reexporty jako obchodní praktika nutně závadné nejsou. Důležité je ale čist daný bod celý. Žalovaný tu především zpochybňuje žalobcovo vysvětlení, kde se tak levné zboží na českém trhu vzalo a proč mu to nepřipadalo podezřelé. Poukazuje přitom na to, že v nynějším případě rozhodně nešlo o nějaké neplánované přebytky českých distributorů, jak žalobce hypoteticky uvádí.
100. Tyto žalobcem tvrzené nesrovnalosti tedy ve skutečnosti žádné vnitřní rozpory napadeného rozhodnutí nepředstavují.
101. Příklady rozporů odstranitelných čtením napadeného rozhodnutí jako jednoho celku lze nalézt zejména mezi žalobcovými výhradami proti hodnocení důkazů, jež se týkaly jím přijatých opatření. Tak například v bodě 716 napadeného rozhodnutí žalovaný vsutku nepodloženě uvádí, že žalobce nedoložil, zda jeho směrnice upravující prověřování nových dodavatelů vůbec existovala. Jedná se ovšem evidentně o pozůstatek textu z jedné z dřívějších písemností vyhotovených žalovaným v průběhu řízení. Důležité je, že žalovaný z tohoto tvrzení nedovozuje žádné důsledky, nikde v napadeném rozhodnutí neexistencí směrnice neargumentuje, nezpochybňuje její obsah, naopak z její existence i žalobcem tvrzeného obsahu vychází.
102. Podobně úvahu finančního úřadu reprodukovanou v bodech 718 a 770 napadeného rozhodnutí, že i transakce jiných subjektů využívajících sklad ECL mohly být zasaženy daňovým podvodem, žalovaný na jiném místě výslovně revidoval (viz bod 895 napadeného rozhodnutí).
103. Žalobce si dokonce sám odpovídá, pokud jde o údajný rozpor mezi body 728 a 897 napadeného rozhodnutí. V prvním z nich žalovaný sice zopakoval úvahu finančního úřadu, že ověřování registrace k DPH je z hlediska předcházení účasti na daňovém podvodu bez významu, ale ve druhém uznal, že tomu tak není a relevanci mu přiznal. A jen upozornil, že to na výsledku nic nemění, protože svůj nastavený systém jako celek žalobce nedodržel (což soud podrobně rozebere v rámci věcného posouzení).
104. Těmito rozpory tedy napadené rozhodnutí trpí, ale nejde o vady natolik závažné, že by způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost.
105. K dalším početným námítkám vůči odůvodnění napadeného rozhodnutí krajský soud již jen stručně podotýká, že na zprávu o daňové kontrole je možno v odvolacím rozhodnutí

odkázat, plní totiž v daňovém řízení roli rozhodnutí prvostupňového. A se všemi stěžejními odvolacími námitkami se žalovaný řádně vypořádal, jak soud vysvětlí i s konkrétními odkazy níže při věcném posouzení žalobních bodů.

106. Nyní se již krajský soud bude věcně věnovat samotné žalobcově tvrzené účasti na daňovém podvodu. Přidrží si při tom „tradičního“ řazení jednotlivých kroků přezkumného algoritmu, i když za klíčovou považuje – stejně jako žalobce – až poslední ze zkoumaných otázek, tedy jaký vliv měla žalobcem přijatá preventivní opatření na jeho dobrou víru.

Neutralita DPH byla narušena

107. V obchodních řetězcích, do kterých se žalobce zapojil, došlo k narušení neutrality DPH – to daňové orgány v dostatečné míře prokázaly a podložily to odpovídajícími důkazními prostředky. Podvodné řetězce se sice nepodařilo ve všech případech plně rozkrýt a role jednotlivých zapojených subjektů v nich se v průběhu času měnily, ale **základní principy daňového podvodu** se orgánům daňové správy podařilo v jejich rozhodnutích popsat (srov. body 41–330, 338–570, souhrnně pak bod 336 napadeného rozhodnutí).
108. Počáteční článek řetězce zpravidla nakoupil elektroniku z jiného členského státu, nákup však vykázal jako nákup tuzemský nebo jej „vykryl“ fiktivními přijatými plněními z tuzemska ve stejné výši. Sám pak „zmizel ze scény“. Od této chvíle až do prodeje zboží žalobci neopustilo zboží sklad korporace HWL v České republice. Do skladu HWL ovšem často zboží dovezla a uložila zcela jiná osoba než první tuzemský článek řetězce, který jej měl podle dokladů nabýt (skutečným dovozcem byly společnosti sídlící v jiném členském státě EU, šlo např. o kyperskou společnost FS Frogger, lotyšské společnosti SIA PROKS a NETTO TEHNIKA, maďarské společnosti KPW a SQW, slovenskou společnost Tekram či britskou společnost POSITIVE CONNECT). Zcela jiná osoba než nabyvatel také často uhradila kupní cenu onomu subjektu z jiného členského státu (zpravidla šlo o druhý či následující článek tuzemského obchodního řetězce). Jednotlivé články řetězce si pak zboží formálně přeprodávaly mezi sebou, zpravidla s velmi krátkými časovými odstupy, přičemž finanční toky se ne vždy kryly s toky fakturačními a s uskutečněnými převody zboží ve skladu HWL. Teprve společnosti Nina, Doxa a La koruna dopravily fyzicky zboží ze skladu HWL do skladu ECL, který pro tyto své nákupy využíval žalobce. Žalobce poté zboží vždy dodal do jiného členského státu EU, přičemž jeho odběrateli byly podle sdělení správců daně v těchto členských státech mnohdy společnosti, jež se zapojují do daňových podvodů, jsou pro daňovou správu nekontaktní, registrace k DPH jim byla zrušena apod. V některých případech se na pozici prvního či dalšího odběratele zboží od žalobce objevují právě ty společnosti, které podle zjištění daňové správy na začátku některých obchodních řetězců zboží ukládaly do skladu HWL.
109. Žalobcovy námitky proti závěrům žalovaného o chybějící dani zčásti vycházejí z nesprávného chápání závěrů judikatury. Žalobce prostřednictvím svého obecného souhrnu **chybějících důkazů** v podstatě tvrdí, že aby orgány daňové správy mohly konstatovat existenci daňového podvodu, musí přesně identifikovat každou nezaplacenou daň, a zároveň i subjekt, který ji neodvedl, dále prokázat, že chybějící daň je důsledkem podvodu, a navíc by měly být schopné spojit konkrétní podvodné jednání a chybějící daň i s konkrétní obchodní transakcí, jíž se přímo účastnil žalobce. Takovéto požadavky jsou absurdní a dalece přesahují rámec toho, co požaduje judikatura správních soudů a SDEU. Ve svém důsledku by vedly k tomu, že odepřít nárok na odpočet DPH nebo doměřit daň u řetězových podvodů na DPH by bylo možné jen tam, kde se podařilo zmapovat celý

podvodný řetězec a zjistit výši daňové povinnosti každého subjektu, který se jej účastnil. Taková situace je v praxi spíše výjimečná. Právě kvůli zakrytí podvodného jednání bývají v podvodných řetězcích zpravidla zařazeny subjekty nazývané *missing trader*, jejichž úkolem je neodvést daň a následně zmizet ze scény, takže skutečnou výši daňové povinnosti ani důvody neodvedení daně u nich není možné ověřit.

110. Proto je užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání daňového podvodu“, v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat. Přesnější je hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K & K*, bod 23). Po správci daně se tedy chce pouze to, aby vysvětlil podstatu daňového podvodu. Nemusí prokazovat, který konkrétní článek daňového řetězce a jakým způsobem spáchal podvod (rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, *PRIMOSSA*, bod 57). Stejně tak správce daně nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, *Edko.cz*, bod 63). Nevyžaduje se ani přesné vyčíslení chybějící daně (např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, *Harmonie Rajhrad*, bod 28). To je v mnoha případech prakticky nemožné (výše citovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K&K*, bod 23, nedávno rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M Servis*, bod 27). Už vůbec pak z judikatury nevyplývá požadavek, aby správce daně nejprve neúspěšně vymáhal neodvedenou daň u toho subjektu, který ji neodvedl, a teprve poté ji doměřoval dalším subjektům do podvodného řetězce zapojeným.
111. Samozřejmě, že vždy musí existovat určitá **příčinná souvislost** mezi neodvedením daně a nárokovaním odpočtu na jedné straně a vědomostí o skutečnostech svědčících o podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH na straně druhé (žalobcem často citovaný rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, bod 69). To ale NSS konstatoval proto, že v případě *VYRTYCH* byl závěr o daňovém podvodu založen pouze na neodvedené dani u jediného poddodavatele (bod 61 citovaného rozsudku), aniž by zde existoval jakýkoliv souvislý dodavatelský řetězec a aniž by přistouply další podezřelé okolnosti (bod 64 citovaného rozsudku) a aniž by přímý dodavatel žalobce jevil jakékoliv známky „nesolidnosti“, jež by měly jeho odběratele varovat (bod 69 citovaného rozsudku). Z tohoto judikátu proto nelze dovozovat, že by plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, muselo být podvodem přímo zasazeno. Naopak, chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, *LAKUM - KTL*, bod 33). Stejně tak je zcela namístě odepřít celý nárok na odpočet DPH, i když daň nebyla odvedena jen z části plnění, jež daňový subjekt zapojený do podvodného řetězce od svého dodavatele přijal (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, *Trímet*, bod 25, s odkazem na rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M*).
112. Pro nynější případ z citované judikatury plyne, že chybějící daň lze prokázat řadou různých důkazních prostředků, nikoliv výhradně jen pravomocným platebním výměrem a podklady, které k doměření DPH vedly. O narušení neutrality DPH může stejně dobře vypovídat i fakt, že určitý subjekt v určitém období vůbec nepodával daňová priznání nebo že v nich zamlčoval plnění, která podle jiných důkazních prostředků poskytl jiným

subjektům a měl z nich tedy DPH odvést. Narušení neutrality může mít i tu podobu, že daňový subjekt si uměle sníží daňovou povinnost vykazáním přijatých plnění, a následně znemožní orgánům daňové správy, aby ověřily, zda se tato plnění uskutečnila a nejde tedy o plnění fiktivní. Ve všech těchto modelových případech a také v řadě dalších bude možno konstatovat, že došlo k narušení neutrality DPH, aniž by výše chybějící daně byla přesně vyčíslena a aniž by tato daň byla doměřena – tedy aniž by existovaly ty důkazní prostředky, jejichž absenci žalobce žalovanému vytýká. Podobné je to i s dalšími důkazy, které podle žalobce ve spise chybí. Daňová správa totiž není povinna prokazovat bezprostřední příčinnou souvislost daňové ztráty s obchody žalobce, ani to, že se pokusila vymáhat nedoplatky primárně na příslušných subjektech, u nichž k daňovému úniku zřejmě došlo.

113. Žalobce také chybně interpretuje pojem chybějící daň. Tou je taková daň, která nebyla uhrazena řádně a včas (tedy ve správné výši a ve lhůtě pro placení daně). Je pravda, že podle určitého ojedinělého rozhodnutí Nejvyššího správního soudu by měly orgány daňové správy zkoumat i to, zda náhodou daňový subjekt neuhradil daň alespoň dodatečně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, *Fast Money*, bod 27). Jak ale zdejší krajský soud nedávno vysvětlil, jde o rozhodnutí překonané pozdější judikaturou a má již pouze omezené využití (pro podrobnější argumentaci srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2024, č. j. 30 Af 17/2022-88, body 28–34). Zkoumat, zda došlo k **dodatečné úhradě chybějící daně**, má tak význam pouze tam, kde o skutečné výši dodavatelovy daňové povinnosti nepanuje pochybnost, kde mělo jít podle skutkových tvrzení žalobce o dobrovolnou úhradu daně v plné výši a kde by navíc taková okolnost mohla významně zpochybnit závěr správce daně o existenci daňového podvodu na DPH. To může nastat snad jen v případě, že objektivních okolností svědčících o tom, že chybějící daň je důsledkem daňového podvodu, bude vcelku málo a předchozí nepřiznání či neuhrazení daně by tak mezi nimi mohlo hrát důležitou roli.
114. Z citované judikatury plyne, že v nynější věci by ani dodatečné uhrazení chybějící daně nemohlo hrát žádnou roli. Podezřelé okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu jsou tu totiž četné, prokázané a tvoří dohromady ucelený řetězec, z něž lze na nekalé úmysly žalobcova dodavatele a jeho subdodavatelů usuzovat s velkou jistotou, jak krajský soud vysvětlí níže. Není tudíž nic závadného na tom, že žalovaný vycházel při zjišťování chybějící daně převážně ze starších podkladů pocházejících z doby uskutečnění prošetřovaných obchodů, popřípadě získaných v průběhu daňové kontroly. Nebyl povinen zjišťovat, zda před vydáním napadeného rozhodnutí nedošlo náhodou k dodatečné úhradě chybějící daně. Okolnosti nynějšího případu takové zjišťování nevyžadovaly.
115. Další žalobcovy námitky zase postrádají oporu ve spise. Tvrdí-li žalobce, že žalovaný nepřipustně použil jako důkazy **úřední záznamy**, pak pomíjí, že žalovaný úřední záznamy ve svém rozhodnutí zmiňoval v několika různých souvislostech. Za prvé, jen pro zjednodušení někdy žalovaný odkazoval na úřední záznamy, kterými převedl do daňového spisu písemnosti z jiných daňových řízení nebo listiny získané z jiných daňových spisů vedených v databázi ADIS. Pak jsou pochopitelně primárním důkazem, ze kterého skutková zjištění žalovaného vychází, právě ony primární listiny, jejichž výčet vždy příslušný úřední záznam obsahuje. Soud k tomu v obecné rovině uvádí, že důkaz úředním záznamem považuje za přípustný, jestliže má vypovídat jen o obsahu daňových evidencí nebo o úkonech daňové správy vůči dotčeným subjektům.
116. Prakticky totéž platí o odkazech na úřední záznamy, v nichž finanční úřad nebo žalovaný shrnuli určitá zjištění ve formě tabulek popisujících fakturační, finanční nebo majetkové

toky mezi jednotlivými články obchodních řetězců, nebo provedli porovnání cen na trhu. Také v těchto případech obsahují tyto sumarizující úřední záznamy odkaz na písemnosti, ze kterých dané shrnutí vychází, a také v tomto případě představují důkazní prostředek tyto jejich podklady. Jediný úřední záznam, na který žalovaný odkazuje a který sám je primárním zdrojem skutkových zjištění, je záznam finančního úřadu z místního šetření, při němž nedošlo k jednání s žádnou osobou (čj. 126591/17). V takové situaci je úřední záznam nepochybně přípustným důkazním prostředkem.

117. S obsahem napadeného rozhodnutí se beznadějně mívá námitka, že žalovaný neprokázal dostatečně **nekontaktnost** těch subjektů, u nichž výhradně jen na této skutečnosti založil svůj závěr o narušení daňové neutrality. Žalobce sám žádný takový případ výslovně neoznačil. Na první pohled tak nelze než přisvědčit žalovanému, který ve svém vyjádření poukázal na to, že jeho závěry o narušení daňové neutrality se zakládaly vždy na konkrétním porušení daňové povinnosti. To typicky vyplývalo ze zjištění, že daňový subjekt buďto nepodařilo daňová přiznání vůbec, nebo v nich neuváděl plnění, která však podle jiných důkazních prostředků přijal, popř. vykazoval přijatá plnění, o jejichž uskutečnění měly orgány daňové správy důvodné pochybnosti. Skutečnost, že se daňové správě nepodařilo příslušný subjekt kontaktovat (typicky proto, že má virtuální sídlo) pak sloužila pouze jako vysvětlení, proč se daň nepodařilo doměřit, resp. proč její výše zůstala pochybná.
118. Pokud žalobce zmiňuje jmenovitě určité subjekty, jejichž nekontaktnost považuje za nedostatečně doloženou, jde v naprosté většině o subjekty, u nichž ani podle žalovaného k žádnému narušení daňové neutrality nedošlo. Jednalo se totiž o subjekty typu *buffer*, které si své daňové povinnosti (alespoň naoko) plní, aby odvrátily pozornost daňové správy od *missing tradera*, jenž DPH státu neodvedl, svou daňovou povinnost zatajil apod. a od *brokera*, jenž naopak DPH od státu inkasoval (resp. aby zkomplikovaly a zakryly propojení mezi těmito dvěma subjekty). Pokud tedy žalovaný zmiňuje jejich pozdější nekontaktnost, jde o pouhé dokreslení této jejich účelové role. S ukončením daňového podvodu totiž zpravidla subjekty typu *buffer* ztrácejí své ekonomické opodstatnění a postupně se ztrácejí ze scény, zanikají, podstupují likvidaci apod. – podobně jako to činí *missing trader*, jen beze spěchu a s delším časovým odstupem.
119. Dobrým příkladem v tomto směru je poukaz žalobce v bodě 154 žaloby. Tam upozorňuje na fakt, že žalovaný označil jako nekontaktní společnost La koruna, ačkoliv jejího bývalého jednatele Tedu se mu podařilo v rámci daňové kontroly předvolat a vyslechnout. Jak ale správně vysvětlil žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, k ověření daňové povinnosti slouží v první řadě daňové a účetní doklady získané od samotného daňového subjektu. Teprve ve druhé řadě může jít o výpovědi svědků, přičemž ale současní ani bývalí jednatele jako svědci ve věci své společnosti vystupovat nemohou. Co je však nejdůležitější, u společnosti La koruna žalovaný narušení daňové neutrality neshledal. Neoznačil ji za *missing tradera* ani za jiný subjekt podílející se na spáchání daňového úniku. Pouze pro dokreslení upozornil, že jako současný jednatel této společnosti figuruje v obchodním rejstříku občan cizího státu s bydlištěm v zahraničí a že tato společnost s finančním úřadem během daňových řízení, která s ní vedl, vůbec nespolečovala a nebylo možné ji kontaktovat. Vzhledem k tomu, že na posouzení věci neměly tyto skutkové závěry žádný vliv, nebylo nutné je ani prokazovat v souladu s nějakým přísným důkazním standardem.
120. Zcela stejná je pak situace u společností REČAVA (srov. body 48–49 napadeného rozhodnutí), DDK Jarov (srov. body 50–51 napadeného rozhodnutí), Znirkovila (srov.

body 85–88 napadeného rozhodnutí), a Dorios (srov. body 582, 593, 601, 604, 606, 608, 772, 906–908 napadeného rozhodnutí). Ve všech případech je žalovaný označuje jako *buffer* a nezpochybňuje, že své daňové povinnosti si, alespoň formálně, plnil.

121. Jedinou výjimkou je společnost Federico. Ta také vystupovala zpočátku jako pouhý *buffer* (srov. body 63–66, a dále např. 195–196 napadeného rozhodnutí). Avšak její role se postupně měnila, takže časem zastávala v řetězcích spíše úlohu *missing tradera* (srov. zejména body 225–226, 233–242 napadeného rozhodnutí, kde je ona „proměna“ zachycena). Tím také krajský soud odpovídá na další žalobcovu námitku, že společnost Federico označuje žalovaný na různých místech svého rozhodnutí tím či oním zavedeným pojmem. Na terminologii *missing trader – buffer – broker* nemá smysl lpět, neboť jednak jde pouze o jakési modelové zjednodušující kategorie, jednak role subjektů zapojených do podvodných řetězců se často střídají. Daleko podstatnější je, že žalovaný náležitě popsal obchodní aktivity a prohřešky dané společnosti vůči daňovému právu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že společnost Federico především opakovaně nepřiznávala pořízení zboží z jiného členského státu v situaci, kdy k němu prokazatelně došlo, namísto toho často vykazovala fiktivní pořízení téhož zboží z tuzemska, případně nepřiznávala daň z prodeje zboží na výstupu (srov. konkrétní skutkové popisy v bodech 217–284 napadeného rozhodnutí). Její následná nekontaktnost proto nebyla klíčovým poznatkem pro závěr o tom, že tato společnost narušila neutralitu DPH. Vedle ní tu byla i řada dalších, beze všech pochybností prokázaných okolností, např. společnost měla sídlo na virtuální adrese, od 27. 2. 2019 byla označena jako nespolehlivý plátce a 18. 1. 2020 ji soud zrušil s likvidací.
122. Závěrem zbývá dodat, že obsáhlá žaloba staví v této části zejména na obecných výhradách vůči provedení dokazování, které většinou blíže nekonkretizuje. Obsahuje jen několik málo příkladů toho, co vlastně měl žalovaný nedostatečně prokázat. Tyto **konkrétní námitky** (v bodech 150–153 žaloby) nyní krajský soud postupně vypořádá.
123. Společnost MADIOMESA s.r.o., sama DPH nekrátila, avšak podílela se na tom v pozici *missing tradera* (viz str. 34–36, 75, 79–91 zprávy o daňové kontrole, body 42–43, 136, 148, 150–153, 155, 166–167, 172, 185–188 napadeného rozhodnutí). Své poslední přiznání k DPH podala MADIOMESA v květnu 2016. Za srpen a listopad 2016, a za leden 2017 daňová přiznání ani kontrolní hlášení nepodala, ačkoliv podle kontrolních hlášení společnosti Terganol měla právě MADIOMESA dodat této společnosti určitá plnění ve výši odpovídající těm, jež poté putovala řetězcem dále až k žalobci. Fakturační ani finanční toky tomu ovšem neodpovídají a skutečný průběh těchto obchodů se nepodařilo ověřit, protože MADIOMESA zůstala pro finanční úřad nekontaktní, její sídlo se ukázalo být virtuální a od 27. 6. 2015 byla zveřejněna jako nespolehlivý plátce DPH. Orgány daňové zprávy z toho vyvodily, že plnění od společnosti MADIOMESA vykázaná společností Terganol byla nejspíše fiktivní a měla posloužit pouze k odvrácení pozornosti daňové správy a k tomu, aby si Terganol mohl uměle snížit svou daňovou povinnost. K narušení daňové neutrality tak došlo u společnosti Terganol. Tyto závěry jsou jasné a nic na tom nemění ani formulační zaškobrtnutí v bodě 151 napadeného rozhodnutí, na které poukazuje žalobce a ze kterého jako by vyplývalo, že nějaké kontrolní hlášení podala v daném zdaňovacím období (i) MADIOMESA. Není tomu tak. Jde stále dokola jen o kontrolní hlášení Terganolu, což je při čtení rozhodnutí jako celku zcela zřejmé.
124. Pokud jde o likvidaci společností Plutus international s.r.o., a Paddy to Rise, s.r.o., krajský soud připomíná, co již uvedl obecně výše, totiž že „chybějící daň“ nemusí vždy znamenat daň doměřenou určitému subjektu v konkrétní výši. Může se stejně dobře jednat o chybějící

daňové tvrzení nebo o to, že daňový subjekt vykáže daň v nízké výši, a tu se nepodaří ověřit. A právě to je případ obou uvedených společností (srov. str. 58–60, 112–117, 119–123 zprávy o daňové kontrole, body 245–248, 253–256, 259–269, 272–284, 288–303 napadeného rozhodnutí). Plutus podával daňová přiznání buďto v nulové výši, nebo vůbec, ačkoliv prokazatelně pořizoval zboží z jiného členského státu a přeprodával ho dále. Na výzvy finančního úřadu k podání daňového přiznání nereagoval, sídlo měl na virtuální adrese, jako nespolehlivý plátce byl veden od 13. 1. 2018. Jeho vztah ke společnosti Paddy byl obdobný jako vztah výše uvedené MADIOMESY ke společnosti Terganol. Paddy vykazovala ve svých kontrolních hlášeníh plnění od Plutus, čímž si jako typický *buffer* uměle snižovala svou daňovou povinnost. Plutus naproti tomu tato plnění nevykazoval a tiše zmizel ze scény, jako typický *missing trader*. Ani u Plutus, ani u Paddy se nepodařilo skutečný průběh daných obchodů ověřit, neboť stejně jako Plutus, i Paddy měla jen virtuální sídlo a jako nespolehlivý plátce DPH byla vedena od 18. 7. 2018. Za těchto okolností pochopitelně nemohly orgány daňové správy uvedeným společností doměřit žádnou konkrétní částku daně z přidané hodnoty. Tím pádem logicky ani neměly vůči nim žádnou daňovou pohledávku, kterou by mohly přihlásit do jejich likvidace.

125. Poněkud nejasně působí výhrady žalobce vůči tomu, jak žalovaný vyhodnotil úlohu společnosti R. P. Textil Trade, s.r.o. Žalovaný sice v bodě 47 napadeného rozhodnutí skutečně uvedl, že tato společnost podávala daňová přiznání a vykázanou daňovou povinnost hradila, jedním dechem však dodal, že to neplatí bezvýhradně. Nepřiznala totiž daň z pořízení zboží z jiného členského státu, konkrétně od maďarské společnosti KPW a slovenské společnosti SG Limited Slovakia, o němž svědčí jak daňové přiznání společnosti KPW, tak i transakce na bankovním účtu společnosti R. P. Textil ve prospěch SG Limited Slovakia (srov. body 45-46 napadeného rozhodnutí). Navíc tato společnost nepřiznala ani přijetí zboží z jiného členského státu od kyperské společnosti FS Frogger. Místo toho vykazovala přijetí téhož zboží od tuzemské společnosti Terganol, aby tak uměle snížila svou daňovou povinnost. Nejde tedy o společnost, která by si řádně plnila své daňové povinnosti (srov. body 140, 146, 151 napadeného rozhodnutí).

Zjištění daňové správy nasvědčují tomu, že došlo k daňovému podvodu

126. Nejprve je potřeba říci, že daňová správa identifikovala celou řadu nestandardností, které vykazovaly jednak rozkryté obchodní řetězce a jednak vzájemné vztahy jejich jednotlivých článků a transakce mezi nimi (srov. body 571-618 napadeného rozhodnutí). Za stěžejní lze označit fakt, že obchodní řetězce, v nichž se přeprodávalo zboží, byly poměrně dlouhé, přitom se v nich ale střídal uzavřený okruh subjektů (a to jak v části dodavatelské, která žalobci předcházela, tak i v části odběratelské, které za ním následovala na Slovensku). Tyto subjekty většinou nevykazovaly jinou ekonomickou činnost než právě obchody v uvedených řetězcích, mnohdy vznikly až před započítáním těchto obchodů, často měnily jednatele nebo měly za jednatele cizince, nezakládaly do obchodního rejstříku účetní závěrky a sídlily na virtuálních adresách. Některé zapojené subjekty vůbec nepodávaly daňová přiznání k DPH, po zahájení daňové kontroly se pak mnohé staly nekontaktními, ukončily svou činnost, byla jim zrušena registrace k DPH nebo zanikly s likvidací.
127. Jednotlivé články řetězců spolu koordinovaly svůj postup natolik úzce, že muselo jít o činnost organizovanou a řízenou centrálně několika málo osobami. To se projevilo například v tom, že k převodům vlastnictví zboží, které fakticky stále „leželo“ v jednom a tomtéž skladu, mezi jednotlivými články řetězců, docházelo na základě elektronické komunikace s odstupem několika minut. Vzájemné koordinaci nasvědčuje i fakt, že většina

zapojených subjektů měla zřízeny účty u stejné banky, některé z nich si dokonce účet založily ve stejný den a na stejné pobočce. Podobně rychle jako převody zboží pak díky tomu probíhaly i platby za ně, tj. obvykle v týž den. Nelze přehlédnout ani to, že daňové doklady různých článků řetězce byly vytvořeny v tomtéž počítačovém programu, takže měly téměř totožnou grafickou úpravu, a že byly vystaveny velmi krátce po sobě. Vzájemné provázanosti nasvědčuje i fakt, že u některých zapojených subjektů se podařilo zjistit, že byly personálně propojeny. Navíc účastníci obchodů mezi sebou neměli uzavřeny písemné smlouvy, což svědčí o vysoké vzájemné důvěře. Přitom nešlo o zkušené a zavedené obchodníky, ale naopak o nováčky v daném oboru.

128. Vše výše uvedené představuje typické rysy přítomné u většiny podvodů na DPH. Ve svém souhrnu jde o zjištění natolik přesvědčivé, že krajský soud nemá ani tu nejmenší pochybnost o tom, že se žalobce zapojil do rozsáhlého daňového podvodu s elektronikou. Žalobce zpochybňuje pouze některá z těchto zjištění, právě jen jim se proto krajský soud bude podrobněji věnovat.
129. V některých zdaňovacích obdobích se finančnímu úřadu podařilo přesně zmapovat typický karuselový podvod, kdy zboží „proteklo“ tuzemskými články řetězce a skončilo u téhož subjektu z jiného členského státu EU, který jej do řetězce na začátku vložil. Vytvořil se tedy **uzavřený kruh** dodávek (žalovaný tyto případy shrnul v bodech 611-616 napadeného rozhodnutí). Ve dvou případech (PRG-12269-AFI a PRG-12150-AFI) je kolotočový podvod patrný dokonce už jen ze samotných faktur, což nezpochybňuje ani žalobce. Už jen to by jako demonstrace této nestandardní okolnosti stačilo. Avšak uzavřený kruh dodávek zboží lze dovodit i v těch případech, jež žalobce zpochybňuje. Jak už krajský soud zmínil výše, mnohdy se finanční toky mezi společnostmi a reálné nakládání se zbožím neshodovalo s fakturací. To je i případ oněch žalobcem zpochybňovaných dodávek. Na začátku řetězce totiž tuzemský odběratel neplatí za zboží svému formálně vykazovanému dodavateli, ale jinému subjektu, zpravidla již výše zmiňované kyperské společnosti FS Frogger (srov. body 165 a 166 napadeného rozhodnutí ve vztahu k zakázce PRG-12882-AFI, body 195–198 napadeného rozhodnutí ve vztahu k zakázce PRG-14135-AFI, atd.). A právě ta je pak posledním známým odběratelem daného zboží v řetězci, jenž následuje za žalobcem.
130. Pokud jde o tzv. **předplatby** (resp. platby pozpátku), k tomu, zda je takový systém nezvyklý a podezřelý sám o sobě, se krajský soud vyjádří níže. Pro identifikaci okolností svědčících o daňovém podvodu úplně postačí říci, že v nynějším případě prokázaly orgány daňové správy, že subjekty zapojené do obchodních řetězců před žalobcem nedisponovaly dostatkem peněz na to, aby mohly provést nákup elektroniky v takovém množství, jaké žalobci dodávaly. Byly tedy zcela závislé na penězích inkasovaných od žalobce a žádné jiné obchody většinou neprováděly. To je nepochybně jedna z okolností, které svědčí o tom, že obchodní vztahy v daných řetězcích byly vytvořeny uměle jen za účelem vylákání DPH. I kdyby se snad platby předem v obchodní praxi příležitostně vyskytovaly – v závislosti na konkrétních okolnostech a na vzájemných vztazích důvěry mezi účastníky toho kterého obchodu – v nynější věci byly naprostým pravidlem, a to navzdory tomu, že jejich podmínky neupravovala žádná písemná smlouva mezi stranami.
131. U **dalších námitek** je třeba nejprve souhrnně podotknout, že žalobce v nich poukazuje pouze na vlastní obchodní vztahy a na své bezprostřední dodavatele. Směšuje tedy nestandardní skutečnosti svědčící o tom, že chybějící daň byla výsledkem daňového podvodu, s okolnostmi, které v něm měly vyvolat podezření, že on sám se daňového podvodu účastní. Při prokazování toho, že došlo k narušení daňové neutrality, ale berou

orgány daňové správy v úvahu všechny možné skutečnosti. Ty mohou mít svůj původ v minulosti – např. obchodní historie či minulé personální vazby, v době uzavření transakce – např. nestandardní obchodní podmínky, i v době následující po uzavření obchodu – např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami apod. (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, body 24 a 27). Lze tedy vzít v úvahu jak události dřívější, tak i ty, které nastaly až po ukončení prověřovaných obchodů. Otázka, zda o některých z těchto skutečností mohl žalobce vědět v době, kdy své obchody realizoval, případně zda tu byly nějaké další podezřelé okolnosti, které jej měly varovat, se bere v úvahu až v navazujícím kroku, když se zkoumá vlastní (subjektivní) vztah žalobce k podvodu.

132. V tomto duchu tak krajský soud uvádí, že i když žalobce sám platil svým odběratelům z různých **bankovních účtů**, nijak to neumenšuje závažnost zjištění, že některé subjekty zapojené do rozkrytých obchodních řetězců si založily účet na téže pobočce téže banky ve stejný den. A stejně tak že velká část článků těchto řetězců měla účet u jedné ze dvou bank na Slovensku a že tyto účty zapojené subjekty efektivně využívaly k rychlým vzájemným převodům plateb v řádu hodin nebo maximálně dnů. Stejně tak postačí uvést, že řada zapojených subjektů sídlila na **virtuální adrese**, nevkládala do obchodního rejstříku **účetní závěrky** včas (nebo dokonce vůbec) a že šlo o naprosté **nováčky v daném oboru** – tyto okolnosti by se z hlediska existence daňového podvodu ani nemusely nutně vztahovat k dodavatelům žalobce. Zda tomu tak bylo, tomu se bude soud věnovat v dalších částech odůvodnění, kde bude posuzovat vědomost žalobce o podvodu a jeho dobrou víru.

Podezřelé okolnosti měly žalobce varovat

133. Krajský soud má za to, že orgány daňové správy v daném případě shromáždily dostatek indicií, jež tvoří ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH měl a mohl vědět (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, *PRIMOSSA*, bod 48).
134. Úvodní výtky žalobce jsou už na první pohled zcela nedůvodné. Pokud jde o údajné **směšování různých kroků tzv. Axel Kittel testu**, ten je jako každý jiný přezkumný algoritmus pouhou myšlenkovou pomůckou, a nikoliv dogmatickým textem či přesně danou rovnicí. Jednotlivé úvahy se mnohdy navzájem prolínají a nelze je striktně zaškatulkovat do určité kategorie či podřadit pod určitý krok. Je pochopitelné, že při popisu některých podezřelých okolností, které měly žalobce varovat, že se zaplétá do daňového podvodu, zmíní orgány daňové správy i opatření, která by logicky subjekt jednající v dobré víře na žalobcově místě přijal, aby podobné informace buďto hlouběji prověřil, nebo aby zajistil, že se účasti na daňovém podvodu vyvaruje.
135. Stejně tak by bylo přehnané trvat v nynější situaci na provádění nějakých tržních analýz nebo na **srovnání žalobcovy obchodní praxe** s praxí jiného podobného subjektu. Obchodování s elektronikou není natolik specifické jako obchodování s neželeznými kovy, které řešil žalobcem odkazovaný judikát s výslovnou zmínkou, že v tomto oboru „v tuzemsku podniká jen málo osob“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, bod 17). V tehdejších případech navíc žalobkyně zpochybnila zjištění daňových orgánů předložením odborného stanoviska a návrhem výslechu svědka – jednatele konkrétní srovnatelné společnosti. Takto aktivní žalobce v nynějším řízení

rozhodně nebyl. Jako důkaz běžné obchodní praxe předložil zejména nabídku obchodní společnosti, která však do České republiky nikdy žádné zboží nedodala (srov. bod 771 napadeného rozhodnutí). Daňové orgány přitom určité informace o obchodní praxi žalobcových konkurentů zjišťovaly (srov. bod 662 napadeného rozhodnutí). Vedle toho však poukazovaly zejména na odchylky od žalobcovy vlastní zavedené praxe. Platí, že „*čím více se určitý obchod vymyká běžné činnosti daňového subjektu ..., tím spíše je spravedlivé po něm požadovat, aby vynaložil vyšší úsilí ohledně toho, zda se tím neúčastní daňového podvodu*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53, *Řempo CB*, bod 15).

136. K tomu je ještě třeba dodat, že člověk ani nemusí být znalec v oboru obchodování s elektronikou, aby mohl vyhodnotit jako těžko uvěřitelnou míru obchodního štěstí, jemuž se žalobce těšil, jestliže v letech 2016–2018 opakovaně uzavíral značné množství obchodů s velkými objemy zboží, kde se vždy přesně potkala nabídka s poptávkou. Jistě se to čas od času může přihodit. Obvyklý průběh takovýchto obchodů však bude podle krajského soudu spíše ten, že obchodník obdrží od obchodního partnera poptávku po určitém množství zboží, a poté hledá nabídku, která by se této poptávce co nejvíce blížila (nebo obráceně). Dokonalou shodu najde na trhu jen zřídka. Zpravidla bude muset za účelem uspokojení poptávky uzavřít postupně několik obchodů, kdy požadované zboží nakoupí po částech od různých svých dodavatelů. Nebo nalezne nabídku, která však množstevně obdrženou poptávku přesahuje, přičemž partner odmítá prodat zprostředkujícímu obchodníkovi jen část svého zboží. Obchodník se pak bude muset rozhodnout, zda nabídku přijmout a pro přebytečné nakoupené zboží pak znovu hledat odbyt. Logickým důsledkem je pak to, že část nakoupeného zboží alespoň po určitou dobu leží na skladě a čeká na svého kupce. Nic takového se ale v obchodních případech realizovaných žalobcem ani v náznaku nedělo. Jak opakovaně zdůraznil žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobce prakticky vždy nakoupil přesné množství zboží, tzv. na kamion, a to také beze změny dále prodal, zpravidla jednomu odběrateli. Tak dokonalá harmonie mezi nabídkou a poptávkou je opravdu nezvyklá a její opakovaný výskyt měl již sám o sobě vzbudit žalobcovu pozornost.
137. Krajský soud se bude nejprve postupně věnovat těm podezřelým okolnostem, které obstály i před Nejvyšším správním soudem, a až poté těm, které se žalobci podařilo v soudním řízení alespoň částečně zpochybnit. Na závěr soud zhodnotí, zda výsledný soubor objektivních okolností stále odůvodňuje závěr, že žalobce o svém zapojení do daňového podvodu měl a mohl vědět, či nikoliv.
138. První podezřelou okolností má být **absence písemné smlouvy**. Žalovaný však žalobci nevytýká jen samotný fakt, že se svými dodavateli písemnou smlouvu neuzavřel, ale poukazuje na to, za jakých okolností se tak stalo (srov. body 621–627 a 911–912 napadeného rozhodnutí). Především jde o objem obchodů, které žalobce uskutečňoval. Jednalo se o plnění v hodnotách desítek milionů korun měsíčně. V této situaci je opravdu nezvyklé, že by žalobce písemnou smlouvu nevyžadoval. Její úlohu rozhodně nemůže nahradit elektronická objednávka a její potvrzení, neboť z těch vyplývá pouze druh a množství objednaného zboží a jeho cena, případně čas a místo dodání. Písemná smlouva však obvykle obsahuje řadu dalších důležitých ujednání, ať již pokud jde o podmínky dodání, platební podmínky, odpovědnost za vady, možnost odstoupení od smlouvy, reklamace zboží atd. O to více je závažné, že podle jasných a jednoznačných výpovědí dvou svědků, konkrétně jednatele společnosti Nina a jednatele společnosti La koruna, odmítl písemnou smlouvu uzavřít sám žalobce (viz výslechy svědků F. a T. na č. l. 101 a 103 daňového spisu). To už svědčí nejen o nedostatku obezřetnosti, ale snad i o snaze zanechat o průběhu těchto

obchodů co nejméně dokladů. Zbývá dodat, že žalobcem zmiňovaný jednatel společnosti Doxa vypověděl také jednoznačně, že písemnou smlouvu se žalobcem jeho společnost neuzavřela (viz výslech svědka J. na č. l. 104 daňového spisu). Oproti předchozím dvěma svědkům pouze nevysvětlil, proč tomu tak bylo. Není nicméně jasné, co by jeho opakovaný výslech mohlo přinést pro věc podstatného.

139. Jako další podezřelou okolnost vznáší žalovaný otázku, proč se žalobce vůbec nezajímal o původ dodávaného zboží. Žalovaný vcelku srozumitelně vysvětlil, co jej k této úvaze vedlo (srov. body 651–659, 772, 783–786 a 872–874 napadeného rozhodnutí). Žalobce se nacházel v situaci, kdy ani v jediném případě nebyl schopen obdrženu poptávku z jiného členského státu EU uspokojit zbožím nakoupeným od oficiálního distributora nebo od renomovaného tuzemského dodavatele s dlouhou obchodní historií. Pravda, v případě televizorů LG je příčina nasnadě – oficiální distributor si nepřál vývoz svého zboží do zahraničí a smluvně žalobci umožňoval ho prodávat jen v tuzemsku. V případě televizorů a disků Samsung žalobce totéž zboží běžně nakupoval od známých společností (např. FAST ČR, a. s., AT Computers, a. s., apod.) do svého skladu v Železné ulici, odkud je vyvážel i do zahraničí. Ani zde ale nedostával proexportní podporu (tedy nabídku většího množství zboží na vývoz za výhodnou cenu). Ostatně, právě proto, že obchodování s využitím cenových rozdílů v různých státech se snaží výrobci a jejich oficiální distributoři smluvně omezovat, označoval žalobce své přeshraniční obchody jako „šedý kanál“ (jak vysvětlil žalobcům jednatel na jednání soudu, srov. též body 664, 702 a 773 napadeného rozhodnutí). Přes tyto překážky žalobce dokázal zahraniční poptávku vždy plně uspokojit, a to prostřednictvím jedné ze společností Nina, Doxa či La koruna. Ty nepatřily k velkým a známým dodavatelům elektroniky. Přesto byly schopny zajistit velký objem zboží, na které se žádná vývozní omezení nevztahovala. Navíc za výhodnou cenu, ačkoliv zpravidla to bývají právě velké společnosti se stabilní pozicí na trhu, kdo je něčeho takového schopen, díky množstevním slevám.
140. Žalobce přišel s celou řadou převážně hypotetických vysvětlení této situace. Pohybuje se přitom od relativně uvěřitelných scénářů – například že určitý obchodník v České republice nakoupí větší množství zboží, které není schopen prodat, a proto se ho se slevou snaží zbavit, přičemž v jiném státě je naopak téhož zboží nedostatek – až po čiré fantazie – to, když srovnává své obchodování s nákupem ochranných zdravotnických prostředků jednotlivými státy na počátku covidové pandemie, ačkoliv k žádné podobně převratné události na trhu s elektronikou v dané době nedošlo. Navíc se žalobce převážně drží v rovině pouhých tvrzení. Když už nějaké důkazy předložil, tak ty jeho tvrzení neprokazovaly – v případě fungování tzv. forecastů u společnosti DELL se předložené doklady ani přibližně časově neshodovaly, v případě žalobcových jiných nákupů mimo oficiální distribuční síť šlo ve skutečnosti vždy o nákupy od renomovaných společností (srov. body 783–784 napadeného rozhodnutí).
141. Podstatný je ale především fakt, že v žalobcově případě se nejednalo o žádný jednorázový, mimořádně výhodný nákup. Nešlo tedy o to, že by využil příznivých okolností nebo nevýhodné situace obchodního partnera a tak říkajíc „popadl příležitost za pačesy“. Žalobcovi tři pravidelní dodavatelé tzv. rychloobrátkového zboží byli ve skutečnosti schopni velké objemy elektroniky za bezkonkurenční ceny zajišťovat setrvale po řadu měsíců. Soud tak musí souhlasit se žalovaným, že to již žalobci mělo začít připadat podezřelé a měl se pokusit zjistit, odkud takové množství levného originálního zboží pochází. Jistě přitom platí, že žádný překupník neodhalí dobrovolně své zdroje, neboť by se v tu chvíli stal v celé obchodní transakci zbytečným. Může však alespoň obecně popsat, jaké okolnosti

na trhu hrají v jeho prospěch, že je schopen dané zboží sehnat, nebo jaký typ zdroje pro své nákupy využívá. Ani na to se však žalobce svých obchodních partnerů neptal, nebo to alespoň netvrdí (hovoří pouze o jednom případě, kdy údajně pátral po konečném odběrateli svého zboží v zahraničí). Přitom už i jejich – třeba vyhybavá – reakce by mu bývala mohla leccos naznačit.

142. Neobvykle veliké bylo i množství zboží, které žalobce v prošetřovaných zdaňovacích obdobích do jiného členského státu prodal. O tom svědčí jak srovnání s výsledky jiných distributorů značky SAMSUNG, tak i srovnání s ostatními obchody samotného žalobce (srov. body 660–664 napadeného rozhodnutí). Pokud jde o jiné distributory, finanční úřad jich oslovil celkem 7, z toho čtyři sdělili potřebné údaje. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uznává, že došlo k chybě v psaní, pokud jde o množství televizorů a disků dodaných do jiného členského státu společností AT Computers. Jedná se však o drobné překlepy, které na výsledné posouzení nemají žádný vliv (namísto 97 ks televizí jich mělo být jen 56 ks, namísto 6 150 ks disků jich mělo být 6 191 ks). Stejně tak výhradu společnosti ASBIS CZ nelze chápat tak, že by se skutečné údaje o počtu vyvezeného zboží měly nějak zásadně lišit od uvedených (společnost finančnímu úřadu sdělila, že v uvedeném období vyvezla celkem 4 ks disků SAMSUNG). Krajský soud s tímto hodnocením zcela souhlasí. Pro posouzení věci je důležité, že žalobce sám za období od srpna 2016 do února 2018 exportoval celkem 40 150 ks disků SAMSUNG, zatímco jeho konkurenti vyvezli 6 191, 4 864, 300, resp. 4 ks takovýchto disků. Rozdíl je několikanásobný a tak propastný, že drobné odchylky v udávaných množstvích v něm skutečně nehrají žádnou roli.
143. Stejně tak platí, že prodeje tzv. rychloobrátkového zboží přes sklad ECL mnohonásobně přesahují prodeje téhož typu zboží (televizory LG a SAMSUNG, SSD disky SAMSUNG) přes žalobcův hlavní sklad v Železné ulici. S tím dokonce žalobce ani nijak nepolemizuje.
144. Důvodné nejsou ani výhrady žalobce proti tomu, jakým způsobem dospěl žalovaný k závěru, že žalobce nakupoval tzv. rychloobrátkové zboží za neobvykle nízké ceny. Žalovaný své úvahy srozumitelně vysvětlil (srov. body 669–678, 886–890 a 892–894 napadeného rozhodnutí). Nejprve porovnal ceny, za které žalobce nakupoval zboží od dodavatelů Doxa, Nina a La koruna, s maloobchodními cenami zveřejněnými na portálu Zbozi.cz. Byl si při tom vědom toho, že se jedná o ceny pro odlišný druh obchodů. Zároveň se ale snažil simulovat situaci, v níž se nacházel žalobcův obchodní zástupce, pan Š., který sám ve své svědecké výpovědi uvedl, že tyto ceny porovnával. Samozřejmě soud rozumí vysvětlení žalobce, že tak jeho obchodní zástupce činil jen proto, aby měl představu, za jakou cenu by případně mohl zboží prodat jinému zájemci, kdyby se obchod nezdařil. Nelze ovšem přehlížet, že výsledné srovnání odhalilo přímo propastný rozdíl mezi žalobcovými nákupními cenami a cenami pro konečného zákazníka v ČR. Největší takovýto zaznamenaný rozdíl činil 44 %, průměr byl 32 % a medián, neboli střední hodnota, dosahoval 36 %.
145. Právě proto projevil žalovaný podiv nad tím, že žalobcovi dodavatelé nevyužili takto výrazného rozdílu k tomu, aby navýšili svou marži a prodali žalobci zboží za vyšší cenu. Obzvláště to platí v oboru, kde jsou podle vyjádření samotného žalobce marže obvykle velmi nízké. Stejně tak ani žalobce tuto zjevnou obchodní příležitost nijak nevyužil. Mohl levně nakoupené zboží zpeněžit s velkým ziskem v ČR (jeho marže by byla podstatně vyšší nejen ty, jichž běžně dosahoval, ale i než ty, kterých podle jeho vlastního vyjádření u soudního jednání dosahují dodavatelé zboží pro koncové zákazníky). Namísto toho „poslušně“ přeprodal zboží dále do jiného členského státu EU, opět jen s nízkou marží.

Dokonce tak nízkou, že žalovaný projevils pochybnost, zda vůbec mohla pokrýt žalobcovy náklady na služby poskytované v tomto případě externími subjekty, tj. na skladování, dopravu a pojištění zboží. Právě v souvislosti s vyššími náklady na skladování a mimořádně nízkou nákupní cenou zboží se žalobcova nízká marže u zboží získávaného od společností Doxa, Nina a La koruna jeví jako podezřelá, i kdyby se jinak u svých obchodů s takto nízkou přírůžkou musel obvykle spokojit.

146. Krajský soud k tomu podotýká, že provedl důkaz úředním záznamem o porovnání výše uvedených cen obsaženým v daňovém spisu a naznal, že nevykazuje vady, jež by bránily procesnímu využití informací v něm obsažených (viz výše, část „Řízení před soudem“). S ohledem na výši zjištěných rozdílů se soudu jeví jako nepodstatné, jaký typ průměru finanční úřad při porovnání cen použil.
147. O čem žalobce vůbec nehovoří, je to, že finanční úřad porovnal jeho nákupní ceny od dodavatelů Doxa, Nina a La koruna také s oficiálními cenami uváděnými výrobcem SAMSUNG a s cenami, za které žalobce totéž zboží nakupoval od českých dodavatelů do svého hlavního skladu v Železné ulici. Také v tomto případě byli dodavatelé rychloobrátkového zboží schopni nabídnout vždy nejnižší cenu. Je pravda, že rozdíly v cenách SSD disků nebyly až tak výrazné, avšak u cen televizorů byl opět patrný výrazný propad. Zatímco velcí a zavedení distributoři se byli schopní dostat pod cenu výrobce řádově o pouhé stovky korun, dodavatelé Doxa, Nina a La koruna měli ceny nižší zhruba o 2 000 Kč.
148. Pokud jde o okolnosti, jež Nejvyšší správní soud shledal problematickými, na prvním místě je třeba připomenout závěr, který formuloval již krajský soud ve svém předchozím rozsudku ve vztahu k webovým stránkám dodavatelů. Krajský soud musí dát žalobci za pravdu, že orgány daňové správy neprokázaly, že by **webové stránky** jeho dodavatelů obsahovaly nedostatek informací. V daňovém spise o tom žádný důkaz založen není. Pokud chce správní orgán vycházet z obsahu webových stránek, musí tento obsah zachytit k určitému datu, například tiskem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, č. j. 1 As 33/2011-58, *E. L.*, č. 2312/2011 Sb. NSS). To se v daném případě nestalo. Dokonce i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvádí pouze tolik, že podobu webových stránek bylo možno v průběhu daňového řízení shlédnout na příslušných internetových adresách. To ovšem k prokázání jejich obsahu nestačí. Obzvláště za situace, kdy – jak soud ověřil – v současné době již tyto stránky nejsou v provozu a není tak možno dokazování ani dodatečně doplnit.
149. Dále se krajský soud rozhodl, že z důvodu přehlednosti a jasného rozložení důkazního břemene nebude v tomto novém rozsudku brát v úvahu ani žalovaným tvrzenou podezřelou okolnost spočívající v tom, že žalobce dostatečně **neprověřoval své dodavatele**. Nejde striktně vzato o okolnost objektivní, stojící mimo žalobcův dosah, jež by v něm tak mohla sama o sobě vyvolat nějaké podezření, ale spíše o žalobcův postoj k jiným podezřelým skutečnostem a o jeho reakci na ně. Je pravda, že žalobce v době navazování obchodního vztahu se společností Nina ještě neměl přijatu svou interní směrnici pro předcházení účasti na daňových podvodech, a mohlo by se tak říci, že v této době měl své obchodní partnery prověřovat podle „obecných pravidel“ (tedy tak, jak by na jeho místě jednal rozumný podnikatel). A pokud to nedělal, jde o samostatnou objektivní okolnost. Avšak ještě před nyní kontrolovanými zdaňovacími obdobími (počínajícími srpnem 2016) žalobce interní směrnici přijal a dokonce podle ní údajně i své stávající obchodní partnery znovu prověřil (nejpozději v únoru 2016). Pokud by toto své tvrzení i prokázal, pak by tím

své původní pochybení napravil, neboť opatření zavedená ve směrnici vyhodnotil sám žalovaný (na teoretické úrovni) jako dostatečná. A stalo by se tak ještě před uskutečněním nyní prověřovaných obchodů. Ze všech těchto důvodů nemá valný smysl hodnotit nedostatečné prověřování obchodních partnerů jako samostatnou objektivní okolnost. Systematicky tato otázka lépe zapadá až do posledního kroku vědomostního testu, kde se žalobce obhajuje, že přijal dostatečná opatření proti své možné účasti na daňovém podvodu (a měl by to také prokázat).

150. Stejně tak nelze označit za podezřelou okolnost fakt, že žalobce využíval **externí sklad společnosti ECL** pouze pro obchodování s tzv. rychloobrátkovým zbožím nakupovaným od společností Doxa, Nina a La koruna a dodávaným do jiného členského státu EU, jestliže naopak ostatní obchody uskutečňoval přes svůj hlavní sklad v Železné ulici, a to s využitím zcela jiného *modu operandi* (srov. body 679–688, 718, 828, 851–852, 884–885, 895–896 napadeného rozhodnutí). Důvody vyložil podrobně Nejvyšší správní soud v bodech 96–99 svého kasačního rozsudku. Stručně řečeno, podle NSS je využití externího subjektu v podnikatelském prostředí zcela obvyklé, žalobce je uspokojivě vysvětlil s oporou ve svědeckých výpovědích a externí sklad využíval již před zahájením nynějších obchodů. Podezřelé by mohlo být pouze to, pokud by se žalobce o výstupy z kontroly prováděné třetí stranou nezajímal. Nic takového však žalovaný v řízení neprokázal.
151. Nelze ovšem opomíjet, že Nejvyšší správní soud naopak aproboval jednu dílčí podezřelou okolnost, kterou žalovaný a krajský soud původně řadili právě do souboru okolností souvisejících s využíváním externího skladu, ale která je ve skutečnosti relativně samostatná. Šlo o **nezvykle rychlý průběh transakcí**. Krajský soud to v předchozím rozsudku popsal tak, že žalobce vždy nakoupil velké množství zboží, tzv. na kamion, od jednoho dodavatele, a to pak v nezměněné podobě prodal prakticky obratem (v řádu několika dnů) dále jednomu odběrateli. Toho měl žalobce zajištěného již v době nákupu zboží. Žalobce nedoložil žádnou e-mailovou komunikaci, která by onomu rychlému a hladkému přeprodání zboží předcházela a osvědčovala, že podmínky každého obchodu se ve skutečnosti domlouvaly a ladily dlouho dopředu, jak žalobce tvrdil (viz např. body 110–111 žaloby). Naproti tomu na svůj vlastní sklad v Železné ulici nakupoval žalobce zboží od mnoha různých dodavatelů a odběratele předem neznal. Proto také prodej zboží probíhal postupně v delším časovém úseku, často i během několika měsíců. Zboží nakupoval žalobce v menších množstvích a v menších množstvích (mnohdy i po kusech) ho také prodával. Nutno podotknout, že i z hlavního skladu dodával žalobce zboží do jiných členských států EU, tedy nejen do tuzemska. Z toho je zřejmé, že způsob obchodování se zbožím nakoupeným od společností Doxa, Nina a La koruna se podstatně lišil od žalobcova vlastního „běžného“ způsobu obchodování s obdobným zbožím.
152. Nejvyšší správní soud k tomu na základě kasační námitky dodal, že z výpovědí svědků nevyplývá, jakým způsobem probíhaly obchodní transakce mezi žalobcem a jeho dodavateli a odběrateli v prověřovaných případech. Pokud žalobce tvrdí, že se podmínky domlouvaly dlouho dopředu, měl být schopen předložit kupříkladu elektronickou komunikaci, což neučinil. Naopak, veškeré podklady shromážděné v průběhu daňového řízení vypovídají o tom, že žalobce vždy nakoupil velké množství zboží, které v nezměněné podobě prodal svému odběrateli. Přitom množina dodavatelů byla konstantní. Pokud by opravdu veškeré transakce probíhaly na základě tržního mechanismu, pak si lze jen stěží představit, že za běžného chodu věcí by poptávku žalobcových odběratelů byl schopen uspokojit vždy právě jeden z dodavatelů Nina, Doxa a La koruna. Stejně tak se (v opačném gardu) jeví poněkud neobvyklé, že výhodné zboží od jmenovaných společností žalobce

dodával vždy stejným odběratelům, tzn. že o ně nejevili zájem i jiné (tuzemské) subjekty (včetně samotného žalobce). NSS v této souvislosti opětovně zdůraznil, že se jednalo o prodeje velkých souborů zboží, a to vždy několikrát do měsíce.

153. Krajský soud tak uzavírá, že nezvykle rychlý průběh transakcí zůstává podezřelou okolností, jež měla žalobce varovat, že se může účastnit daňového podvodu.
154. Stejně tak není podle krajského soudu důvod vylučovat z množiny podezřelých okolností to, že v daném případě probíhaly **platby tzv. pozpátku**. To znamená, že žalobcův dodavatel dodal zboží do skladu ECL, aniž by dostal cokoliv zaplaceného. Žalobce po kontrole zboží společností ECL dostal zaplacen od svého odběratele, a teprve poté mu uvolnil zboží a zaplatil svému dodavateli. Žalovaný nezpochybnuje, že tento způsob úhrady za zboží byl pro samotného žalobce výhodný a ze soukromoprávního pohledu mohl pro něj představovat určitý způsob zajištění (srov. bod 866 napadeného rozhodnutí). Pozastavuje se však nad tím, že na něj bez jakýchkoliv výhrad přistoupili žalobcovi dodavatelé. Pro ně by totiž byl v běžném obchodním styku takovýto systém poměrně rizikový, obzvláště bez jakýchkoliv záruk v podobě písemných smluvních ujednání, jež by ošetřily okamžik přechodu vlastnického práva ke zboží a splatnosti jeho ceny, stejně jako podmínky jeho dodání. Naopak, u podvodů na DPH patří platby pozpátku spolu s absencí písemné smlouvy mezi typické znaky (srov. body 665–667, 864 napadeného rozhodnutí). Proti tomu žalobce v žalobě vlastně nic relevantního nenamítl. A žalovaný kromě řady judikátů citovaných již v napadeném rozhodnutí poukazuje ve svém vyjádření ještě i na další (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 10/2018-48, *T-Renard*, body 5 a 35).
155. Krajský soud je přesvědčen, že ani poté, co změnil svůj náhled na využití externího skladu ECL, nepřestávají být platby za zboží uskutečněné až po jeho dodání podezřelé. Zboží se sice v tomto systému nedostávalo ještě před zaplacením kupní ceny přímo do držení žalobce nebo jeho odběratele, ale i tak nad ním žalobcovi dodavatelé ztráceli fakticky kontrolu. Předávali ho třetímu subjektu v situaci, kdy neměli smluvně (nebo alespoň jinou písemnou formou) ošetřeny zcela zásadní otázky. Například kdo v tu chvíli nese rizika poškození nebo zničení zboží či poklesu jeho ceny, jakým způsobem se řeší reklamace, z jakých důvodů může odběratel odmítnout zboží přijmout a kdo v tom případě ponese náklady zmařené transakce apod.
156. Jednoduše řečeno, pokud by například po dodání zboží do skladu ECL, ale ještě před provedením platby dodavateli, sklad ECL vyhořel a zboží by bylo zničeno, mohl by vzniknout spor o to, zda i v takovém případě je žalobce povinen cenu za zboží uhradit. A žalobcovi dodavatelé by mu v takovém případě byli vydáni „na milost a nemilost“, protože nebyl nijak písemně upraven okamžik přechodu vlastnictví k danému zboží, takže žalobce by mohl tvrdit, že zboží bylo stále ve vlastnictví dodavatele a ten nesl veškerá rizika škody způsobené vyšší mocí (stojí za zmínku, že u hlavního skladu přecházelo zboží podle výpovědi pana P. do vlastnictví žalobce už ve chvíli objednání). Krajský soud je přesvědčen, že rozumný obchodník by byl ochoten podstoupit rizika plynoucí z dodání zboží do externího skladu využívaného odběratelem ještě před obdržetím platby za toto zboží jedině v případě, že by tato rizika předem znal a měl je spolehlivě ošetřena formou písemné smlouvy. Jinak by se totiž vystavoval obrovské nejistotě. A ta není v nynější věci vysvětlitelná ničím jiným, než že žalobcovy dodavatele motivovalo ke vstupu do takto nestandardních obchodních transakcí ještě něco jiného než jen vidina běžného obchodního zisku. Pochybnosti ještě zesiluje fakt, že se obchodovalo

s velkými objemy zboží o vysoké hodnotě, a to opakovaně (takže by rozhodně stranám mělo stát za námahu vypracovat a uzavřít písemnou smlouvu alespoň distančním způsobem, např. elektronicky).

157. Je třeba uznat, že tato okolnost má ze všech výše shrnutých okolností nejmenší váhu. Žalobce totiž oprávněně může namítat, že rizika, která podstupovali jeho obchodní partneri, neřešil, neboť to nebyla jeho starost. Žalobce by se musel na vzájemnou transakci podívat takříkajíc jejich očima, aby mu uvedené souvislosti přišly podezřelé. Na druhou stranu žalobce se od počátku prezentuje jako velký a zkušený obchodník v daném oboru. Lze tedy po něm spravedlivě požadovat, aby byl své obchody schopen zhodnotit komplexně a zaznamenat i nesrovnalosti, které se jeho vlastních obchodních zájmů bezprostředně nedotýkají.
158. Nyní tedy krajský soud znovu zhodnotí množinu všech podezřelých okolností, které v soudním přezkumu obstály, jako celek. K tomu je nejprve potřeba říci, že žalovaný uvedl v rozhodnutí všechny okolnosti, které považoval z pohledu žalobce za podezřelé. Žalobci se podařilo některé z nich zpochybnit. To ale bez dalšího neznamená, že by výsledné posouzení ze strany žalovaného muselo nutně „spadnout pod stůl“. Výpadek podezřelých okolností, které žalovaný před soudem neobhájil, by musel být svou povahou natolik fatální, aby se v důsledku toho celá mozaika skutkových zjištění rozdrobila, takže by již nemohla poskytnout žalobci dostatečně jasný obrázek rizika účasti na daňovém podvodu, které podstupuje svým zapojením do předmětných obchodních transakcí. K takovému zásadnímu zeslabení celé množiny varovných signálů a zamlžení výsledného obrazu však v nynějším případě nedošlo.
159. Stále platí, že žalobce pravidelně několikrát do měsíce nakupoval od svých tří dodavatelů Nina, Doxa a La koruna neobvykle velké množství elektroniky za mimořádně nízké ceny. Podezřele rychle pak toto zboží prodal dále odběratelům, kteří měli vždy zájem právě o takové množství zboží, které měl žalobce od svých dodavatelů k dispozici. V této souvislosti vyslovil ostatně i NSS pochybnost o tom, že dané transakce probíhaly na základě tržního mechanismu. Žalobce měl navíc na těchto obchodech poměrně nízkou marži. Přesto se nepokusil dosáhnout vyššího zisku například tím, že by zboží prodal za vyšší ceny jinému zájemci. Stejně tak se žalobce nezajímal ani o původ tohoto nezvykle levného zboží dodávaného v tak velkém množství (přičemž více než polovinu tohoto zboží mu dodaly subjekty Nina a La koruna, které byly v daném oboru nováčky). I přes velké objemy obchodů neuzavřel žalobce se svými dodavateli žádnou písemnou smlouvu a neprokázal ani, že by měl jiným způsobem ošetřeny podmínky obchodování s nimi (například formou nezávazné, ale písemné elektronické komunikace). Písemnou smlouvu přitom přinejmenším u dvou ze tří dodavatelů odmítl uzavřít sám žalobce, aniž by toto své jednání jakkoliv vysvětlil. I přes rizika, která pro ně z absence smlouvy plynula, se žalobcovi dodavatelé uvolili, že budou dodávat zboží do externího skladu, aniž by za ně předtím dostali zaplacené. Podle krajského soudu všechny tyto okolnosti i nadále tvoří dohromady soudržný celek svědčící o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že se obchodováním s tzv. rychloobrátkovým zbožím ve svém exportním kanálu zapojuje do daňového podvodu.
160. Jak už krajský soud uvedl v předchozím rozsudku, některé dílčí okolnosti mohly žalobcovo podezření poněkud zeslabit. Žalobce především věrohodně doložil, že od jednoho ze svých tří exportních dodavatelů, společnosti Nina (nikoliv též od společnosti Doxa, jak krajský soud chybně uvedl ve svém předchozím rozsudku) nakoupil zboží i pro svůj hlavní sklad (body 775, 781, 785 a 852 napadeného rozhodnutí). Do určité míry mohla samozřejmě

ochota společnosti Nina dodat žalobci zboží i v „běžném“ režimu otupit jeho podezření vůči ní – daňový podvodník zpravidla nebude mít zájem o běžné poctivé obchodování v malém měřítku. Stalo se tak ovšem v jiném zdaňovacím období a také v podstatně menším množství. Žalobce nikterak nedoložil, že by se ze společnosti Nina stal jeho pravidelný dodavatel do jiného než exportního kanálu. Ojedinělou ochotu dodat žalobci zboží i pro jiný než rychloobrátkový obchod tak nelze považovat za dostatečný důvod pro to, aby žalobce ignoroval všechny výše popsané varovné signály. K ojedinělé vstřícné reakci na žalobcův požadavek mohl totiž jeho obchodní partner přistoupit jen proto, aby si žalobce nepopudil a udržel si jej jako vhodného a ochotného partnera pro svou hlavní, podvodnou činnost. Není tedy na místě dovozovat z toho dalekosáhlé důsledky.

161. Obdobně nahlíží krajský soud i na fakt, že v jednom případě společnost La koruna již neměla nabízené zboží na skladě, když žalobce zareagoval na její nabídku až po třech dnech (bod 785 napadeného rozhodnutí). I ten mohl teoreticky sehrát jistou „konejšivou“ roli. Také zde mohl žalobce uvažovat tak, že podvodný řetězec obvykle nebude mít zájem vstupovat do konkurenčního prostředí a nabízet své zboží na volném trhu, ale dá spíše přednost prověřené cestě zboží, jež se v minulosti osvědčila. Opět jde ale o zcela ojedinělou událost vztahující se pouze k jedinému ze tří žalobcových podezřelých dodavatelů. Zároveň nelze vyloučit, že žalobce nebyl jedinou „kavkou“, kterou podvodný řetězec navázaný na společnost La koruna využíval. Jednoduše se tak mohlo stát, že po příležitosti zobchodovat přes hranice velké množství zboží, byť s nízkou marží, skočil jiný zájemce. Při vědomí všech ostatních rizikových faktorů, které musely být žalobci známy, tak jeden prodej nabízeného zboží jinému odběrateli rozhodně nestačí k tomu, aby žalobce prokázal svou dobrou víru v to, že uskutečněná plnění od společnosti La koruna nebyla zasažena daňovým podvodem.
162. Pokud jde o údajný **pokles žalobcova obratu** po zahájení daňové kontroly, to žalovaný vůbec mezi podezřelé okolnosti, jež měly žalobce varovat, neřadí. Zmiňuje tuto otázku pouze pro dokreslení celé věci a také proto, aby komplexně odpověděl na žalobcovy výhrady proti zprávě o daňové kontrole (srov. body 849–850, 853, 855 napadeného rozhodnutí). Proto by bylo zbytečné, aby soud žalobcovy námitky v tomto směru obsáhle vypořádával.
163. Totéž platí pro **nezveřejňování aktuálních účetních závěrek**. Žalovaný tento nešvar vůbec neřadí mezi okolnosti, jež měly vzbudit žalobcovo podezření, že se účastní daňového podvodu (srov. body 620–695 napadeného rozhodnutí), ale pouze mezi okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu, tedy do prvního kroku Axel-Kittel testu (srov. body 350, 606 a 618 napadeného rozhodnutí). Nic na tom nemění fakt, že žalovaný v reakci na jednu z četných žalobcových námitek použitelnost této podezřelé okolnosti v obecné rovině obhajoval (srov. bod 646 napadeného rozhodnutí).

Žalobce nepřijal dostatečná preventivní opatření (ve vztahu ke společnosti La koruna)

164. Na úvod této klíčové části je třeba říci, že žalovaný projevil velmi silné **podezření, že žalobce se do daňového podvodu zapojil zcela vědomě**, ba že v něm dokonce s ohledem na své silné tržní postavení hrál roli klíčové osoby (srov. body 737, 747, 753 a 881–883 napadeného rozhodnutí). Tento dojem vyvolávají zejména následující okolnosti.
165. Podle žalovaného musely spolu všechny články podvodných řetězců, včetně žalobce, koordinovat své postupy. Bez toho by jen těžko bylo možné, aby měl žalobce zajištěn stálý přísun zboží v tuzemsku i jeho následný odbyt v zahraničí. To celé se pak dělo v takových

objemech, že ostatní obchodníci na trhu dosahovali několikanásobně menších objemů téhož typu zboží dodaného do jiného členského státu EU. Zároveň docházelo ke shodě na druhu zboží, jeho množství, a na prodejní ceně mezi velkým množstvím subjektů zapojených do jednotlivých řetězců, a to ve velmi krátkém čase, ačkoliv se jednalo o rozsáhlé dodávky v hodnotách milionů korun. Zboží řetězcem „proteklo“ vždy během jednoho dne nebo maximálně několika dnů, přičemž sám žalobce ho nakoupil, a ještě týž nebo následující den je zpravidla dodal do jiného členského státu. A konečně, ještě před samotným fyzickým dodáním zboží zaplatil odběratel žalobci, a ten peníze poslal dále svým dodavatelům, kteří neměli dostatek finančních prostředků na to, aby tak velké objemy zboží sami nakoupili.

166. To vše svědčí podle žalovaného o tom, že všechny korporace zapojené do daných obchodních řetězců byly mezi sebou v úzkém kontaktu, čile spolu komunikovaly a jejich činnost musela být centrálně řízená a vzájemně koordinovaná. Mezi všemi subjekty musela panovat mimořádná důvěra, neboť zboží ve velkých hodnotách si přeproductávaly pouze na základě elektronické komunikace a vůbec je samy nekontrolovaly, spoléhaly se plně na zaměstnance logistického centra ECL. Takováto míra důvěry by byla pochopitelná u zavedených obchodních partnerů, kteří spolupracují dlouhodobě. V nynějším případě však žalobcovi dodavatelé působili na trhu s elektronikou krátkodobě, neměli se žalobcem společnou bohatou obchodní historii ani dostatečné znalosti v oboru elektroniky. Naopak žalobce představoval zavedenou společnost se silným tržním postavením. To vše podtrhuje dojem, že právě on byl v celé věci klíčovým hráčem.
167. Krajský soud k tomu podotýká, že má značné pochybnosti o tom, že by žalobce hrál v celém podvodu takto důležitou roli. Daleko spíše budí důkazní situace dojem, že byl do podvodu zatažen. Samozřejmě nelze vyloučit, že něco tušil. Kdyby ale byl spoluorganizátorem celé věci, těžko by se svými dodavateli i odběrateli vyjednával o ceně dodávaného zboží, jako se to prokazatelně dělo (viz např. přílohy č. 15–18 k č. l. 159 daňového spisu). Žalovaný ovšem zjevně sám cítil, že jeho úvahy stojí na vodě. Kdyby považoval závěr o žalobcově vědomé účasti na daňovém podvodu za prokázaný, nemusel by se již zabývat žalobcovým kontrolním systémem, a tedy jeho dobrou vírou. V případě vědomého zapojení do podvodu by tato preventivní opatření nehrála žádnou roli. Bylo by totiž zjevné, že žalobce je přijal pouze jako jakousi zástěrku, která mu měla pomoci se vyvinut pro případ, že orgány daňové správy podvod v budoucnu odhalí. Touto cestou se však žalovaný ve své argumentaci nevydal. Namísto toho se pustil do hodnocení žalobcem tvrzených opatření, čímž dal jasně najevo, že žalobce se mohl do podvodu zapojit i nevědomky. A v takovém případě by se samozřejmě žalobce mohl „vyvinut“, pokud by prokázal, že jeho preventivní opatření byla dostatečná, tedy rozumně nastavená, a to i navzdory tomu, že jeho účasti na daňovém podvodu nakonec nezabránila.
168. Ze všeho nejdříve se žalovaný zabýval tím, jak žalobce **prověřoval své potenciální dodavatele**. To je stěžejní, neboť je povinností každého podnikatele, „*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*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343, PRIMOSSA).
169. Klíčovou roli zde hrála žalobcova interní směrnice (srov. body 628-645, 696-708, 716-717, 724-767, 858-862, 880 a 897 napadeného rozhodnutí, viz též přílohy 14 a 15 pátého doplnění žalobcova odvolání na č. l. 31 odvolacího spisu).

170. První verze směrnice, účinná od 1. 10. 2014 do 31. 1. 2016, požadovala, aby žalobcův zaměstnanec shromáždil následující informace o obchodním partnerovi:
- výpis z OR – kontrola souladu informací o firmě
 - registrace k DPH – kontrola na stránkách MFČR, zda se nejedná o čerstvou registraci a její aktuální platnost
 - kontrola nespolehlivého plátce
 - kontrola zveřejněných bankovních účtů
 - zveřejňování účetních závěrek v OR
 - informace o společnosti – její představení se
 - www stránky s údaji o společnosti
171. Od 1. 2. 2016 však vstoupila v účinnost nová verze směrnice, podle které nebylo možné zavést do interního systému obchodního partnera, který neměl platnou registraci k DPH, byl označen jako nespolehlivý plátce, neměl zveřejněny české bankovní účty nebo údaje, které žalobci poskytl, neodpovídaly údajům zveřejněným. Okruh zjišťovaných informací žalobce rozšířil a některé z nich označil jako alarmující, přičemž při dosažení pěti a více „alarmů“ taktéž nebylo možné obchodního partnera zaregistrovat do interního systému a obchodovat s ním. Navíc, pokud měla určitá společnost záporný vlastní kapitál nebo dlouhodobě záporné hospodářské výsledky, měl vedoucí požádat o zhodnocení žalobcova zaměstnance na pozici ekonoma. Negativní stanovisko ekonoma představovalo další alarm. Zjišťované informace byly nově pojaty takto (A=alarm):
- výpis z OR – kontrola souladu informací o firmě
 - registrace k DPH – kontrola na stránkách MFČR, zda se nejedná o čerstvou registraci a její aktuální platnost – A
 - jedná se o nespolehlivého plátce – A
 - nejsou zveřejněny české bankovní účty – A
 - nejsou zveřejněny účetní závěrky v OR – A
 - informace o společnosti – její představení se
 - nemá webové stránky s údaji o společnosti – A
 - vytištění anebo odkaz na zveřejněné UZ
 - kontrola sídla firmy, zda není na hromadné adrese, pokud je, kontrola, zda se jedná o skutečnou kancelář, pokud je sídlo v reálné dostupnosti, hromadná adresa – A
 - bankovní účet vedený u zahraniční banky – A
 - datum vzniku firmy – kontrola historie firmy, historie kratší než 1 rok – A
 - osobní kontakt se zástupcem společnosti, pokud je to možné
172. S účinností od 1. 1. 2018 žalobce svou směrnicí opět aktualizoval. Tentokrát pouze doplnil dvě nové informace, jež měli zaměstnanci zjišťovat:
- ve vedení jsou osoby z jiných zemí, tj. ze zemí s nižší cenou práce – A
 - v OR se často mění zapisované údaje – A
173. Pokud jde o samotnou směrnicí, žalovaný nezpochybnil její formální existenci, ale to, jakým způsobem žalobcovi zaměstnanci její požadavky v praxi naplňovali. Podle žalovaného k důslednému ověřování informací požadovaných směrnicí ve skutečnosti nedocházelo. Krajský soud s tím souhlasí.
174. Krajský soud jen na okraj podotýká, že důvody tohoto stavu mohly být různé. Nemuselo se nutně jednat o žalobcův zlý úmysl, tedy že by svou směrnicí od počátku přijímal se záměrem, že ji bude uplatňovat pouze na oko. Stejně dobře se mohlo jednat o pouhý

„šlendrián“, tedy nesprávné a nedůsledné postupy jednotlivých žalobcových zaměstnanců. Ze svědeckých výpovědí pana Š. a jeho nástupce ve funkci, pana P., totiž vyplynulo, že byli na své pozici prakticky nezastupitelní (šlo v obou případech o jediného žalobcova obchodního zástupce pro rychloobrátkové zboží prodávané do zahraničí), vybírali si velmi málo dovolené apod. Podle výpovědi jejich nadřízeného, pana P., byli zaměstnanci ve společnosti 100MEGA Distribution motivováni uzavírat co nejvíce obchodů. Tomu odpovídá výpověď pana Š., který vysvětlil, že na něj zaměstnavatel vyvíjel velký tlak, pokud jde o množství a objem realizovaných obchodů, proto u něj nakonec i skončil. Pan P. navíc doplnil, že neměl žádné finanční omezení co do výše nákupů – čím více, tím lépe. Je tedy docela dobře představitelné, že nadměrné zatížení pracovními úkoly, rozsáhlé pravomoci a touha naplnit stanovený obchodní plán mohly vést k tomu, že žalobcovi zaměstnanci prověřovali potenciální dodavatele pouze laxně, zejména pokud obchody s nimi slibovaly výrazné zisky. Tomu by ostatně nasvědčoval e-mail, jímž pan Š. žádal svého nadřízeného o schválení dodavatele Nina, neboť jej doplnil vyjádřením, že je to pro něj „poslední příležitost narovnat září“, kdy se mu nepodařilo dosáhnout stanoveného objemu exportů (viz příloha č. 44 k č. l. 159 daňového spisu). A takto o věci uvažoval i žalovaný (srov. body 702 a 875 napadeného rozhodnutí).

175. Podívejme se nyní, jak žalobce uplatňoval svou směrnici konkrétně v případě tří zpochybněných dodavatelů, tj. Doxa, Nina a La koruna. Problematické je jednak to, jak si žalobce svou směrnici vykládal a jaké údaje (ne)zjišťoval, jednak to, jak zjištěné údaje hodnotil a jaké z toho (ne)vyvozoval důsledky.
176. Ačkoliv se samotný text směrnice jeví jako poměrně účinný, žalobce ho svým vlastním výkladem a praktickou aplikací učinil v některých ohledech prakticky bezzubým. Tak například bylo povinností žalobcova obchodního zástupce navštívit sídlo obchodního partnera, pokud zjistil, že sídlí na hromadné adrese, a přesvědčit se, že tam má reálně umístěny své prostory. Ale potíž byla v tom, že za hromadnou adresu považoval žalobce v praxi až případ, kdy na dané adrese bylo registrováno více než 50 právnických osob (viz např. příloha č. 51 k č. l. 159 daňového spisu). Vůbec se přitom nepřihlíželo k tomu, o jaký typ stavby se jedná a zda tedy i nižší počet zaregistrovaných společností nemůže být podezřelý. V důsledku toho pak žalobcův obchodní zástupce před začátkem obchodování nenavštívil sídlo ani jediné ze tří výše jmenovaných společností. Jako nejzávažnější se tato benevolence v aplikaci směrnice jeví v případě společnosti Nina – na její pražské adrese sídlilo celkem 46 právnických osob (srov. body 637 a 878 napadeného rozhodnutí, viz též příloha č. 46 k č. l. 159 daňového spisu a výslech svědka F. na č. l. 77 daňového spisu). Žalobcův obchodní zástupce nenavštívil před zahájením obchodování osobně ani ostravské sídlo společnosti La koruna na adrese, kde tato společnost ve skutečnosti provozovala hostinec. Žádné závěry nevyvodil ani z toho, že pozdější fyzické setkání s jednatelem této společnosti se uskutečnilo v Praze na hromadné adrese (srov. body 639, 641, 727, 743, 861 napadeného rozhodnutí, viz též příloha č. 6 k č. l. 159 daňového spisu a výslech svědka Š. na č. l. 64 daňového spisu). Naproti tomu u společnosti Doxa by se povinnost návštěvy sídla nejspíš neaktivovala ani při adekvátním výkladu pravidel zakotvených ve směrnici, neboť na adrese jejího sídla bylo sice registrováno celkem 11 právnických osob (srov. bod 633 napadeného rozhodnutí, viz též příloha č. 26 k č. l. 159 daňového spisu), ale žalobce tvrdí, že šlo o průmyslový areál (kde je takováto koncentrace firem vcelku běžná), což žalovaný nijak nevyvrátil. Každopádně kdyby k osobní návštěvě došlo, musel by obchodní zástupce zjistit, že ani jeden z jeho tří nabízejících se dodavatelů nejenže nemá technické zázemí, zejména sklady – což by ještě u překupníka nemuselo být až tak podezřelé – ale ani dostatek

zaměstnanců pro zajištění nákupu a prodeje takového množství zboží a s tím souvisejících činností (srov. body 638, 878 a 880 napadeného rozhodnutí).

177. K tomu je nutno dodat, že vedle návštěvy sídla obchodního partnera sídlícího na hromadné adrese a ověření, že jde o skutečnou kancelář, ukládala směrnice žalobcovu zaměstnanci před započítáním obchodování ještě další povinnost, a to osobní kontakt se zástupcem společnosti, pokud je to možné. Ani to žalobce v daňovém řízení neprokázal.
178. Praktická aplikace směrnice značně pokulhávala i v oblasti hodnocení ekonomických ukazatelů. Žalobce neprokázal, že by hospodářskou situaci kteréhokoliv z výše uvedených tří dodavatelů hodnotil jeho firemní ekonom (srov. bod 745 napadeného rozhodnutí). Ekonomická analýza činnosti těchto společností přitom teoreticky mohla žalobci odhalit další podezřelé skutečnosti, např. nedostatečné počty zaměstnanců a slabé zázemí pro deklarovanou činnost, (i)racionalitu podivného kombinování obchodu s elektronikou s podnikáním s realitách (Nina) či s hostinskou činností (La koruna) apod. Svědci sice tvrdili, že k předkládání věcí firemní ekonomce docházelo, ale šlo o vyjádření dosti obecné, jak uznal i NSS. Zároveň svědek Š. uváděl, že žádosti o prověření odesílal e-mailem, avšak žádný takový e-mail žalobce během daňového řízení nepředložil, natožpak aby doložil nějaký hmatatelný výstup z takového skutečného posouzení.
179. Krajský soud připomíná, že směrnice požadovala posouzení ekonomem v situaci, kdy měl potenciální partner záporný vlastní kapitál nebo dlouhodobě záporné hospodářské výsledky. Toto pravidlo směrnice zavedla až od 1. 2. 2016. Žalobce ovšem sám uvádí, že si počínal obezřetně a že v tu chvíli znovu prověřil i své stávající obchodní partnery, zda u nich není důvod ke směrnici požadovanému postupu. Ještě v kasační stížnosti (bod 167) přitom žalobce tvrdil, že důvody ke konzultaci s ekonomem existovaly jak u společnosti La koruna, tak u společnosti Nina, že se tak u obou i stalo a bylo to v řízení prokázáno. V bodě 43 svého vyjádření ze dne 21. 9. 2025 (po zrušujícím rozsudku NSS) však už zastává stanovisko, že u společnosti Nina nebyly podmínky pro zhodnocení ekonomem v roce 2016 splněny. Tyto změny postojů reagující na aktuální procesní vývoj příliš nepřispívají k věrohodnosti žalobcových tvrzení.
180. Jelikož prověření hospodářské kondice potenciálního obchodního partnera označil NSS za jedno ze stěžejních opatření, bude se mu krajský soud nyní věnovat jednotlivě ve vztahu ke každému ze žalobcových tří dodavatelů.
181. U společnosti La koruna, se kterou začal žalobce obchodovat v dubnu 2017, tedy až za účinnosti druhé verze směrnice, je situace vcelku jasná. I sám žalobce uznává, že podmínky pro zhodnocení ekonomem splňovala. Odpovídají tomu i objektivní zjištění žalovaného z obchodního rejstříku. Společnost vykazovala za rok 2015 záporný hospodářský výsledek, a ještě i záporný vlastní kapitál. Tato společnost navíc až do roku 2016 žádné obchody s elektronikou podle údajů v obchodním rejstříku neuskutečňovala, věnovala se hostinské činnosti (srov. body 639, 743 a 745 napadeného rozhodnutí). Zde se tak žalobcovo pochybení při aplikaci vlastních interních pravidel jeví jako jednoznačně prokázané a velmi závažné.
182. Zcela opačně je tomu u společnosti Doxa. Ta měla totiž v obchodním rejstříku založeny v době prověřování v roce 2016 účetní závěrky za roky 2013 a 2014, které žádné „závadné“ údaje neobsahovaly. Krajský soud vycházel při předchozím posouzení věci z předpokladu, že po žalobci bylo možno spravedlivě požadovat, aby si vyžádal od svého obchodního partnera i neaktuálnější účetní závěrku za rok 2015, který byl již v té době ukončen. Byla

to chybná úvaha, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud, a navíc tato společnost nevykazovala ani žádné další rizikové znaky (srov. body 138–139 kasačního rozsudku). Zde se tedy žalobce pochybení při aplikaci svého interního kontrolního systému nedopustil.

183. Nejasná zůstává situace u společnosti Nina. Žalovaný se totiž ve svém rozhodnutí zaměřil jen na podmínky, jež panovaly při jejím prvním prověřování v dubnu 2014, před zahájením obchodování s ní v září 2014 (srov. přílohu č. 44 k č. l. 159 daňového spisu, a v návaznosti na to body 638 a 745 napadeného rozhodnutí). Tehdy ovšem žalobce ještě žádnou interní směrnici neměl. První z nyní řešených obchodů se společností Nina se uskutečnily až v srpnu 2016. Mezitím žalobce stihl svou směrnici nejen přijmout, ale k 1. 2. 2016 ji i „novelizoval“ a zavedl nyní řešený požadavek na posouzení situace svých obchodních partnerů ekonomem. Pokud by žalobce skutečně, jak tvrdí, po první úpravě své směrnice v únoru 2016 provedl revizi svých stávajících obchodních partnerů, kteří vykazovali záporný vlastní kapitál nebo dlouhodobě záporné hospodářské výsledky, mohl tím napravit i případnou dřívější „lehkovážnost“ při navazování obchodního vztahu s nimi. Bylo proto zcela klíčové zhodnotit, jaké hodnoty vykazovala společnost Nina v účetních závěrkách, jež měl žalobce k dispozici v únoru 2016, kdy ji skutečně znovu prověřoval (srov. přílohu č. 46 k č. l. 159 daňového spisu). A to žalovaný neučinil. Krajský soud jej v tom nemůže nahradit, neboť by tím vstoupil do role orgánu daňové správy a jeho posouzení by mohlo být pro žalobce překvapivé.
184. Nemělo by to ostatně ani valného smyslu, neboť ve všech zdaňovacích obdobích, v nichž žalobce obchodoval se společností Nina, obchodoval též se společností Doxa, vůči které žalobce své důkazní břemeno stran prověření její ekonomické situace unesl. Stejně by tudíž ve vztahu ke všem těmto zdaňovacím obdobím bylo nutné napadené rozhodnutí zrušit. Krajský soud tak jen podotýká, že na rozdíl od společnosti Doxa, v případě společnosti Nina nemusí být ještě „dobožováno“, neboť tato společnost (která je dnes v likvidaci) vykazovala podle údajů v obchodním rejstříku záporné hospodářské výsledky nejméně v letech 2012 a 2013. Tento setrvalý trend se sice v roce 2014 obrátil a společnost vykázala kladný hospodářský výsledek téměř 1 mil. Kč, avšak při zvyšující se neuhrazené ztrátě z minulých let ve výši přes 7 mil. Kč. Účetní závěrka za rok 2015 v obchodním rejstříku v únoru 2016 ještě založena nebyla. Bude na žalovaném, aby tyto údaje v dalším řízení ověřil (případně doplnil) a vyhodnotil ve vztahu k textu žalobcovy směrnice.
185. Nejasná situace panovala také kolem kontroly podezřele nízké ceny zboží. Daňová poradkyně navrhovala, aby žalobce mj. ověřoval, zda se dodavatelova nabídková cena neliší o více než 10 % od standardu (viz příloha č. 52 k č. l. 159 daňového spisu). Ke zjišťování ceny mělo docházet před uzavřením každého jednotlivého obchodu – tomu odpovídá žádost o schválení u společnosti Doxa, kde se k ceně zboží uvádí „prověříme při první nabídce“ (viz výše již citované přílohy č. 26 a 46 k č. l. 159 daňového spisu). Pokud jde o to, s jakým „standardem“ se cena zboží porovnávala, svědek Š. sám při výslechu uvedl, že nabízenou cenu porovnával s maloobchodními cenami zboží na internetovém vyhledávači. Tomu odpovídá fakt, že u společnosti Nina vyplnil již v žádosti o její schválení jako nového dodavatele příslušnou kolonku tak, že ceny porovnal s vyhledávačem Heuréka a jeví se mu jako obvyklé.
186. Potíž tu spočívá zejména v tom, že kromě vcelku obecné výpovědi svědka Š. nepředložil žalobce jediný důkaz o tom, že by pravidelná kontrola podezřele nízkých cen během obchodování skutečně probíhala. Připomeňme si výše popsání zjištění o tom, jak moc se nabídkové ceny žalobcových tří dodavatelů ve skutečnosti lišily od maloobchodních cen

na českém trhu – rozdíl činil více než 30 %. Přitom právě s maloobchodními cenami na internetovém vyhledávači byla cena porovnána v onom jediném doloženém případě, tj. při schvalování společnosti Nina. Jestliže žalobcův zaměstnanec takto vysoké rozdíly v cenách zjistil a neinformoval o tom svého vedoucího, aby s ním dohodl další postup, ani z toho nevyvodil žádné jiné důsledky, jeví se věc tak, že také toto prověřování podle směrnice neprobíhalo buď vůbec, nebo probíhalo pouze formálně.

187. S podivem je dále i to, že žalobcův obchodní zástupce uváděl kladný údaj v kolonce „reference“, ačkoliv v případě společností Nina a La koruna se jednalo o subjekty, které s obchodováním v oboru elektroniky a výpočetní techniky teprve začínaly, a dokonce se tak i samy prezentovaly (v případě společnosti Nina to platí pro první navázání spolupráce v září 2014). Působí to vskutku dojmem, že zde bylo „přání otcem myšlenky“. Žalobcův zaměstnanec se zjevně nepokusil poctivě prověřit dosavadní specifické podnikatelské zkušenosti svých potenciálních partnerů a jejich údajné předchozí úspěšné obchody s jinými odběrateli předmětného zboží. U společnosti Nina odkazuje žalobce jen na své vlastní pozitivní zkušenosti, o které se údajně mohl opřít při jejím novém prověření v roce 2016, avšak nijak nevysvětluje, jaké reference vedly k navázání spolupráce v roce 2014. A u společnosti La koruna, provozující do té doby pouze pohostinství, se spokojil s ujištěním jejího jednatele, že zkušenosti s obchodováním s elektronikou nasbíral při pracovní činnosti vykonávané pro jakési jiné, nejmenované obchodní společnosti. Toto tvrzení se později díky sdělení České správy sociálního zabezpečení ukázalo jako nepravdivé (srov. souhrnně body 636–639, 726–728, 743 a 861 napadeného rozhodnutí).
188. V souladu s bodem 143 kasačního rozsudku zde krajský soud upřesňuje, že uvádění či hodnocení referencí žalobcova interní směrnice nepožadovala. Avšak vyplnění této kolonky kladným hodnocením „ok“ u společností La koruna a Nina (u té přinejmenším při prvním navázání spolupráce) svědčí spolu s dalšími výše popsányi okolnostmi o spíše nedbalém a povrchním prověřování obchodních partnerů.
189. Dále je třeba říci, že počet „alarmů“ – tedy podezřelých skutečností, které by musel obchodní zástupce odhalit, aby odmítl s danou společností obchodovat – si žalobce vcelku velkoryse stanovil na 5, ačkoliv jeho daňová poradkyně navrhovala, aby to bylo o jedna méně (viz výše již citovaná příloha č. 52 k č. l. 159 daňového spisu). Ještě důležitější je, že žalobcův obchodní zástupce při e-mailové žádosti o zavedení nového subjektu do systému prostě jen vyplnil příslušné kolonky požadované směrnici. Neprováděl žádné vyhodnocení toho, které informace lze považovat za alarmující a kolik alarmů tedy vlastně svým pátráním u daného subjektu zjistil. Ačkoliv v některých případech se „rizikové“ informace ve výkazu objevují, nikdy takto nejsou výslovně označeny (viz výše již citované přílohy č. 6, 26, 44 a 46 k č. l. 159 daňového spisu). Není tak jasné, kdo vlastně měl odpovědnost za jejich vyhodnocení a porovnání učiněných zjištění s požadavky interní směrnice – zda obchodní zástupce v roli zpracovatele žádosti, nebo jeho nadřízený v roli jejího schvalovatele.
190. Ve světle těchto skutečností nabývá na závažnosti zjištění, že žalobce vlastně za celou dobu daňového řízení nedoložil, jakým způsobem proběhlo samotné schválení nového dodavatele (srov. body 724, 755, 764–765, 859 a 900 napadeného rozhodnutí). Předložil pouze e-mailové žádosti obchodního zástupce adresované nadřízenému, a potom až karty ze svého vnitřního informačního systému svědčící o zavedení všech tří obchodních partnerů do něj. Prokázal tak pouze to, že zaměstnanec exportu informace požadované směrnici shromažďoval a že ke schvalování obchodního partnera došlo. Neprokázal však,

že proběhlo také řádné prověření a vyhodnocení požadovaných informací, jak uvedl i NSS (srov. bod 135 kasačního rozsudku). Jediný případ, kdy známe reakci nadřízeného na návrh obchodního zástupce, je e-mailová odpověď pana P. na žádost pana Š. o zavedení společnosti La koruna do systému ze dne 7. 3. 2017 (viz příloha č. 12 pátého doplnění žalobcova odvolání na č. l. 31 odvolacího spisu). Odpověď zní „ok“ a následuje pouhých šest minut po obdržení žádosti. I v tomto případě platí, že pan Š. žádné „alarmy“ ve své žádosti neoznačil, natož aby je spočítal a nadřízenému nahlásil výsledné skóre. S ohledem na to, jak krátký byl časový odstup mezi žádostí a odpovědí na ni, to před schválením zjevně nemohl stihnout důsledně udělat ani pan P. Hned další den přitom žalobce se společností La koruna provedl obchod v hodnotě 60 mil. Kč. Nelze tak než souhlasit se žalovaným, že reálné hodnocení rizikovosti obchodního partnera podle směrnice u žalobce podle všeho fakticky neprobíhalo. Jednalo se o čistě formální postup bez skutečné snahy potřebné informace zjistit, zhodnotit a vyvodit z nich důsledky.

191. Žalobce sice tvrdí, že žádosti obchodního zástupce předcházelo předání nějakých předběžných informací nadřízenému a jejich konzultace s ním (viz např. bod 108 žaloby), ale žádný přesvědčivý důkaz o tom v daňovém řízení nenabídl. Ačkoliv Nejvyšší správní soud tvrdí (bez uvedení konkrétního odkazu), že ze svědeckých výpovědí lze existenci takovéto předchozí komunikace vyvodit (srov. bod 135 kasačního rozsudku), krajskému soudu se v nich přes veškeré úsilí nic podobného nepodařilo nalézt. Nevypovídá o tom ani svědek Š. (viz např. str. 6 protokolu o jeho výpovědi: „... *já jsem tyto data poslal šéfovi a on je schválil*“, obdobně i str. 9) ani svědci P. a P., kteří se také zmínili pouze o zaslání žádosti s potřebnými informacemi e-mailem a o jejím následném schválení vedoucím. Jedinou zmínku nachází krajský soud u svědka Z., který uvedl, že když to bylo potřeba, zeptal se pan P. zaměstnance, který mu zaslal žádost, na další údaje, a teprve poté žádost schválil. Nicméně soud tomuto tvrzení neuvěřil.
192. Za prvé, svědek Z. zde vypovídá o něčem, co mohl znát jen zprostředkovaně, z doslechu, neboť jemu zasílali zaměstnanci žádost o schválení obchodního partnera jen v kopii. A za druhé, co je ještě důležitější, podobnému tvrzení svědka (či svědků) lze jen těžko přiznat váhu, neboť ze žádostí samotných nikterak nevyplývá, že by na nějaké předchozí konzultace s nadřízeným navazovaly. Spíše naopak, jeví se jako první zpráva obchodního zástupce na dané téma. Kdyby šlo skutečně o pokračování nějaké předchozí komunikace, dá se předpokládat, že by se na ni v e-mailu buď odkazovalo slovně („to už jsme probrali telefonicky“) nebo by byla přímo součástí zprávy (např. by šlo o souvislou řadu na sebe navazujících e-mailů, kde v předchozích zprávách by zasílal zaměstnanec exportu svému vedoucímu určité informace o dané společnosti a ten by mu je v odpovědi ukládal doplnit nebo by mu sděloval jejich předběžné hodnocení). Nic takového krajský soud v dané věci nezjistil, a proto považuje žalobcovo tvrzení o předchozí komunikaci za neprokázané. Setrvává tedy na závěru, že způsob vyhodnocování informací o potenciálním obchodním partnerovi i odpovědnost za toto vyhodnocení zůstaly nejasné a krátký čas, který vedoucí zaměstnanec věnoval schválení společnosti La koruna, se soudu i nadále jeví jako podezřelý a svědčící o formálním přístupu žalobce k uplatňování směrnice.
193. Krajský soud tak shrnuje, že žalobcova interní směrnice by mohla představovat smysluplné opatření proti žalobcovu zapojení do daňového podvodu (z čehož vyšel i žalovaný). Avšak způsob, jakým ji žalobce v praxi aplikoval, byl natolik formální a nedůsledný, že jej nelze označit jinak než jako nedbalý – a to přinejmenším ve vztahu ke společnosti La koruna. U ní žalobce neprokázal, že by jeho zaměstnanec navštívil před začátkem obchodování její

sídlo, ani že by se osobně sešel se zástupcem této společnosti, dále navzdory jejím hospodářským výsledkům nebylo prokázáno, že by ji prověřila žalobcova ekonomka, předpokládaly se u ní bez jakéhokoliv podkladu kladné reference, a žalobce podle všeho nekontroloval před každým obchodem, zda ceny nabízeného zboží nejsou podezřele nízké (nebo z toho alespoň nevyvozoval žádné prokazatelné důsledky). Její schválení vedoucím zaměstnancem také proběhlo podezřele rychle. Je pravda, že zjištěné negativní informace ve vztahu k této společnosti by ani ve svém souhrnu nepřesáhly počet „alarmů“ stanovený ve směrnici. Zde je ale potřeba se opřít o úvahu Nejvyššího správního soudu, že některé ze zjištěných informací mohly být natolik závažné, že již samy o sobě měly žalobce vést k ukončení, resp. nenavázání obchodního vztahu (bod 140 kasačního rozsudku). Jako hypotetický příklad lze uvést uvedení v registru nespolehlivých plátců DPH, což mělo podle směrnice představovat pouhý jeden „alarm“, ale reálně by to rozumně uvažujícího obchodníka mělo odradit od obchodování s takovýmto partnerem. NSS pak jasně naznačil, že za obdobně závažnou informaci považuje i tristní hospodářské výsledky obchodního partnera. A vedle toho je třeba říci, že žalobcových selhání je u této společnosti jednoduše tolik, že ve svém souhrnu jasně vypovídají o laxním a nedostatečně angažovaném uplatňování těch opatření proti účasti na daňovém podvodu, jež si žalobce sám vytyčil.

194. Ačkoliv většina zjištění, vztahujících se k prověřování společnosti La koruna, platí i pro společnost Nina, chybí zde nejméně jeden klíčový aspekt – žalovaný neprokázal, že by u ní podle směrnice byly dány důvody pro zhodnocení její hospodářské situace ekonomem. A vedle toho nelze zcela zpochybnit ani její reference, neboť se žalobcem již dříve obchodovala. Ačkoliv tak žalobce některé ukazatele ve vztahu k této společnosti hodnotil špatně nebo vůbec, nelze s jistotou říci, že pokud by si počínal důsledněji, k uzavření obchodů by nedošlo. Žádný z nich (hromadné sídlo, mimořádně nízké ceny) totiž neměl sám o sobě takovou závažnost, aby nutně musel vést rozumně uvažujícího obchodníka k opuštění obchodní příležitosti. A směrnici stanovený počet pěti alarmů nebyl ani u společnosti Nina dosažen. I zde je tak sice patrná značná nedůslednost na straně žalobcových zaměstnanců (vedle výše uvedeného též neprokázaný osobní kontakt se zástupcem společnosti před zahájením obchodování a nezachovaná auditní stopa o schválení vedoucím zaměstnancem), ale ke konstatování, že žalobcův kontrolní systém ve vztahu k této společnosti nebyl prokazatelně uplatňován, to (ještě) nestačí.
195. Naproti tomu u společnosti Doxa žalobce své důkazní břemeno bezpochyby unesl. Nebyly u ní totiž dostatečně silné důvody ani pro návštěvu sídla, ani pro posouzení ekonomem, stejně jako si u ní lze představit kladné reference, neboť v obchodu s elektronikou nebyla žádným nováčkem. Zbylá pochybení (neprokázaný osobní kontakt se zástupcem společnosti, nedůsledná kontrola podezřele nízkých cen, nezachovaná auditní stopa o schválení vedoucím zaměstnancem) nejsou natolik závažná, aby z nich bylo možno vyvozovat celkové selhání žalobcova kontrolního systému ve vztahu k této společnosti. Jde o určitá dílčí „zaškobrtnutí“, která lze při uplatňování jinak dobře nastaveného systému v praxi do určité míry pochopit a tolerovat.
196. Nyní se bude krajský soud postupně věnovat dalším opatřením, na která žalobce poukázal a jež měla podle něj spolu se směrnici vytvářet propracovaný systém předcházení účasti na daňovém podvodu. Žalovaný se s nimi vypořádal nesystematicky, na různých místech svého rozhodnutí a na samé hraně přezkoumatelnosti. Kdyby však jeho rozhodnutí mělo být v tomto ohledu nepřezkoumatelné, zcela jistě by je NSS neváhal z tohoto důvodu sám zrušit [podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2024]. Krajský soud o jednotlivých opatřeních uvážil takto.

197. Protože směrnice požadovala, aby žalobcoví zaměstnanci zjišťovali řadu rozličných informací o obchodním partnerovi jak při zahájení, tak i v průběhu obchodování s ním, nezabýval se už žalovaný podrobněji dalšími dvěma opatřeními v tomto směru, konkrétně prověřováním některých informací (i) za pomoci účetního softwaru a kreditního manažera a ověřováním platnosti čísla VAT, ale vypořádal je společně (bod 716 napadeného rozhodnutí). Nezpochybnil přitom jejich smysluplnost (bod 897 napadeného rozhodnutí). Je ale třeba vidět, že se jednalo o zjišťování informací spíše formálního (evidenčního) charakteru, navíc s vysokým stupněm závažnosti, u nichž by každé negativní zjištění samo o sobě mělo vést k mimořádné obezřetnosti vůči obchodnímu partnerovi (platnost registrace k DPH, ověření nespolehlivosti plátce, evidence v insolvenčním rejstříku, zveřejnění bankovního účtu a toho, zda se jedná o účet tuzemský). A dále je třeba si uvědomit, že žalobce těmito opatřeními znovu (v průběhu obchodování) ověřoval pouze některé z informací, které mu ukládala zjišťovat již směrnice, a to při jeho započetí. To znamená, že tam, kde žalobce selhal již na počátku – při zavádění nového obchodního partnera do svého systému – protože důsledně neaplikoval svou vlastní směrnici, neměla už tato dodatečná opatření příliš velký potenciál žalobcovu nedbalost napravit. Jejich smysl spočíval spíše v tom, že mohla odhalit pozdější prudké zhoršení spolehlivosti partnera, jenž se žalobci při započetí obchodování, navzdory zjištění všech směrnic požadovaných informací, jevil jako důvěryhodný. Krajský soud tak tato opatření hodnotí jako významný doplněk směrnice, díky kterému si žalobce udržoval některé informace o svých obchodních partnerech aktuální. Nemůže však vykompenzovat to, že žalobce v některých případech neaplikoval důsledně samotnou směrnici (viz výše).
198. Dalším opatřením měla být namátková kontrola modelových a sériových čísel dodávaného zboží. Takové opatření se v obecné rovině jeví jako mimořádně účinné, neboť může odhalit duplicity napovídající, že dodavatel znovu obchoduje s tímtež zbožím, které již žalobci jednou prodal v minulosti – neklamná známka tzv. kolotočových daňových podvodů. Potíž je ale v tom, že když žalobce v jednom případě duplicity odhalil, jeho reakce na tuto mimořádně rizikovou informaci byla velmi vlažná. Přitom bez skutečné snahy o prověření podezřelých skutečností a bez adekvátní reakce na ně nelze jakýkoliv interní kontrolní systém hodnotit jako dostatečné opatření k předcházení účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, *HYDROENERGIE*, body 54–61). Žalobce konkrétně v prosinci 2017 námtkovou kontrolou sériových čísel nabízeného zboží zjistil, že mu jednatel společnosti La koruna nabízí zboží, které už žalobcovými rukama jednou prošlo. Žalobcův zaměstnanec, pan P., sice napsal v tomto smyslu jednateli La koruny e-mail s žádostí o zdůvodnění a s výzvou, aby mu takovéto zboží již znovu nenabízel, ale nakonec se spokojil s vysvětlením, že jde jen o chybu zaviněnou personálem externího skladu HWL (srov. bod 774 napadeného rozhodnutí, viz též příloha č. 4 č. l. 159 daňového spisu). Žalobce tedy v reakci na zjištění, které nasvědčovalo existenci kolotočového podvodu na DPH, vůbec nezvýšil ostražitost. Nevyžádal si potvrzení dodavatelova sdělení od zástupců HWL, nezvýšil četnost námtkových kontrol, natož aby zavedl místo námtkové kontroly sériových čísel kontrolu pravidelnou. Neudělal zkrátka vůbec nic. Namísto toho věc přešel bez jakékoliv úpravy svých kontrolních postupů a v lednu 2018 s dodavatelem La koruna už zase obchodoval ve velkých objemech zboží.
199. V této souvislosti stojí za povšimnutí, že když obchodování s určitou společností mohlo ohrozit žalobcovy vlastní ekonomické zájmy, dokázali ji jeho zaměstnanci vyhodnotit jako rizikovou a odmítli s ní obchodovat dokonce i tehdy, když pro to neměli žádnou oporu

v žalobcově interní směrnici. To je případ společnosti ActionIT Distribution, která se dostala do insolvence. Žalobce s ní obchodní vztah ukončil a do své směrnice na základě této skutečnosti zavedl nové kritérium posuzování, a to jaké pojistné krytí poskytuje pojišťovna určité společnosti s ohledem na její ekonomickou stabilitu (srov. bod 860 napadeného rozhodnutí, viz též čtvrté doplnění žalobcova odvolání na č. l. 24 odvolacího spisu). Je tedy vidět, že když šlo žalobci o vlastní zisk a dobytost vlastních pohledávek, dovedl být v hodnocení rizikovosti obchodního partnera nesrovnatelně důslednější a pružnější, než když se jednalo „jen“ o předcházení jeho účasti na daňovém podvodu.

200. Za účinné opatření pro předcházení daňovému podvodu nemůže krajský soud považovat ani prověřování zboží v externím skladu. V řešených zdaňovacích obdobích žalobce toto opatření aplikoval právě jen na zboží od dodavatelů Doxa, Nina a La koruna, zatímco ostatní zboží si sám fyzicky kontroloval ve svém vlastním skladu. Ačkoliv výše krajský soud tuto okolnost vyřadil z okolností podezřelých, jde podle jeho názoru nanejvýš o okolnost neutrální. Ano, na využívání služeb externího subjektu pro uskladnění zboží není samo o sobě nic špatného. A žalovaný neprokázal žádné další podezřelé skutečnosti, například že by se žalobce nezajímal o stav dodávaného zboží. Na druhou stranu využití externího skladu nemá samo o sobě ani žádný potenciál žalobcově účastni na daňovém podvodu zabránit, spíše naopak – tím, že se žalobce s dodávaným zbožím nedostával fyzicky vůbec do styku, byl nucen jeho samotnou existenci a jeho stav v době dodání ověřovat náhradními prostředky, tedy fotografiemi a inspekčními zprávami od společnosti ECL. Kdyby se vůbec neobtěžoval to dělat, bylo by jeho jednání podezřelé (protože u daňových podvodů většinou účastníky podvodu samotné zboží příliš nezajímá). Jelikož inspekční zprávy obdržel, dostal se žalobce do pozice běžně jednajícího obchodníka. Zaslání popisu a fotografií zboží nelze považovat za nějaké nadstandardní opatření, ale spíše za zcela běžnou součást služeb externího skladu. Nadto jeho primární smysl není zabránit účasti na daňovém podvodu, ale zajistit se proti případným soukromoprávním nárokům smluvních partnerů. Žalobce tak pouze dával najevo, že on sám bere obchodování s dodávanou elektronikou vážně a považuje je za standardní obchod. Neprojevil tím ale žádnou mimořádnou opatrnost ve vztahu ke svému (třeba i nevědomému a nechtěnému) zapojení do daňového podvodu.
201. Totéž platí i pro placení dodavatelům až po dodání zboží žalobcovu odběrateli – žalobce to ze soukromoprávního hlediska jistě zajistilo, ale v kontextu daňových podvodů je takový systém placení akceptovaný všemi stranami obchodního vztahu spíše podezřelý. A to zejména při velkých objemech zboží a bez písemné smlouvy upravující okamžik přechodu vlastnictví, jako tomu bylo v tomto případě.
202. Naopak, jak už uvedl Nejvyšší správní soud v bodě 148 kasačního rozsudku, to, že žalobce zajišťoval dopravu zboží k odběrateli, by za účinný prostředek k předcházení účasti na daňovém podvodu považováno být mohlo. Žalobce si totiž díky tomu mohl být jist, že zboží překročilo hranice jiného členského státu, což je jedna z podmínek pro nárokování vratky DPH. Žalobce se tak nemusel obávat, že by si například jeho odběratel zboží převzal jen naoko a ve skutečnosti by se prodané zboží rovnou vrátilo zpět na začátek řetězce. Nelze však přehlížet, že toto opatření nastoupilo až poté, co již bylo zboží prodáno žalobci. Jako součást širšího systému tak dává zajištění dopravy zboží smysl. Ale vstupu žalobce do rizikového obchodu s nedostatečně prověřeným dodavatelem už zabránit nemohlo.
203. S tím souvisí pojištění zboží během přepravy. Stejně jako v minulém rozsudku krajský soud konstatuje, že to nelze za opatření předcházející účasti na daňovém podvodu považovat. Je

pravda, že u některých typů daňových podvodů, kde se jedná o pouhé virtuální přepravování neexistujícího zboží, bude jednu z podezřelých okolností představovat fakt, že nikomu nestálo za to fiktivní přepravu takového zboží pojistit. V případě žalobce je tomu ale jinak. Nikdo nezpochybňuje, že zboží ze skladu ECL skutečně fyzicky odcestovalo na Slovensko či do jiného členského státu EU. A je tedy logické, že žalobce přepravu pojistil pro případ, že by zboží bylo cestou zničeno nebo ukradeno. To by udělal i šetrný daňový podvodník, takže samo o sobě to nic nevyovídá o tom, zda se žalobce účastnil daňového podvodu. Obzvláště, uvažujeme-li zde o jeho účasti nevědomé. Pojišťování zboží je zkrátka v běžných obchodních vztazích obvyklé, slouží k ochraně vlastních ekonomických zájmů daňového subjektu, a proto ho nelze za nějaké mimořádné opatření na poli daňových podvodů považovat (srov. body 719-722 a 762 napadeného rozhodnutí). Otázka, zda žalobce překračoval smluvený pojistný limit, či nikoliv (viz bod 94 žaloby), nehrála proto při hodnocení věci vůbec žádnou roli.

204. Obdobně nelze za žádné zvláštní preventivní opatření považovat reklamaci zboží. Obzvláště s ohledem na to, že k ní došlo pouze jednou, na podnět žalobcova odběratele, a i přes porušení originálního obalu se obchod přesto nakonec uskutečnil (srov. bod 776 napadeného rozhodnutí).
205. Krajský soud tedy shrnuje, že žalobce prokázal, že vedle směrnice zavedl ještě dvě další opatření proti své účasti na daňovém podvodu. Jednalo se o dodatečnou (převážně automatizovanou) kontrolu některých informací o obchodních partnerech během obchodování s nimi a o zajištění přepravy zboží k odběrateli v jiném členském státě. Tato dvě opatření měla svůj význam, avšak nemohla napravit selhání, ke kterým došlo nedodržením žalobcovy interní směrnice, tedy tím, že žalobce svého potenciálního obchodního partnera dostatečně neproověřil před zahájením obchodování s ním. Ostatní žalobcem tvrzená opatření pak soud vyhodnotil buď jako potenciálně účinná, avšak diskvalifikovaná tím, že žalobce z nich nevyvodil odpovídající důsledky (kontrola modelových a sériových čísel) nebo jako opatření, jejichž smyslem nebylo předcházet účasti na daňovém podvodu (kontrola zboží zaměstnanci externího skladu, placení dodavatelům až po dodání, pojištění zboží během přepravy a způsob vyřízení jednotlivé reklamace).
206. Konečně marné jsou i žalobcovy snahy přenést odpovědnost za své jednání na daňovou správu. Obecné žalobcovy poukazy na zavedení kontrolních hlášení (od začátku roku 2016) pomíjejí prostý fakt, že od zjištění nesrovnalostí v kontrolních hlášeních až k odhalení daňového podvodu vede dlouhá cesta. Tak tomu bylo i v nynějším případě, kdy sice údaje z kontrolních hlášení vyvolaly pozornost orgánů daňové správy, ale teprve po důkladných daňových kontrolách u více subjektů, jež zahrnovaly i řadu mezinárodních dožádání, a po zmapování jednotlivých obchodních řetězců mohl správce daně učinit závěr, že skutečně došlo k daňovému podvodu a které subjekty a jakým způsobem do něj byly zapojeny (srov. body 707 a 734 napadeného rozhodnutí).
207. Proto je zcela mimo realitu žalobcova představa, že jej měl správce daně již před zahájením daňové kontroly nebo v jejím průběhu upozorňovat na rizika vyplývající z obchodování s jeho dodavatelem nebo mu dokonce dávat konkrétní návody, jak se má takových rizik vyvarovat. Primárním úkolem správce daně je daňový podvod odhalit a vyvodit z toho důsledky. V průběhu daňové kontroly si teprve utváří představu, kdo a jak se na daňovém podvodu podílel, a tato představa se může postupně měnit a zpřesňovat. Nemůže proto předčasně odhalit karty a sdělit jednomu účastníkovi podvodného řetězce své (zatím nutně neúplné) informace o jiném účastníkovi tohoto řetězce, neboť by tím mohl rozkrytí celého

podvodu zmařit. Stejně tak ani prověřování žalobcových exportních obchodů ze strany daňové správy, jež předcházelo daňové kontrole v žalobcově věci, nemohlo založit jeho dobrou víru, že se neúčastní daňového podvodu. To, že dílčí šetření daňové správy, která se navíc týkala předcházejících zdaňovacích období, neodhalila žádné narušení neutrality DPH, ještě neznamená, že k takovým narušením nedocházelo, resp. že k nim nezačalo docházet následně. Zkrátka a dobře to, že místní šetření daňové správy provedené u žalobce a u dalších subjektů, ani běžné prověřování daňových dokladů v předchozích letech nepřinesla žádné ovoce a nevedla k zahájení daňové kontroly, mohlo žalobce poněkud uklidnit. Ale rozhodně to neomlouvá nedostatek obezřetnosti, který ve vztahu ke svým dodavatelům Doxa, Nina a La koruna dlouhodobě projevoval (srov. body 704–706, 856–857 napadeného rozhodnutí).

Procesní výtky nejsou důvodné

208. Výhrady žalobce vůči vedení daňového spisu a nahlížení do něj jsou formulovány natolik obecně, že prakticky znemožňují soudu, aby na ně reagoval. Soud nemůže vyhledávat v četných podáních žalobce učiněných v daňovém řízení výhrady, které na dané téma vznesl, tím méně pak může domýšlet, co měl asi žalobce na mysli. Postačí tedy říci, že na první pohled nevystupuje na povrch žádná vada ve vedení spisové dokumentace. Žalobcova zástupkyně pak nahlížela v průběhu daňového řízení do daňového spisu, a to do celé části kontrolní. Co se týká části vyhledávací, zde do některých písemností nahlížela bez omezení, jiné jí daňové orgány předložily v anonymizované podobě a konečně do dalších jí neumožnily nahlédnout vůbec. Bez konkrétních výtek ze strany žalobce lze sotva na tomto postupu shledat něco nezákonného.
209. Důvody, pro které žalovaný odmítl vyslechnout žalobcem navržené svědky, vyplývají jasně a jednoznačně z napadeného rozhodnutí (body 875, 878, 903–908, 911, 913). Je však potřeba je rozdělit do dvou skupin. První skupina svědků byla vyslechnuta v nynějším daňovém řízení a žalovaný neshledal důvody, proč je vyslýchat znovu. Žalobce proti tomu v žalobě žádné argumenty nevznesl. Jedinou výjimkou je opakovaný výslech jednatele společnosti La koruna, který žalobce taktéž požadoval (viz bod 112 žaloby). Ten by ale byl také zbytečný. Pan T. jasně a jednoznačně vypověděl, že před zahájením obchodování se s žalobcovým obchodním zástupcem, panem Š., osobně nesešli. Stejně jasné bylo i jeho sdělení, že zkušenosti v oboru nabral, když dělal promotéra různých značek výpočetní techniky a pracoval na dohody o provedení práce nebo činnosti (což se však dalšími důkazy nepotvrdilo). Důvodem opakovaného výslechu nemůže být žalobcovo zbožné přání, že svědek snad napodruhé vypoví jinak (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 6 Afs 254/2019-37, bod 19).
210. Vytýká-li pak žalobce na různých místech žalovanému, resp. finančnímu úřadu, že těm svědkům, které vyslechli, nepoložili určité otázky nebo nepředestřeli určité skutečnosti (viz např. bod 102 žaloby), je třeba říci, že všechny provedené výslechy se soudu jeví jako dlouhé, důkladné a byla při nich přítomna zástupkyně žalobce. Měla tedy možnost sama položit otázky ke skutečnostem, které považovala za důležité. Krajský soud sám neshledal žádnou potřebu doplnit výslechy svědků, neboť skutkový stav byl zjištěn dostatečně a žalovaný své důkazní břemeno unesl. Žalobce se navíc ohrazuje i proti skutečnosti, že žalovaný v bodech 733, 752, 755 a 862 vznáší pochybnosti o věrohodnosti některých svědků kvůli tomu, že se jejich výpovědi shodují s účastnickými vyjádřeními samotného žalobce (viz bod 106 žaloby). Soud tyto pochybnosti žalovaného nesdílí – svědci se sice se žalobcem shodují např. v kritice postupů finančního úřadu a komunikace s ním, ale to lze snadno

vysvětlit tím, že jde o žalobcovy vedoucí zaměstnance, resp. jeho daňovou poradkyni, tedy osoby, které se na formulaci vyjádření žalobce jako právnické osoby nejspíše podílely. Jejich výpovědi přitom podle krajského soudu nevykazují takovou míru shody, že by to svědčilo o „naučených frázích“, jak uvádí žalovaný (který navíc ani žádné konkrétní shodné pasáže neoznačil). To však nemá na hodnocení věci vliv, neboť jednak jejich věrohodnost snižuje už samotný poměr k žalobci, na což žalovaný taktéž poukázal, a jednak žalovaný jejich výpovědi jako celek nezpochybnil. Naopak, vycházel z nich, s výjimkou případů, kdy se dostávaly do rozporu s převažujícími listinnými důkazy.

211. Závěry krajského soudu ve vztahu k první skupině svědků potvrdil i NSS (srov. body 159–164 kasačního rozsudku).
212. Druhou skupinu svědků pak tvoří jednatelé a účetní společností Federico a Dorios, kteří byli vyslechnuti v jiném daňovém řízení. Žalobce se dožadoval jejich opakovaného výslechu, aby potvrdili či popřeli svou roli „bílých koní“. Žalovaný to odmítl s odkazem na to, že výsledky by byly nadbytečné, protože narušení daňové neutrality prokazují dostatečně listinné důkazy. Krajský soud tento závěr původně aproboval, opomněl však právní úpravu obsaženou v § 93 odst. 3 daňového řádu, která uvádí, že jestliže správce daně převezme z jiného daňového řízení protokol o svědecké výpovědi, je pak *„na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti“*.
213. Jak upozornil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, jeho dosavadní judikatura stojí na stanovisku, že výslech svědka je podle citovaného ustanovení nutno provést vždy, pokud jej daňové orgány zamýšlely provést jako důkaz a daňový subjekt se domáhá svého práva být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, ledaže by požadavek daňového subjektu byl evidentně veden snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Nadbytečnost nemůže sama o sobě představovat důvod, aby daňový orgán odmítl provést svědeckou výpověď. NSS konstatoval, že měl-li správce daně za to, že zbylé listinné důkazy postačují k prokázání relevantních skutečností, neměl protokoly o výslechu uvedených svědků do spisu vůbec zařazovat, tím méně pak na ně odkazovat ve zprávě o daňové kontrole a následně v napadeném rozhodnutí. Odepření práva na výslech svědků, pokud je takový výslech možný, daňové orgány z něj hodlají vycházet a nejedná se o zneužití práva, představuje podle NSS procesní vadu. Taková vada nemusí mít vliv na zákonnost výsledného správního rozhodnutí, bude se tak ale dít spíše jen výjimečně (srov. body 165–170 kasačního rozsudku).
214. Krajský soud tedy vyšel z toho, že v obecné rovině odepření práva daňového subjektu na výslech svědků představuje procesní vadu, pokud pro ně nejsou dobré důvody (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50, body 13 a násl.). Například je možno odmítnout jejich provedení, jestliže by požadavek daňového subjektu byl evidentně veden snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, bod 22) nebo *„výsledky dalších osob by pouze protáhly již tak dlouhé řízení, aniž by mohly odstranit otazníky, které se nad doposud zjištěným skutkovým stavem vznášely“* (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). Taková vada však ještě nepředstavuje nezbytně důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, případně napadeného rozsudku jako celku (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 332/2021-61). Nejvyšší správní soud například neshledal důvod zrušit napadené rozhodnutí v situaci, kdy svědci byli vyslechnuti sice ve formálně jiném řízení, avšak vedeném s tímž daňovým subjektem v obdobné věci, přičemž zjišťovány byly stejné

rozhodné skutečnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2022, č. j. 1 Afs 136/2022-39, bod 43). V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39, pak Nejvyšší správní soud dovedl, že zrušení je na místě jen tehdy, „*je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo*“.

215. V nynější věci finanční úřad skutečně zařadil výsledky svědků do daňového spisu a žalovaný z nich ve svém rozhodnutí citoval (srov. body 64, 68, 582 a 601 napadeného rozhodnutí). Což byla chyba, jestliže je přitom žalovaný zároveň odmítl provést znovu v nynějším daňovém řízení za přítomnosti žalobce. Připomeňme si ale, jaká byla jejich role v argumentaci žalovaného. Měly podpořit závěr, že v daném případě nebylo narušení daňové neutrality důsledkem pouhého podnikatelského selhání, ale že šlo o podvodné jednání. Soubor důkazů k této otázce byl přitom dostatečně robustní, aby k prokázání tohoto závěru postačoval, a to i bez údajů o skutečné roli jednatelů společností Federico a Dorios, které daňové orgány získaly jejich výsledkem v jiném daňovém řízení. K oběma společnostem měl žalovaný dostatek rizikových poznatků; společnost Dorios navíc zastávala v podvodném schématu spíše vedlejší úlohu (srov. výše odstavce 116–120 tohoto rozsudku). Žalovaný tak celou věc bezdůvodně zkomplikoval. Jestliže si na základě žádosti žalobce o provedení výsledku svědků uvědomil, že tyto důkazy pro své závěry „nepotřebuje“, tak by zcela stačilo, kdyby z nich jednoduše v odůvodnění svého rozhodnutí nevycházel (a korigoval by v tomto směru výslovně i zprávu o daňové kontrole). Ze spisu je pochopitelně už zpětně vyřadit nemohl (srov. k tomu rozsudky zdejšího soudu ze dne 3. 3. 2020, č. j. 31 A 195/2019-155, a ze dne 13. 5. 2025, č. j. 31 A 83/2024-152, a tam citovanou judikaturu NSS), nicméně opírat se o ně bylo v dané situaci zbytečné.
216. Krajský soud má nicméně za to, že nynější případ je výjimečný tím, jak komplexní soubor důkazů se daňovým orgánům podařilo k otázce existence daňového podvodu shromáždit a jak marginální roli v něm výsledky jednatelů evidentně hrály. Nejde tu o to, že by žalovaný skutečnosti vyplývající z výsledků svědků pro své úvahy sice potřeboval, ale mohl by je prokázat i jinak (jako tomu bylo v případě řešeném v rozsudku NSS ze dne 25. 10. 2024, č. j. 8 Afs 66/2023-39, bod 26, na nějž odkazoval ve svém vyjádření žalobce). Závěry žalovaného by v tomto případě obstály dokonce i kdyby skutečnosti dokládáné výsledkem svědků v řízení vůbec prokázány nebyly, resp. by vůbec neexistovaly. Krajský soud nyní tuto svou úvahu vysvětlí.
217. Různých korporací byla do téhož podvodného schématu zapojena celá řada a všechny podezřelé okolnosti je tak potřeba vnímat jako jediný celek. Krajský soud nicméně pro přehlednost shrnuje poznatky vztahující se právě jen ke společnostem Federico a Dorios. Daňové orgány zjistily, že šlo v podstatě o prázdné skořápky, že měly virtuální sídlo na stejné hromadné adrese, v malé kancelářské budově bez potřebného logistického zázemí, kde společnost Federico sdílela kancelář se čtyřmi dalšími korporacemi a prostory společnosti Dorios se vůbec nepodařilo dohledat, že byly podle údajů v obchodním rejstříku personálně propojeny se společností Rečava, rovněž zapojenou do předmětných obchodních řetězců, že jejich bankovní účty byly založeny u téže banky v tentýž den (relativně krátce před začátkem obchodování v předmětných obchodních řetězcích) a s téměř nulovými finančními prostředky nedostačujícími na nákup předmětného zboží, že jejich jednatelé měli podle poznatků od České správy sociálního zabezpečení nulovou zkušenost s obchodováním s elektronikou, že po ukončení obchodování obě tyto společnosti utlumily svou činnost, v průběhu roku 2019 jim byl přidělen status

nespolehlivého plátce DPH, posléze jim byla zrušena registrace k DPH, a v případě společnosti Federico bylo navíc počátkem roku 2020 rozhodnuto o její likvidaci (srov. zejména body 63, 67, 585–586, 593, 597, 599, 604 a 608 napadeného rozhodnutí).

218. A co k těmto zjištěním přidal výslech svědků? Že šlo o nastrčené osoby, které neměly o skutečné obchodní činnosti „svých“ společností ani tušení, fakticky za ně nejednaly ani nic nepodepisovaly. Je vůbec myslitelné, že by se na závěrech daňových orgánů o existenci daňového podvodu něco změnilo, pokud by svědci vypověděli odlišně, například by se ke své úloze jednatelů naopak hlásili a snažili by se výše shrnuté podezřelé okolnosti nějak vysvětlit? Podle krajského soudu nikoliv. Provedení výslechu jednatelů těchto společností v nynějším daňovém řízení by zkrátka na posouzení věci nemohlo nic změnit. Dokonce i kdyby své původní výpovědi pod tlakem žalobcových otázek popřeli nebo změnil (a pomejme nyní, zda by to nevyvolalo pochybnosti o jejich věrohodnosti), závěry žalovaného o existenci daňového podvodu by to nemohlo otrástit. Pořád by tu zůstával dostatek jiných prokázaných skutečností, o které by mohl žalovaný svůj úsudek bezpečně opřít. Jiný výsledek si za dané důkazní situace prakticky ani nelze představit. Ostatně, závěry žalovaného i krajského soudu stran existence daňového podvodu aproboval v kasačním přezkumu i NSS (srov. body 50, 56–69 kasačního rozsudku).
219. Proto krajský soud dospěl k názoru, že uvedená vada řízení – jakkoliv k ní došlo a jde nepochybně z procesního hlediska o vadu závažnou – nemohla mít v nynější věci s ohledem na specifické skutkové okolnosti vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí. Nezabýval se proto již blíže tvrzením žalovaného, které žalovaný uplatnil až v řízení před soudem, že návrh na provedení výslechu svědků byl navíc vznesen účelově, aby došlo k prekluzi práva stanovit daň.
220. Obdobně obecnou povahu má i námitka, že se žalovaný **nevypořádal se všemi námitkami** uvedenými v žalobcově odvolání a jeho doplněních. Žalobce sice vysvětluje, že po něm nikdo nemůže chtít, aby ve velmi obsáhlém a nepřehledném rozhodnutí žalovaného hledal a ověřoval vypořádání svých jednotlivých námitek, tím méně je ale něco takového úkolem soudu. Soud v tomto rozsudku označil konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, které se zabývají jednotlivými okruhy žalobcových námitek. A vysvětlil, že délka a struktura napadeného rozhodnutí sice představuje určité nepohodlí pro jeho adresáta, ale že má své objektivní příčiny, mezi něž patří i délka a „roztříštěnost“ žalobcových vlastních námitek uplatňovaných v daňovém řízení. Každopádně náročnost daného úkolu nezbavuje žalobce povinnosti označit konkrétní nevypořádané námitky, chce-li, aby se soud jeho žalobním bodem vůbec zabýval.
221. A konečně nemělo by valného smyslu, aby se soud vyjadřoval k „přestřelce“ mezi žalobcovou zástupkyní a žalovaným, pokud jde o **zasílání úředních písemností** (bod 233 žaloby), respektive jejich přebírání (bod 917 napadeného rozhodnutí). Na posouzení věci samé to nemělo žádný vliv. Soudu se jeví významné pouze to, že i když žalovaný považoval 2. a 3. vyjádření žalobce k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení za opožděné, přesto argumenty v nich obsažené vypořádal (body 901–902 napadeného rozhodnutí). K žádné nezákonnosti v důsledku toho, že žalovaný rozhodl pozdě o žádosti žalobce o prodloužení lhůty k podání vyjádření, tak nedošlo.

VI. Závěr

222. Krajský soud uzavírá, že žalovanému se ve vztahu ke všem třem žalobcovým dodavatelům podařilo prokázat nejen to, že se žalobce zapojil do daňového podvodu, ale i to, že měl

k dispozici dostatek indicií (podezřelých okolností), díky nimž měl a mohl vědět, že mu takové riziko hrozí. Žalobce se bránil tím, že přijal dostatečná opatření, jež měla jeho účasti na daňovém podvodu zabránit. To se žalobci podařilo prokázat jen zčásti.

223. Konkrétně krajský soud uznává, že u společnosti Doxa nevyvstaly žádné závažné okolnosti, které by vedly k aktivaci žalobcových vnitřních kontrolních mechanismů. U společnosti Nina některé takové okolnosti sice dány byly, ale jiné zůstaly sporné a ve výsledku nelze (alespoň prozatím) konstatovat, že by zde žalobcův kontrolní systém selhal, protože by byl uplatňován nedůsledně. Jiná je ovšem situace u společnosti La koruna. Ta zcela jednoznačně vykazovala celou řadu „spouštěčů“, jež měly aktivovat žalobcovy kontrolní mechanismy, ale nestalo se tak. Jednalo se konkrétně o sídlo na hromadné adrese, kterou žalobcův zaměstnanec před začátkem obchodování nenavštívil, o záporný hospodářský výsledek a záporný vlastní kapitál za rok 2015, aniž by to vedlo k prověření hospodářské kondice této společnosti firemní ekonomkou, o uvádění referencí nejasného původu, ačkoliv šlo o společnost v daném oboru teprve začínající, a konečně o duplicitní čísla již dříve obchodovaného zboží, na což žalobce také odpovídajícím způsobem nereagoval. O nedbalém přístupu svědčí i krátký čas, který vedoucí zaměstnanec věnoval jejímu schválení jako nového obchodního partnera.
224. Tyto závěry vtělil krajský soud do výroku svého rozsudku. Napadené rozhodnutí zrušil pouze zčásti, a to v rozsahu, v jakém žalovaný zamítl žalobcova odvolání a potvrdil platební výměry vztahující se k těm zdaňovacím obdobím, v nichž žalobce obchodoval se společnostmi Doxa a Nina (vůči kterým žalovaný své závěry v soudním řízení neobhájil). Ve vztahu k platebním výměrům za ostatní zdaňovací období, kdy žalobce obchodoval pouze se společností La koruna, ponechal krajský soud napadené rozhodnutí v platnosti.
225. Soud takto postupoval v zájmu ekonomie řízení. K tomu, aby vždy zvažovaly, zda by nepostačovalo pouze částečné zrušení napadeného rozhodnutí, zavazuje krajské soudy judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 As 93/2012-41, body 27–30, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016-40, bod 24, či ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 332/2021-61, body 38–39). Otázku, nakolik je výrok napadeného rozhodnutí dělitelný, je potřeba posuzovat materiálně. Je-li v jediném výroku rozhodnutí správního orgánu fakticky obsaženo více materiálních rozhodnutí, *je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou* (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60). Nejvyšší správní soud už v minulosti dovodil, že lze částečně zrušit jediný výrok odvolacího rozhodnutí, kterým bylo potvrzeno několik samostatných rozhodnutí prvostupňových (srov. rozsudky ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51, bod 42, a ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70, bod 42), ba dokonce i když jím bylo potvrzeno několik samostatných, na sobě nezávislých výroků jediného prvostupňového rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 3. 2014, č. j. 7 Azs 16/2014-27, či ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2 Ads 30/2018-39, body 13–15).
226. Krajský soud v nynější věci vyhodnotil výrok napadeného rozhodnutí jako dělitelný. Vyšel z toho, že ne ve všech řešených zdaňovacích obdobích obchodoval žalobce se všemi spornými dodavateli (pro přehled viz str. 27–31 zprávy o daňové kontrole na č. l. 191 daňového spisu). Proto zrušil napadené rozhodnutí pouze v tom rozsahu, v jakém potvrdilo

ve výroku konkrétně označené platební výměry vztahující se k těm zdaňovacím obdobím, v nichž žalobce obchodoval i se společnostmi Doxa (zdaňovací období 08-2016, 11-2016, 01-2017, 09-2017, 10-2017, 11-2017, 12-2017, 01-2018 a 02-2018) a Nina (08-2016, 11-2016 a 01-2017). Naopak ponechal napadené rozhodnutí v platnosti ve vztahu k platebním výměrům za ta zdaňovací období, v nichž žalobce obchodoval pouze se společností La koruna (zdaňovací období 04-2017, 05-2017, 06-2017 a 08-2017). Jednotlivé platební výměry na sobě nebyly nikterak závislé.

227. Krajský soud si uvědomuje, že žalovaný má nyní jen velmi omezený manévrovací prostor, neboť u některých zdaňovacích období se blíží prekluze práva stanovit daň po uplynutí tří let, u některých pak má v dohledné době skončit dokonce i desetiletá prekluzivní lhůta. Proto v zájmu ekonomie řízení krajský soud uvádí, že žalovaný má samozřejmě možnost vydat nové odvolací rozhodnutí jen ve vztahu k nárokům na odpočty DPH z obchodů se společností La koruna, ve vztahu k níž krajský soud jeho skutkové i právní závěry beze zbytku aproboval (nelze ovšem vyloučit, že žalobce tu uplatní své nové důkazní návrhy, s nimiž by se musel žalovaný řádně vyrovnat). Pokud by chtěl žalovaný místo toho sám doplnit dokazování, má smysl tak činit jedině ve vztahu ke společnosti Nina, kde zůstal skutkový stav ohledně aplikace žalobcovy směrnice částečně nejasný a lze si tedy představit, že by žalovaný v novém odvolacím rozhodnutí své původní závěry ve vztahu k této společnosti na základě podrobněji rozebraného, popř. mírně doplněného skutkového stavu obhájil. Ve vztahu ke společnosti Doxa by naproti tomu muselo dojít ke zcela zásadním novým skutkovým zjištěním, aby mohl obstát původní závěr žalovaného, že žalobce neprokázal důslednou aplikaci svého kontrolního systému (i) ve vztahu k této společnosti.

VII. Náklady řízení

228. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci částečný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu části nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Soud nicméně musel odečíst od míry úspěchu žalobce míru jeho neúspěchu (dle § 142 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, aplikovaného na základě § 64 s. ř. s.). Judikatura Nejvyššího správního soudu není v tomto ohledu ustálená (srov. rozsudek ze dne 3. 3. 2023, č. j. 8 Afs 60/2021-43, který míru úspěchu neodečítá, a oproti tomu rozsudky ze dne 24. 10. 2023, č. j. 4 Ads 257/2021-57, či ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018-58, které tak činí). Krajský soud se přiklonil k druhé názorové linii, neboť podle něj lépe odpovídá právní úpravě. Subsidiární aplikace občanského soudního řádu je zde zcela namístě, a to bez ohledu na to, že správním orgánům se náklady řízení v řízeních před správními soudy pravidelně nepřiznávají. Jejich právo na náhradu nákladů řízení tím totiž v obecné rovině není popřeno, pouze se v důsledku ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v paxi fakticky nerealizuje. Poměrování úspěchu stran má navíc i ve správním soudnictví svůj smysl. I zde je tím žalobce motivován, aby zvážil sílu svých argumentů a tomu přizpůsobil rozsah, v jakém bude rozhodnutí či postup správního orgánu napadat, místo aby zvolil vždy automaticky rozsah maximální a tím zbytečně zatěžoval soud i ostatní strany sporu. Obdobný názor ostatně zastává i většina odborné literatury (srov. Šuránek, P. in: Jemelka, L. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, komentář k § 60, bod 11; obdobně srov. Kocourek, T. in: Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 60, bod 8).
229. Vzájemný poměr úspěchu obou stran v případech podobných tomuto zpravidla nelze přesně kvantifikovat. Bylo by jistě možné jednoduše porovnávat počty dotčených

prvostupňových rozhodnutí, tedy těch zdaňovacích období, vůči nimž krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, a vůči kterým žalobu zamítl. Stejně tak by ale bylo možné uvažovat o porovnání částek doměřené daně zasažených zrušujícím výrokem a částek ponechaných beze změny. Takovéto zdánlivě exaktní matematické porovnávání však bude vždy do značné míry diskutabilní. V nynějším případě například naráží na fakt, že důvody částečného zrušení napadeného rozhodnutí se týkaly pouze plnění od společností Doxa a Nina, jež jsou však v řadě zdaňovacích období „smíchána“ s plněními od společnosti La koruna (jež byla žalobcovým nejvíce frekventovaným dodavatelem). Ve vztahu k ní přitom žalobce své důkazní břemeno stran přijatých opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu neunesl a závěry žalovaného tu obstály. Proto krajský soud nakonec od pokusů kvantifikovat přesně míru úspěchu obou stran upustil. S ohledem na výše uvedené má soud za to, že lze vymezit určité obecnější pravidlo, podle něž není-li míra úspěchu stran zcela jednoznačně a již na první pohled podstatně odlišná (tj. není-li ve významném vzájemném nepoměru), je namíste vycházet z toho, že je srovnatelná, a tudíž že žalobce uspěl v rozsahu jedné poloviny. Tak je tomu i v tomto případě.

230. Z tohoto důvodu soud nepřiznal žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To podle zákona neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Podle judikatury je pak kasační stížnost přípustná i v těch otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil.

Brno 9. 4. 2026

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu