ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **L. Z. D. a.s. K.**, IČO X,
sídlem X,

zastoupená advokátem JUDr. et PhDr. Petrem Podlahou, Ph.D.,
sídlem Vodičkova 792/40, Praha,

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

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26286/18/5300-22443-701728, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28408/18/5300-22443-701728, a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28521/18/5300-22443-701728,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26286/18/5300-22443-701728, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28408/18/5300-22443-701728, se ruší v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 19. 6. 2017, č. j. 3274153/17/2111-50522-208266, č. j. 3274159/17/2111-50522-208266, č. j. 3274167/17/2111-50522-208266, č. j. 3274173/17/2111-50522-208266, č. j. 3274176/17/2111-50522-208266, č. j. 3274187/17/2111-50522-208266 a č. j. 3274204/17/2111-50522-208266, a tyto dodatečné platební výměry potvrzeny, a věc se v této části vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Ve zbytku se žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26286/18/5300-22443-701728, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28408/18/5300-22443-701728, zamítá.**

III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28521/18/5300-22443-701728, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 18 609 Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. et PhDr. Petra Podlahy, Ph.D., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věcí a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou zdejšímu soudu dne 1. 8. 2018 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26286/18/5300-22443-701728, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28408/18/5300-22443-701728 (dále jen „napadené rozhodnutí I“). Napadeným rozhodnutím I byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2017,

- č. j. 3273846/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce ledna 2013 ve výši 658 444 Kč a současně předepsáno penále ve výši 131 688 Kč;
- č. j. 3273863/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února 2013 ve výši 1 217 505 Kč a současně předepsáno penále ve výši 243 501 Kč;
- č. j. 3273869/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce března 2013 ve výši 1 194 272 Kč a současně předepsáno penále ve výši 238 854 Kč;
- č. j. 3273879/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce dubna 2013 ve výši 810 776 Kč a současně předepsáno penále ve výši 162 155 Kč;
- č. j. 3273887/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce května 2013 ve výši 1 779 539 Kč a současně předepsáno penále ve výši 355 907 Kč;
- č. j. 3273893/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce června 2013 ve výši 382 574 Kč a současně předepsáno penále ve výši 76 514 Kč;
- č. j. 3273949/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce července 2013 ve výši 351 268 Kč a současně předepsáno penále ve výši 70 253 Kč;
- č. j. 3273957/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2013 ve výši 1 101 707 Kč a současně předepsáno penále ve výši 220 341 Kč;
- č. j. 3273964/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce září 2013 ve výši 704 029 Kč a současně předepsáno penále ve výši 140 805 Kč;

- č. j. 3273966/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce října 2013 ve výši 722 454 Kč a současně předepsáno penále ve výši 144 490 Kč;
- č. j. 3273976/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2013 ve výši 1495 608 Kč a současně předepsáno penále ve výši 299 121 Kč;
- č. j. 3273999/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2014 ve výši 409 475 Kč a současně předepsáno penále ve výši 81 895 Kč;
- č. j. 3274032/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února 2014 ve výši 1 551 166 Kč a současně předepsáno penále ve výši 310 233 Kč;
- č. j. 3274108/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce dubna 2014 ve výši 389 567 Kč a současně předepsáno penále ve výši 77 913 Kč;
- č. j. 3274149/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce června 2014 ve výši 1439 696 Kč a současně předepsáno penále ve výši 287 939 Kč;
- č. j. 3274153/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce července 2014 ve výši 1 123 455 Kč a současně předepsáno penále ve výši 224 691 Kč;
- č. j. 3274159/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2014 ve výši 381 329 Kč a současně předepsáno penále ve výši 76 265 Kč;
- č. j. 3274167/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce září 2014 ve výši 764 076 Kč a současně předepsáno penále ve výši 152 815 Kč;
- č. j. 3274173/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce října 2014 ve výši 614 641 Kč a současně předepsáno penále ve výši 122 928 Kč;
- č. j. 3274176/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2014 ve výši 799 744 Kč a současně předepsáno penále ve výši 159 948 Kč;
- č. j. 3274187/17/2111-50522-208266 kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2014 ve výši 771 278 Kč a současně předepsáno penále ve výši 154 255 Kč;
- a č. j. 3274204/17/2111-50522-208266, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2015 ve výši 776 867 Kč a současně předepsáno penále ve výši 155 373 Kč.

2. Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 20. 8. 2018 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28521/18/5300-22443-701728 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), jímž žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 19. 6. 2017, č. j. 3274213/172111-50522-208266, jímž byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 1 186 734 Kč a předepsáno penále ve výši 237 346 Kč tak, že hodnoty v části I. Zdanitelná plnění byly změněny: na ř. 5

základ daně z 0 na 25 130 475 a daň na výstupu z 0 na 5 277 400, na ř. 7 základ daně z 0 na 130 406 a daň na výstupu z 0 na 27 385, na ř. 10 základ daně z 0 na 1 958 023 a daň na výstupu z 0 na 411 185; v části IV. Nárok na odpočet daně na ř. 43 základ daně z 0 na 27 218 905 a daň (v plné výši) z 0 na 5 715 970, na ř. 46 odpočet daně celkem z -1 186 734 na 4 529 236 a v části VI. Výpočet daně na ř. 62 daň na výstupu z 0 na 5 715 970 a na ř. 63 odpočet daně z -1 186 734 na 4 529 236. V ostatním byl výrok ponechán beze změny.

3. Usnesením ze dne 13. 10. 2020 byly žaloby spojeny ke společnému projednání.

4. Žalobkyně v žalobách uvádí, že k doměření DPH došlo na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 3214950/17/2111-60563-208123. Důvodem doměření daně bylo vyloučení uplatněného nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění (nákupu čpavku) od dodavatelů A. T. s.r.o., IČO: X (dále jen „A.“) za období leden 2013 až březen 2014; R. s.r.o., IČO: X (dále jen „R.“) za období duben a květen 2014 (zdaňovací období červen 2014); a B. C. C. R. spol. s.r.o., IČO X (dále jen „B. C.“) za období červenec 2014 až březen 2015.

5. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že věděla o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Dle žalobkyně je tento závěr v rozporu s provedenými důkazy. V řízení nebyl proveden žádný důkaz, z něhož by tato skutečnost přímo vyplývala. Vytýká žalovanému, že se snaží přenést důkazní břemeno na žalobkyni na základě tzv. vědomostního testu. K důkaznímu břemeni odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2004 Sb. NSS, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, a dále na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „*Optigen*“) a ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11 (dále jen „*Mahagében“).* Důkazní břemeno ohledně otázky, zda žalobkyně věděla o podvodu na DPH, tížilo žalovaného, který ho dle žalobkyně neunesl.

6. Žalobkyně též namítá, že žalovaný hodnotil důkazy účelově, neboť ze skutkového stavu a důkazů vybíral pouze skutečnosti, které jsou v neprospěch žalobkyně a vyhovují právnímu posouzení žalovaného.

7. Žalobkyně popisuje okolnosti nákupu čpavku u žalobkyně. Uvádí, že vyrábí chemické produkty založené na výrobě kyanovodíku, k níž potřebuje velké množství čpavku. S ohledem na rozhodnutí orgánů státní správy z důvodu bezpečnosti obyvatel může ve svých prostorách skladovat pouze omezené množství, a proto má vždy zásoby nejvíce na tři dny výroby. Pokud by dodávka čpavku nedorazila, musela by zastavit výrobu, což by bylo spojeno s rozsáhlými ekonomickými škodami a bezpečnostními riziky. Vzhledem k velké spotřebě čpavku a omezenému počtu dodavatelů ve střední Evropě nemůže žalobkyně z ekonomických a bezpečnostních důvodů spoléhat jen na jednoho výrobce. Proto čpavek odebírá obvykle od tří různých dodavatelů. Jedním z nich je od devadesátých let dvacátého století polský výrobce G. A. S.A. (resp. jeho právní předchůdci). Žalobkyně nikdy nekupovala čpavek přímo od G. A., ale od distributora pro Českou republiku, jímž dlouho byla společnost V. A. se sídlem v Rakousku a od roku 2011 B. C. S., a.s. (dále jen „B. S.“). Pokud žalobkyně chtěla odebírat čpavek od G. A., musela jej kupovat od B. S.. Žalobkyně neměla důvod této společnosti nedůvěřovat, neboť s jejím členem představenstva a jediným akcionářem Ing. J. I. od roku 1999 uskutečnila mnoho

bezproblémových obchodů s chemickým produkty. Žalobkyně se přesto z ekonomických důvodů pokusila sjednat s G. A. přímé dodávky, byla však odmítnuta s tím, že jediným distributorem pro Českou republiku je B. S.. Tato praxe je běžná, prostřednictvím distributora žalobkyně odebírá čpavek též od D. Š. či U.. Dodávky čpavku od B. S. pobíhaly od roku 2011 do roku 2012 bez jakýchkoli problémů. Žalobkyně v této době objednala čpavek za mnoho milionů korun ročně, a to (stejně jako od ostatních dodavatelů čpavku a dalších surovin) pouze na základě jednoduché objednávky a jejího potvrzení. U těchto typů dodávek je běžná splatnost 30 či 40 dnů od dodání zboží. Vzhledem k tomu, že žalobkyně čpavek nejpozději do týdne zpracuje, nemá pro ni smysl sjednávat komplikované záruční a jiné podmínky. Případné vady suroviny by zjistila nejpozději do týdne od dodání (obvykle do tří dnů) a mohla by reklamaci řešit ještě před splatností ceny, což je pro ni výhodné. Vzhledem k nebezpečnosti čpavku ho žalobkyně kupuje vždy s doložkou s dodáním do závodu, aby nenesla riziko spojené s transportem. Žalobkyně v roce 2012 spolupracovala s Ing. J. I. již více než deset let a neměla žádný důvod očekávat, že se náhle změní a zapojí se do daňového podvodu na DPH. Ing. I. v roce 2012 žalobkyni oznámil, že z logistických důvodů nebude čpavek od G. A. dodávat přímo B. S., ale A., které čpavek dodá B. S., s tím, že půjde o stejné zboží za stejných obchodních podmínek, přičemž osobně žalobkyni garantoval plynulost a řádnost dodávek. Vzhledem k tomu, že žalobkyně čpavek nezbytně potřebovala a neměla možnost odebírat jej přímo od výrobce, změnu dodavatele akceptovala. Společnost A. si stejně jako poté další dodavatele prověřila náhledem do živnostenského rejstříku a obchodního rejstříku. Pravidelně též prověřovala, že dodavatelé nejsou nespolehlivými plátci, a veškeré úhrady prováděla bezhotovostně, s výjimkou společnosti A. na účty zveřejněné finanční správou. Čpavek byl nakupován standardním způsobem. Žalobkyně neměla důvod společnost A. dále prověřovat, neboť dodávky byly dále realizovány stejným způsobem. Výrobce nikdy nenamítal, že by mu nebyla distributorem B. S. zaplacena kupní cena. Prázdné cisterny žalobkyně v souladu s obchodní zvyklostí celou dobu vracela výrobci, nikoli distributorovi, stejně jako u ostatních výrobců. Žalobkyně neměla důvod předpokládat, že A. B. S. či B. S. G. A. kupní cenu nehradí nebo že mezi A. a B. S. existuje další prostředník. Čpavek od G. A. u žalobkyně nikdo za A. nekontroloval a nepřebíral, což není nic neobvyklého a nedělal to ani jiný distributor. Žalobkyně chemické produkty běžně dodává renomovaným světovým odběratelům na základě potvrzené objednávky bez uzavírání komplikovaných a dlouhých kupních smluv a ona ani její distributor nejsou přítomni při předání dodávek. Obdobně žalobkyně na základě potvrzených objednávek s odloženou splatností nakupuje řadu surovin, aniž by docházelo ke kontrole či převzetí u žalobkyně ze strany distributora. Z tehdejšího pohledu žalobkyně (žalobkyně nemohla vědět, co ví dnes, tedy zejména že A. nekupuje čpavek od B. S., ale od dalšího prostředníka) probíhaly dodávky čpavku od A. vyrobeného výrobcem G. A. od druhé poloviny roku 2012 nadále bez jakýchkoliv problémů a za obdobných podmínek jako v předchozích letech (na základě potvrzené objednávky se splatností 30 či 40 dnů). Cena takto dodaného čpavku byla zcela srovnatelná jako u ostatních dodavatelů čpavku žalobkyně v předmětné době. Na jaře 2014 A. oznámila žalobkyni, že s dodávkami čpavku v České republice končí. Jednatel A. Š. při jednání v K. osobně sdělil, že spolupráci ukončuje z osobních a zdravotních důvodů, zejména z důvodu přestěhování se zpět na Slovensko. Žalovaný se mylně domnívá, že s touto osobou žalobkyně nikdy nejednala. Žalobkyně se obrátila na B. S. ohledně informace, jak bude pokračovat další spolupráce, neboť čpavek nezbytně potřebovala a sehnat jiného dodavatele v tak krátké době u tak rozsáhlých dodávek není možné. Ing. J. I.

jí sdělil, že dodávky budou nadále pokračovat s tím, že se synem připravují z logistických důvodů založení distributorské společnosti v České republice. Než se vyřídí všechny formality, bude krátce za stejných podmínek dodávat čpavek z G. A. společnost R.. Důvody, které Ing. I. uvedl, byly opět logistického charakteru. Žalobkyně si tuto společnost prověřila tak, jak bylo výše uvedeno, a žádný problém nezjistila. Po dvou měsících bezproblémových dodávek od R. Ing. I. žalobkyni oznámil, že společnost v České republice, B. C., je již připravena k dodávkám a bude za ni jednat jako jednatel jeho syn M. I.. Této společnosti měl čpavek dodávat distributor pro Českou republiku, B. S.. Dodávky od července 2014 měly probíhat i nadále za stejných obchodních podmínek. Objednávání a zajišťování čpavku v G. A. měl mít i nadále na starosti Ing. J. I., otec M. I., jednatele B. C.. Na tom nebylo nic neobvyklého. Žalobkyně naopak uvítala, že jde o rodinnou firmu Ing. I., kterého dlouhodobě znala a neměla důvod mu nedůvěřovat. Žalobkyně si B. C. prověřila výše popsaným způsobem. Z tehdejšího pohledu žalobkyně probíhaly dodávky čpavku od B. C. nadále bez jakýchkoli problémů a za obdobných podmínek jako v předchozích letech, přičemž cena byla nadále srovnatelná s cenami od ostatních dodavatelů žalobkyně, což dokládají objednávky a faktury od dalších dodavatelů. Na dodávkách čpavku výrobce G. A. pro žalobkyni v letech 2013 až 2015 nebylo z obchodního pohledu nic neobvyklého. Šlo stále o stejný čpavek od téhož výrobce, téhož distributora, který u výrobce čpavek zajišťoval, přičemž stejný byl i způsob dopravy a platební podmínky i cena byly v místě a čase obvyklé. Dodávky odpovídaly zavedené obchodní praxi žalobkyně, a neměla tedy žádný důvod vynakládat vyšší míru obezřetnosti. Za těchto okolností nelze po žalobkyni požadovat, aby prováděla hloubkové kontroly svých obchodních partnerů (fyzickou kontrolu sídla, zda má obchodní partner zaměstnance, zda zakládá dokumenty do sbírky listin apod.), v situaci, kdy jí žádný právní předpis nic takového neukládá. K tomu žalobkyně dodává, že do sbírky listin nezakládá listiny 2/3 společností v České republice, Š. systém bují (společnosti běžně nemají zaměstnance, ale poskytovatele služeb) a fiktivní sídlo má (často z daňových důvodů) desítky tisíc většinou poctivých podnikatelů. Je otázkou, zda by při naplnění míry obezřetnosti vyžadované žalovaným našli podnikatelé obchodního partnera pro potřebný typ obchodu, přičemž finanční a časové náklady na důkladné prověřování obchodních partnerů, které nemá oporu v zákoně, by dosahovaly výše, kterou by nebylo možné z obvyklé marže pokrýt. Z pohledu žalobkyně, která je rodinnou společností, není nic neobvyklého a odpovídá běžné obchodní praxi, pokud Ing. J. I. založil prostřednictvím syna M. I. společnost B. C. pro dodávky do České republiky. Žalobkyně nemohla předpokládat, že tak činí s úmyslem zapojit synovu společnost do podvodu na DPH a vystavit ho rizikům s tím spojeným. Nic podobného by nikdo z osob ovládajících žalobkyni ani klíčoví zaměstnanci nikdy neučinili a zcela to odporuje jejich chápání rodinných vztahů. Z této skutečnosti nelze vyvozovat vědomost žalobkyně o podvodu, jak činí žalovaný v bodech 91 a 100 napadeného rozhodnutí I a 69 a 78 napadeného rozhodnutí II. Tato okolnost naopak svědčí o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět nemohla a nebyla povinna vynakládat vyšší míru obezřetnosti. Zvrat v setrvalé praxi nastal až poté, kdy správce daně dne 24. 4. 2015 doručil žalobkyni výzvu k odstranění pochybností ohledně výše uvedených obchodů se čpavkem. V návaznosti na sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 2625810/15/2111-50563-204998 ze dne 18. 5. 2015, kdy správce daně vyjádřil pochybnost o tom, zda plnění uskutečnila B. C., žalobkyně uzavřela s touto společností dodatek č. 1 ke smlouvě, ve kterém si vymínila právo využít do doby skončení daňové kontroly z důvodu opatrnosti v případě nákupů čpavku ustanovení § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani

z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále též jen „zákon o DPH“) a od 22. 5. 2015 hradila za uvedeného dodavatele DPH z přijatých zdanitelných plnění na účet správce daně. O tom, že nákup čpavku vyrobeného společností G. A. by mohl být stižen daňovým podvodem, a o existenci řetězce subjektů [společnostech I. C. s.r.o. (dále jen „I.“) a S. s.r.o. (dále jen „S.“)] se žalobkyně dozvěděla až mnohem později při výsleších u dožádaných orgánů na Slovensku a z obsahu výsledku kontrolního zjištění v letech 2016 a 2017. Dále žalobkyně poukazuje na to, že objem dotčených obchodů s čpavkem v rozhodném období činil v jednotlivých letech cca. 1,75 až 2,5 % celkových obchodů žalobkyně, jak je patrné z výročních zpráv založených ve sbírce listin obchodního rejstříku a účetních výkazů ve spise. Nešlo o výjimečný obchod, jemuž by bylo třeba věnovat vyšší míru pozornosti a obezřetnosti. Vzhledem k tomu, že šlo o stále stejného výrobce a po materiální stránce stejného distributora čpavku, běžel nákup čpavku v letech 2013 až 2015 setrvačností nastavenou v předchozích letech 2005 až 2012. Žalobkyně dále uvedla, že její představenstvo v letech 2012 až 2014 nikdy nejednalo o formální změně dodavatele čpavku výrobce G. A. z B. S. na A., R. a B. C. a nevědělo o ní. Čpavek výrobce G. A. za žalobkyni objednával deset let stále stejný zaměstnanec obchodního oddělení, a to stále stejným způsobem. Do nových objednávek kopíroval původní text a psal stále stejnému adresátovi, ač to z formálního pohledu vzhledem k odlišnému skutkovému stavu (novým prodávajícím A., R. a B. C.) nemusí vždy z právního pohledu dávat smysl. Dle žalobkyně však nelze z této obvyklé lidské lenosti a setrvačnosti myšlení dovodit, že tento zaměstnanec a žalobkyně, které je jeho jednání přičítáno, věděli či mohli vědět o podvodném jednání.

8. Žalobkyně dále namítá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, pokud jde o otázku vědomosti žalobkyně o tom, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Dle žalobkyně napadená rozhodnutí zejména postrádají přesvědčivé hodnocení popsaných skutečností. Žalobkyně uvádí, že zpráva o daňové kontrole a napadená rozhodnutí obsahují podrobný popis daňového podvodu třetích osob, který však není relevantní pro závěr, jenž z nich žalovaný učinil ve vztahu k žalobkyni. Odkazy na části rozsudků NSS ve věcech sp. zn. 9 Afs 111/2009 a sp. zn. 1 Afs 37/2012 jsou nepřípadné, neboť se týkaly skutkově zcela odlišných situací. Žalovaný ani správce daně dle žalobkyně nevysvětlili spojitost mezi obecnými hodnotícími formulacemi a popisem daňového podvodu, resp. z kterých částí popisu při svých závěrech vychází a proč. Většina popisu se týká osob, o jejichž existenci žalobkyně v době uskutečnění obchodů nevěděla. Žalovaný sice v napadených rozhodnutích uvedl objektivní okolnosti, které v jednotlivostech mohou vykazovat určité nesrovnalosti, nicméně z povahy zjišťovaných skutečností není zřejmé, jak řada z nich souvisí s vědomostí žalobkyně o daňovém podvodu, resp. účastí žalobkyně na něm. V daném případě nešlo typově o žádný z případů, který za podvod považuje judikatura NSS. K tomu žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38.

9. Žalobkyně vytýká žalovanému, že nevysvětlil, proč nepřihlédl k okolnostem svědčícím o standardnosti transakcí a akcentoval jedinou skutečnost, kterou považuje za nestandardní, a totiž že došlo ke změně dodavatelů, avšak objednávky byly stále zasílány na emailovou adresu Ing. J. I. z B. S.. Žalobkyně namítá, že skutečnost, že žalobkyně (pracovník jejího obchodního oddělení) ze setrvačnosti nadále posílal po formální změně dodavatele objednávky Ing. I., zástupci distributora výrobce G. A. pro Českou republiku, který z logiky věci jediný mohl dodávky s výrobcem dojednat, nic nevypovídá o účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

10. Žalobkyně též namítá, že jsou jí k tíži přičítány skutečnosti, o kterých však nevěděla a vědět nemohla, a zpochybňuje argumentaci žalovaného ve vztahu k jednotlivým skutečnostem, z nichž dovozoval vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu na DPH, uvedenou v bodech 73 až 94 napadeného rozhodnutí I, resp. bodech 60 až 72 napadeného rozhodnutí II. Namítá, že nepředstavují logický a ucelený soubor vzájemně na sebe navazujících skutečností, které by prokazovaly vědomost žalobkyně o účasti na podvodu.

11. Žalobkyně namítá, že jí nelze klást k tíži, že některé články řetězce byly nekontaktní a nespolupracovaly se správcem daně, neboť k tomu došlo až po rozhodném období a žalobkyně se o tom dozvěděla až po několika letech.

12. Pokud jde o poukaz na virtuální sídla, žalobkyně nevěděla o existenci I. a S.. B. S. a B. C. virtuální sídlo neměly. V případě A. a R. nebylo prokázáno, zda měly virtuální sídlo v letech 2012 až 2014. V době, kdy žalobkyně navázala spolupráci s A., tato společnost neměla virtuální sídlo, sídlila na adrese X, na které dle portálu mapy.cz sídlily ještě tři společnosti patřící do jednoho koncernu. Tuto skutečnost správce daně vůbec neprověřoval. I kdyby však sídlo těchto společností bylo virtuální, nelze z toho nic vyvozovat. V roce 2012 a 2013 neexistovaly aplikace, které tuto skutečnost uměly zjistit. Žalobkyně v sídle většiny obchodních partnerů nikdy nebyla, neboť obchody sjednává prostřednictvím prostředků komunikace na dálku. Neexistuje zákonná povinnost prověřovat sídla obchodních partnerů a odporuje to obchodním zvyklostem. V České republice je navíc množství podnikatelů s virtuálním sídlem, kteří plní své závazky.

13. Dle žalobkyně nemůže být pro posouzení vědomosti o podvodu významné, že v orgánech společností v řetězci figurovaly osoby slovenské státní příslušnosti. V daném případě to navíc bylo logické, neboť distributor čpavku B. S. sídlí na Slovensku. Pokud řešil logistické problémy v České republice, bylo logické, že tak činil prostřednictvím společností občanů Slovenské republiky.

14. Pokud žalovaný poukázal na to, že články v řetězci byly nové společnosti a nebyly na trhu s čpavkem známy, poukazuje žalobkyně na to, že každá společnost je na počátku nová, přičemž bylo irelevantní, zda byly na trhu s čpavkem známy, neboť žalobkyně neměla zájem o čpavek od nového dodavatele, ale chtěla nadále odebírat čpavek od G. A. za stejnou cenu bez odpovědnosti za rizika spojená s přepravou. Ing. I. (B. S.) byl garantem, že tomu tak bude i u nových dodavatelů. Pokud jde o B. C., šlo o společnost rodiny I., která vlastní B. S., nikoli o nový vstup do odvětví.

15. Žalobkyně namítá, že její nedostatečnou obezřetnost nelze dovozovat ani z toho, že články v řetězci byly označeny za nespolehlivé plátce, neboť k tomu došlo až po rozhodném období.

16. Skutečnost, že články v řetězci neměly zapsané provozovny, je dle žalobkyně u obchodníků, kteří nevyrábí ani neprovozují maloobchod, obvyklá.

17. K nezveřejňování účetních výkazů žalobkyně uvádí, že o existenci I. a S. nevěděla. R. a B. C. vznikly v roce 2014, a povinnost založit účetní výkazy měly tedy až v druhé polovině roku 2015, B. C. navíc tuto svou povinnost plní. A. vznikla v roce 2012, a povinnost založit účetní výkazy tak měla až v druhé polovině roku 2013, kdy již dodávky přes tuto společnost končily. Jelikož se žalobkyně o těchto skutečnostech mohla dozvědět až po skončení rozhodného období, nemohou mít pro posouzení její vědomosti o účasti na podvodu význam. V České republice navíc nezakládá účetní výkazy do sbírky listin 2/3

společností. Při aplikaci tohoto kritéria by žalobkyně přišla o 2/3 obchodních partnerů, což po ní nelze spravedlivě požadovat.

18. K nezveřejnění čísla bankovního účtu společností A. žalobkyně namítá, že to měl primárně napravit správce daně a jeho nečinnost jí nemůže být přičítána k tíži. Navíc A. následně zveřejnila účet dne 28. 5. 2013, přičemž nebyla osobou, která neodvedla daň na výstupu (těmi byly dle zprávy o kontrole S. a R.). Není zřejmé, jak lze z této skutečnosti dovodit vědomost žalobkyně o podvodu na DPH.

19. Pokud žalovaný uvádí, že články v řetězci neměly vlastní internetové stránky, žalobkyně namítá, že to nebylo v řízení prokázáno. I pokud by tomu tak bylo v roce 2017, neznamená to, že je neměly v roce 2013. I kdyby byla tato skutečnost prokázána, nelze z toho dovodit její povědomost o podvodu na DPH, neboť internetové stránky nemá většina podnikatelů a až na výjimky, mezi něž dodavatelé nespadaly, tuto povinnost nemají. S ohledem na předmět dodávek a okruh možných odběratelů by dodavatelům internetové stránky nepomohly ani v jejich podnikání.

20. K personálnímu propojení B. C. a B. S. žalobkyně namítá, že tato skutečnost naopak svědčí o tom, že o podvodu vědět nemohla, neboť nemohla předpokládat, že otec vystaví syna rizikům spojeným s podvody na DPH. Navíc z rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, plyne, že pouhá personální propojenost mezi spolu obchodujícími subjekty není sama o sobě důvodem považovat jednání za podvodné. Žalobkyně poukazuje také na to, že B. C. je aktivní společností a je stále vedena jako spolehlivý plátce. Byla navíc považována za bonitní a prověřena financující bankou a dodávky žalobkyni byly ze strany B. C. po určité období financovány prostřednictvím K. F..

21. Pokud žalovaný uvádí, že články v řetězci neměly majetkové a personální zázemí, nebylo to pro rozhodné období prokázáno. I pokud by tomu tak bylo, nemá to význam pro posouzení otázky vědomosti žalobkyně o podvodu. Žalobkyni též není zřejmé, co si pod tím žalovaný představuje a jak si mohla žalobkyně tuto skutečnost ověřit. Většina menších společností nemá žádné zaměstnance, nemovitý majetek ani kanceláře. Obchody může uzavírat jednatel prostřednictvím komunikace na dálku. Na tom není nic neobvyklého a bez důkladné detektivní činnosti není možné zjistit, kolik má obchodní partner zaměstnanců, jaký má majetek či prostředky na účtu. Žalobkyně zdůrazňuje, že jí bylo zboží dodáváno s odloženou splatností, a bylo proto pro ni bezvýznamné, jak velký má dodavatel majetek, a neměla důvod si jej prověřovat.

22. Ke skutečnosti, že přistoupila na změnu dodavatele z B. S. na A., R. a B. C. bez jakéhokoli projevu odporu či nesouhlasu, žalobkyně uvádí, že jí není zřejmé, jak její odpor měl vypadat a jak lze z této skutečnosti dovodit, že věděla o podvodu na DPH. Je běžnou obchodní praxí, že zahraniční osoby samy zakládají nebo pověřují jiné subjekty, aby pro ně realizovaly (z logistických, finančních či daňových důvodů) obchody na území cizího státu. Žalobkyně se nesetkala s tím, že by někdo kladl této běžné obchodní praxi „odpor“. Navíc čpavek nezbytně potřebovala a neměla možnost ho narychlo obstarat v požadovaném množství jinde. Neměla k tomu ani důvod, neboť s dodávkami a obchodním modelem nákupu od G. A. byla dlouhodobě spokojena.

23. Pokud žalovaný poukazuje na to, že čpavek byl žalobkyni fakturován tuzemskými plátci, nikoli společností B. S., nebylo na tom nic neobvyklého. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že se plnění od uvedených dodavatelů uskutečnila, resp. že je uskutečnili tito dodavatelé. Není zřejmé, proč by měl plnění fakturovat někdo, kdo zboží nedodal.

24. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že s českými společnostmi, přes které byl fakturačně prodej realizován, nikdy nejednala. Žalobkyně se společnostmi B. C., A. i R. jednala, tyto společnosti zejména potvrzovaly objednávky a vystavovaly faktury atd. Se společností R. žalobkyně nejednala po červenci 2014 a nevěděla, že je stále do obchodů zapojena.

25. Dle žalobkyně bylo logické, že objednávky nadále zasílala společnosti B. S., neboť distributorem pro Českou republiku byla stále B. S., a pouze ona mohla zajistit požadovaný objem zboží u výrobce. A., R. a B. C. měly dle tvrzení Ing. I. zajišťovat logistiku atd. v České republice, mělo jít o „jeho" společnosti. Žalobkyně neměla důvod mu vzhledem k dobrým dlouhodobým obchodním vztahům nevěřit. U B. C. zasílala objednávky přímo této společnosti. Žalobkyně zdůrazňuje, že byť z důvodu setrvalé obchodní praxe zasílala objednávky nadále Ing. J. I., nikoliv společnostem A. a R., tito dodavatelé žalobkyni objednávky potvrzovali, k čemuž odkazuje na razítko a podpis na objednávkách. Dle žalobkyně vše nasvědčovalo tomu, že skutečně jde o logistické společnosti Ing. I..

26. Žalobkyně odmítá tvrzení žalovaného, že nejednala s A. Š. a A. G.. Z toho, že s nimi nejednal generální ředitel Ing. B. a pan Z., neznamená, že s nimi nejednala žalobkyně, která měla cca 250 zaměstnanců. V době, kdy končila spolupráce s A., proběhlo v Kolíně jednání s panem Š., který odůvodnil ukončení spolupráce osobními a zdravotními důvody a přestěhováním se na Slovensko. I pan G. za R. v Kolíně byl, což potvrdil ve své svědecké výpovědi. V době obchodu byly obě společnosti pro žalobkyni kontaktní. Správce daně neprověřoval, zda jednatelé těchto společností žalobkyni navštívili a komunikovali s ní. Jeho závěry, které učinil na základě nevhodně kladených otázek dvěma zaměstnancům žalobkyně, jsou zcela mylné. Ani pokud by s nimi žalobkyně nejednala, nelze z toho dovozovat její vědomost o podvodu na DPH, neboť většina obchodů se v České republice uskutečňuje prostřednictvím komunikace na dálku a je běžné, že obchodníci většinu zákazníků osobně nikdy nepotkali. Žalobkyně sama dodává zboží a odebírá zboží a služby od desítek obchodních partnerů, s nimiž se osobně nepotkala.

27. Žalobkyně též odmítá závěr žalovaného, že nepředložila žádná smluvní ujednání s A., R. a B. C. za období do 31. 12. 2014, resp. neměla žádné písemné smlouvy. Správci daně byly předloženy potvrzené objednávky, v případě B. C. adresované přímo této společnosti. Objednávky jsou potvrzeny těmito společnostmi, resp. opatřeny jejich razítkem a podpisem jednatelů. Na tom nic nemění skutečnost, že na objednávkách dodávek od A. a R. je uvedeno, že A., resp. R., uskuteční plnění a fakturaci namísto B. S.. V obchodní praxi se objednávky běžně potvrzují pouhým podpisem oprávněné osoby a razítkem, přičemž potvrzením objednávky vzniká smlouva. Stejné účinky by měla i ústní smlouva. I kdyby zde nebyl písemný ani ústní akcept jedné ze stran nebo o něm měl správce daně pochybnost, došlo by k uzavření smlouvy dle § 1744 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, resp. dříve § 275 odst. 4 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Za zavádějící považuje tvrzení, že na základě pokynu Ing. I. přistoupila na změnu „ve způsobu fakturování zboží", neboť nešlo o změnu fakturace, ale dodavatele. Žalobkyně uvádí, že pro ni bylo podstatné, jaké zboží a za jakou cenu obdrží, nikoli kdo jí ho dodá. Stejným způsobem postupuje i běžný spotřebitel při nákupu na internetu.

28. Dle žalobkyně není pro závěr o její vědomosti o podvodu významné, že čpavek byl dopravován přímo od výrobce a dopravu objednala a hradila B. S., zatímco faktury vystavovaly A., R. a B. C.. Je běžnou obchodní praxí, že dopravu hradí první kupující a zboží je několikrát přeprodáno předtím, než dorazí ke konečnému zákazníkovi. V daném

případě byla B. S. distributorem čpavku pro Českou republiku, a A. ani R. tedy nemohly uzavřít kupní smlouvu s G. A. a objednat dopravu. V tomto postavení (objednatele dopravy) musela být B. S.. Z této skutečnosti naopak plyne, že bylo pokračováno v zavedené praxi, kdy do Kolína bylo dodáváno zboží od výrobce G. A. a dopravu objednával B. S.. Žalobkyně tedy neměla žádný důvod vykazovat vyšší míru obezřetnosti. Správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybnili, že se plnění od uvedených dodavatelů uskutečnila a že je uskutečnili tito dodavatelé.

29. Pokud žalovaný poukazuje na to, že dodávky čpavku v rámci obchodních řetězců zasažených podvodem ustaly v souvislosti se zahájením daňového řízení poté, kdy byla dne 24. 4. 2015 zaslána výzva k odstranění pochybností, došlo k tomu až po skončení rozhodného období. Žalobkyně věc řešila ihned v návaznosti na sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 18. 5. 2015. Dne 20. 5. 2018 uzavřela s B. C. dodatek ke smlouvě o dodávkách čpavku, která byla uzavřena o měsíc dříve, v němž byla sjednána možnost hradit daň přímo na účet správce daně do ukončení šetření. Žalobkyně tedy z důvodu opatrnosti aplikovala od května 2015 ustanovení § 109a ZDPH a nadále čpavek odebírala od B. C.. Čpavek nezbytně potřebovala pro výrobu kyanovodíku, neboť by jinak musela na několik měsíců do zajištění jiného dodavatele přerušit výrobu. Žalobkyně neměla v té době informace o tom, že by prodej čpavku ze strany B. S. do České republiky mohl být zatížen podvodem na DPH. Žalobkyni nelze přičítat k tíži, že postupem dle § 109a ZDPH potenciálně zabránila dalším podvodům na DPH. Pokud by správce daně konal, jak měl, mohla žalobkyně tento postup uplatnit dříve a škoda, která žalobkyni vznikla (žalobkyně již musela uhradit částky dle dodatečných platebních výměrů) mohla být mnohem nižší. Pokud žalovaný poukazuje na to, že od dubna 2015 již nebyly do obchodního řetězce zapojeni plátci, u kterých došlo k daňové ztrátě, žalobkyně neměla o jejich zapojení tušení. Domnívala se, že B. S. dodává čpavek přímo B. C.. Takto to otec i syn I. tvrdili, bylo to logické a žalobkyně neměla důvod jim nevěřit. Tato skutečnost byla navíc logickým výsledkem postupu žalobkyně – uzavření dodatku upravujícího postup dle § 109a ZDPH. Z této skutečnosti nelze dovodit nic z hlediska vědomosti žalobkyně o podvodu. Je z ní pouze zřejmé, že žalobkyně věc řešila s péčí řádného hospodáře v okamžiku, kdy se objevily první (byť zcela mlhavé) pochybnosti o nákupu čpavku výrobce G. A..

30. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že měla postup dle § 109a ZDPH aplikovat již od června 2012. Žalobkyně postup aplikovala v okamžiku, kdy nabyla první pochybnosti. Pokud by je měla v červnu 2012, postup dle § 109a ZDPH by aplikovala. Z toho, že takto nepostupovala, může pouze vyplývat, že o podvodu nevěděla a neměla důvod takto postupovat, nikoli však vědomost o podvodu.

31. Na základě žalovaným popsaných objektivních skutečností nelze učinit závěr, že žalovaný unesl důkazní břemeno o tom, že záměrem žalobkyně bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděla, že DPH na výstupu nebyla v řetězci v plné výši odvedena. Žalobkyně poukazuje také na to, že dle obsahu spisu B. C. a A. z plateb přijatých od žalobkyně za čpavek daň na výstupu řádně přiznaly. Žalobkyně jim uhradila cenu včetně DPH a z následné ekonomické činnosti odvedla daň (resp. šlo o prodej chemických specialit do zahraničí). Dle žalobkyně tak není zřejmé, z čeho žalovaný dospívá k závěru, že účelem transakce bylo získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu, resp. neuhrazení daně, jestliže bezprostředně předcházející článek obchodního řetězce neoprávněnou daňovou výhodu nezískal a nenarušil neutralitu DPH. Žalovaný se nezabýval tím, zda si žalobkyně mohla

být vědoma, že podvodným jednáním mohou být zatíženy dodávky předcházející. Žalobkyně zdůrazňuje, že v době nákupu nemohla mít povědomost o obchodních transakcích mezi subjekty v řetězci. Informace, které správce daně s odstupem několika let získal o jednotlivých daňových subjektech zapojených do obchodního řetězce, včetně poznatku o tom, že S. a R. neodvedly v určitém období daň, nebyly pro žalobkyni v rozhodném období objektivně dosažitelné. Dále žalobkyně poukazuje na to, že mnohé z žalovaným uvedených skutečností byly známy správci daně v okamžiku, kdy udělil článkům v řetězci registraci k DPH a dostával, resp. nedostával od nich daňová přiznání. Jestliže dle žalovaného bylo z těchto skutečností zjevné, že jde o podvod na DPH, a to již v červnu 2012, měl správce daně, který měl oproti žalobkyni podstatně více informací o možném podvodu na DPH a mnohem větší možnosti, jak subjekty řádně pověřit, v té době zahájit šetření, resp. neudělit registraci k DPH a tím podvodu na DPH zabránit. To potvrzuje i rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, podle něhož „*nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi*“. Správce daně tuto svou zákonnou povinnost nesplnil, nevyužil nástroje, které měl k dispozici, k zabezpečení splnění daňové povinnosti vůči S. a R. a neodvedenou daň, která kvůli jeho pochybení vznikla, v plném rozsahu přenesl na žalobkyni, u které je nejjednodušší ji získat. Žalobkyně poukazuje též na to, že dle bodů 50 a 78 napadeného rozhodnutí I R. podávala přiznání k DPH bez podpisu osoby oprávněné jednat a A. nezveřejnila žádné bankovní číslo účtu. Pokud by je správce daně v roce 2012 či alespoň 2014 vyzval ke zjednání nápravy či zahájil šetření, mohlo být podvodům zabráněno a škoda nemusela vzniknout nebo mohla být nižší. Žalobkyně s odkazem na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, vytýká žalovanému, že přenáší odpovědnost za zaplacení DPH na žalobkyni, bez ohledu na to, zda se podílela na podvodu, jehož se dopustil někdo jiný, a odmítá připustit, že nástroje ke zjištění daňového podvodu, které měla dle jejich tvrzení žalobkyně, měl i žalovaný, který měl navíc řadu dalších legitimních zákonných nástrojů. Dle žalobkyně nebylo rozdělení rizika mezi žalobkyni a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Správce daně žádné riziko nenese, neboť daň neuhrazenou společnostmi S., o jejíž existenci neměla žalobkyně tušení, a R., o jejímž zapojení do nákupu čpavku od B. C. žalobkyně nevěděla, vyměřila žalobkyni (včetně penále). Skutečnost, že S. a R. neodvedly daň, přitom nevypovídá nic o tom, že existuje spojitost mezi těmito společnostmi a žalobkyní a že žalobkyně měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH.

32. Dle žalobkyně je třeba při posuzování její obezřetnosti přihlížet i k době, kdy k obchodům došlo, neboť povědomost o podvodech na DPH v České republice se mezi roky 2012 a 2016 podstatně změnila. Po žalobkyni lze spravedlivě požadovat pouze to, co odpovídalo obecnému povědomí v té době. Z dnešního pohledu se jeví jako selhání správce daně, že udělil registraci k DPH společnostem naplňujícím kritéria, na které poukazuje žalovaný. Správce daně na základě informací, které o podvodech získal, až v první polovině roku 2015 podstatně ztížil podmínky pro udělování registrace k DPH. Po žalobkyni nelze žádat, aby reagovala rychleji než správce daně, pokud jde o rozsah prověřování obchodních partnerů.

33. Žalobkyně uvádí, že splnila hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet DPH dle zákona o DPH. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že by se plnění od uvedených dodavatelů neuskutečnila a že je uskutečnili právě tito dodavatelé. Odmítnutí nároku na odpočet žalovaný odůvodnil tím, že žalobkyně věděla, že byla součástí řetězce

zatíženého daňovým podvodem. Odmítnutí nároku na odpočet tak nebylo učiněno na základě zákonné úpravy, ale judikatury SDEU a NSS k daňovým podvodům. Takový postup by měl být využíván pouze v mimořádných případech. Správce daně je povinen nezpochybnitelně prokázat, že žalobkyně o daňovém podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a měla. K tomu odkazuje na judikaturu SDEU (rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, ze dne 31. 1. 2013 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahageben*, ve věci C-642/11, *Stroj trans EOOD* či ve věci C-643/11, *LVK - 56 EOOD*). Aby mohl správce daně unést důkazní břemeno, musí ve smyslu § 92 a násl. daňového řádu označit důkazní prostředky, které mohou prokazovat, že žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty věděla nebo vědět mohla a měla, což ve zprávě o daňové kontrole i v napadených rozhodnutích chybí, neboť takové důkazní prostředky neexistují. Zpráva o daňové kontrole a napadená rozhodnutí obsahují označení mnoha důkazních prostředků, ze kterých je zřejmé, že se A. G., A. Š., M. B., společnost R., S. a I. a další osoby daňového podvodu s největší pravděpodobností dopustily, neprokazují však, že žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty věděla nebo mohla vědět. Poukazuje na to, že žalobkyně nakupovala čpavek za cenu obvyklou, dodávky se z hlediska způsobu předávání ani úhrady ceny nijak nelišily od nákupů od jiných dodavatelů. Správce daně založil závěr, že žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty „minimálně mohla vědět“, v podstatě výhradně na zjištění, že neprovedla dostatečnou prověrku dodavatelů, což žalovaný aproboval. Žalobkyně na výzvu správce daně v průběhu daňové kontroly specifikovala, jaké kontrolní postupy, které standardně používá při nákupu čpavku od všech dodavatelů, ve vztahu k nákupům od těchto dodavatelů použila (prověřila, že dodavatelé mají příslušná živnostenská oprávnění náhledem do veřejné části živnostenského rejstříku a obchodního rejstříku, pravidelně prověřovala, že nejsou nespolehlivými plátci ve smyslu § 106a zákona o DPH nahlížením do registru plátců daně z přidané hodnoty na portálu Finanční správy České republiky, veškeré úhrady byly uskutečňovány bezhotovostně, a to na bankovní účty, které byly finanční správou zveřejněny způsobem umožňujícím dálkový přístup, s výjimkou úhrad za dodávky od společnosti A., čpavek nakupovala standardním způsobem, jímž ho nakupovala desítky let, stejným jako od jiných subjektů. Žalobkyně nebyla povinna provádět další podrobnější prověřování svých dodavatelů než nahlížení do veřejných registrů, které standardně provádí. K tomu odkazuje na rozsudky SDEU ve věcech *Stroj trans EOOD* a *LVK - 56 EOOD*. Žalobkyně poukazuje na tiskové vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 22. 5. 2017, dle kterého i Generální finanční ředitelství ve věci nákupu mobilních telefonů považovalo ověření dodavatele ve veřejných rejstřících za zcela dostatečné. Jelikož žalobkyně provedla prověrku v rozsahu, která mu přísluší, je závěr správce daně, že žalobkyně minimálně mohla vědět o podvodu, v rozporu s judikaturou SDEU. Žalobkyně též uvádí, že správce daně je povinen postupovat dle § 8 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyni není známo, že by správce daně zahájil daňovou kontrolu u Generálního finančního ředitelství ohledně nákupu mobilních telefonů, u nichž na rozdíl od čpavku k daňovým podvodům běžně dochází, a proto bylo nutno po Generálním finančním ředitelství požadovat větší míru obezřetnosti. K povinnosti prověřovat plnění povinností poskytovatelem odkazuje žalobkyně na rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*. Žalovaný posoudil uvedená opatření žalobkyně jako nedostatečná, aniž svůj závěr odůvodnil. Prověření v databázích označil za neefektivní s tím, že by jinak žalobkyně musela zjistit podstatné skutečnosti ohledně sídel, společných jednatelů, krátké existence korporací bez podnikatelské historie a další skutečnosti. Z databází nelze zjistit, zda je sídlo

virtuální. Společnosti A., R., B. C. a B. S. nemají společné jednatele. Stejného jednatele měla S. a A., žalobkyně však o existenci S. nevěděla. Z personálního propojení navíc nelze nic dovodit. Žalobkyně nesouhlasí ani s argumentací virtuálním sídlem a krátkou dobou existence dodavatelů. Poukaz na další skutečnosti je neurčitý. Žalovaný řádně neodůvodnil, proč byla opatření, která žalobkyně učinila, nedostatečná. V tomto směru je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. K prověřování obchodních partnerů odkazuje na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60. Nebylo prokázáno, že by nebyla v dobré víře a že by přijatá opatření byla nedostatečná.

34. Dále žalobkyně namítá, že se žalovaný nevypořádal s většinou odvolacích námitek, když pouze odkázal na vypořádání správcem daně ve zprávě o kontrole.

35. Žalobkyně odmítá názor žalovaného, že lze za naplnění tzv. znalostního testu považovat nepoužití § 109a ZDPH žalobkyní. Žalobkyně neměla v předmětných zdaňovacích obdobích žádný důvod přistoupit při nákupech čpavku od dodavatelů A., R. a B. C. k použití tohoto ustanovení. Navíc by použitím tohoto ustanovení nemohla zabránit daňovému úniku, neboť v případě nákupů od A. dle zjištění finanční správy plnila funkci tzv. *missing trader* S. a v případě nákupů od B. C. společnost R., nikoli dodavatelé žalobkyně. Žalobkyně upozorňuje, že pokud by daňový subjekt o existenci daňového podvodu v řetězci věděl, těžko by se mohl zprostit odpovědnosti za v řetězci neodváděnou daň tím, že při úhradách svému dodavateli bude aplikovat § 109a ZDPH, ačkoli tím vzniku daňového podvodu nezabrání.

36. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí. Trvá na tom, že na základě objektivních okolností rozebraných v bodech 73 až 94 napadeného rozhodnutí I, resp. 59 až 72 napadeného rozhodnutí II, bylo prokázáno, že žalobkyně byla účastna podvodného jednání, o kterém vědět mohla a měla. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalovaný poukazuje na rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, v němž NSS konstatoval, že důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. V daném případě byly definovány objektivní okolnosti, které představují nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce vztahující se k osobě žalobkyně. Na žalobkyni následně bylo, aby unesla důkazní břemeno ohledně opatření, jež přijala k zabránění účasti na podvodu na DPH, které neunesla. Odkazy na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60 žalovaný nepovažuje za přiléhavé s ohledem na odlišné skutkové okolnosti, pro které nelze jeho závěry na danou věc aplikovat. V projednávané věci byly totiž zjištěny takové objektivní okolnosti, na jejichž základě bylo zcela oprávněné od žalobkyně očekávat, že zvýší svou míru opatrnosti a přijme dostatečná opatření k zamezení účasti na podvodném jednání, což se nestalo.

37. Žalovaný odmítá, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Splňuje veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu a vymezené judikaturou správních soudů. K namítanému nevypořádání se s většinou odvolacích námitek žalovaný konstatuje, že za nevypořádání nelze považovat, pokud se odvolací orgán ztotožní s posouzením

prvostupňového správce daně. Napadená rozhodnutí a prvostupňová rozhodnutí správce daně tvoří jeden celek. Všechny důkazní prostředky, na jejichž základě bylo rozhodováno i v odvolacím řízení, jsou podrobně popsány již ve zprávě o daňové kontrole, na kterou žalovaný odkazoval. Žalovaný má za to, že na námitky žalobkyně bylo během celého daňového řízení vždy reagováno adekvátním způsobem.

38. Žalovaný uvádí, že v souvislosti se systémem DPH definovala judikatura SDEU institut podvodu na DPH a stanovila kroky, jak při odhalování a prokazování podvodu na DPH postupovat ve vztahu ke konkrétním daňovým subjektům. Na základě této judikatury jsou orgány finanční správy i soudy povinny odepřít nárok na odpočet, pokud jsou naplněny podmínky účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily. K tomu odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*, a stanovisko generálního advokáta k této věci. SDEU vytvořil několikastupňový test, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo, pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. K tomu odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15, *„Litdana“ UAB proti Litvě*, a rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017 č. j. 1 Afs 16/2017-47. Žalovaný v souladu s tím rozebral skutečnosti, z nichž je zřejmá existence daňového podvodu v předmětných řetězcích, v bodech 33 až 70 napadeného rozhodnutí I a v bodech 33 až 57 napadeného rozhodnutí II. V předmětných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň, neboť dodavatelé S. a R., kteří pořídili předmětné zboží a následně jej dodali prostřednictvím dalších článků (A., I., B. C.) žalobkyni, nepřiznali nebo neodvedli DPH z pořízení tohoto zboží a následného dodání dalšímu článku v řetězci, jsou nekontaktní a splnění povinnosti přiznat a uhradit daň u nich nelze ověřit. U těchto společností jsou evidovány nedoplatky na DPH. Předmětné subjekty tak vystupují v pozici tzv. missing trader, tedy jako subjekty, které neodvedly daň do státního rozpočtu, a následné články jako tzv. buffer, tedy jako subjekty, které figurují v řetězci čistě formálně, neboť nakoupené zboží prodávaly dál bez časové prodlevy, pouze za účelem zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce. Po vyřešení otázky existence podvodu na DPH žalovaný zkoumal, zda lze žalobkyni považovat za účastníka podvodu na DPH, resp. zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že věděla nebo měla a mohla vědět, že předmětná plnění jsou součástí tohoto daňového podvodu. Prvostupňový správce daně definoval řadu objektivních okolností, které samy o sobě nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu však prokazují, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu na DPH vědět mohla a měla. Žalovaný s odkazem na rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, zdůrazňuje, že objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve jejich ucelený souhrn může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí o podvodu na DPH. K jednotlivým okolnostem žalovaný odkazuje na body 73 až 94 napadeného rozhodnutí I a 59 až 72 napadeného rozhodnutí II. Skutková zjištění ohledně uvedených objektivních okolností mají oporu v předmětném správním spisu. Jako součást tzv. vědomostního testu bylo dále třeba zkoumat přijatá opatření a dobrou víru žalobkyně. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, vždy záleží na

okolnostech případu. Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky či nestandardnosti, které mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, o to vyšší je možné vyžadovat míru obezřetnosti a klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu opatření, zejména aby si daňový subjekt zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ověření jeho věrohodnosti a k zajištění standardního průběhu plnění. Tvrzení a prokázání přijatých opatření je plně v rukách daňového subjektu. Povinností správce daně není, aby vyhledával určitá opatření místo daňového subjektu. K tomu odkazuje žalovaný na rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34. Žalobkyně pouze sdělila, že si obchodní partnery ověřovala prostřednictvím registru živnostenského podnikání a obchodního rejstříku a prověřovala, že nejsou zveřejněni jako nespolehliví plátci ve smyslu § 106a ZDPH a jsou plátci DPH. Neuvedla žádná jiná opatření, resp. kontrolní mechanismy, které zavedla, aby zabránila své účasti na transakcích zasažených podvodem na DPH. Za této situace, kdy žalobkyně přijala pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH, je třeba žalobkyni považovat za osobu účastnící se tohoto podvodu bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch. V daném případě totiž pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem, jak vyplývá z bodů 55 až 59 rozsudku SDEU ve věci C-439/04 a C-440/04, *Kittel a Recolta*. Za takové situace bylo namístě nárok na odpočet daně nepřiznat.

39. Žalobkyně v replikách k vyjádření žalovaného ze dne 10. 4. 2019 uvedla, že vyjádření pouze opakuje důvody napadených rozhodnutí. Doplnila, že nikdy nezpochybňovala, že správce daně prováděl ve věci rozsáhlé dokazování a identifikoval možné podvodné jednání třetích osob. Námitky žalobkyně směřovaly k tomu, že tyto důkazní prostředky neprokazují, že o podvodu na dani z přidané hodnoty věděla nebo mohla vědět. Trvá na tom, že okolnosti, na které žalovaný poukázal, to neprokazují. Dle žalobkyně jde o obecně známé banality, které se vztahují k většině podnikatelů, nebo o skutečnosti nastalé až po rozhodném období, které jí nelze klást k tíži. Znovu poukazuje na to, že pokud by správce daně na základě informací, které mu musely být známy, konal, k podvodům v tomto rozsahu nemuselo dojít. Dle žalobkyně se správce daně a žalovaný snaží přenést v rozporu s judikaturou SDEU a Ústavního soudu veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na žalobkyni, ačkoli o zapojení třetích osob, které daň neodvedly, neměla tušení. Žalobkyně odmítá závěr, že v daném případě byly prokázány nestandardní okolnosti vztahující se k žalobkyni. Opakuje, že obchody s čpavkem probíhaly za obvyklých podmínek na trhu dle zavedené praxe, přičemž žalovaný k těmto objektivním okolnostem (standardnostem) v rozporu s judikaturou NSS vůbec nepřihlédl. Dle žalobkyně je zřejmé, že správce daně ani žalovaný neznají praxi v mezinárodním obchodu s chemickými produkty, pokud jde o způsob přebírání zboží nebo smluvní ujednání. Žalobkyně trvá na tom, že přijala dostatečná opatření, přičemž správce daně ani žalovaný v rozporu s judikaturou NSS přesvědčivě neodůvodnili, proč je považují za nedostatečná, nadto za situace, kdy Generální finanční ředitelství v době, kdy bylo povědomí společnosti o podvodech na DPH mnohem vyšší, u mnohem rizikovější transakce učinil obdobná opatření jako žalobkyně. Správce daně a žalovaný odmítají posuzovat předmětnou obchodní transakci jako celek, včetně její historie a okolností tak, jak je vyložila žalobkyně v žalobě a jak na ni nahlížel pracovník obchodního oddělení žalobkyně, který ji měl na starosti. Z celkového pohledu šlo o standardní transakci ohledně dobře známého zboží od známého výrobce a distributora se stejným způsobem dopravy za obvyklých cenových a obchodních podmínek. Tento pracovník jí proto věnoval přiměřenou míru obezřetnosti, kterou by na

jeho místě v té době vynaložila průměrná rozumně uvažující osoba v České republice. Žalovaný v rozporu s judikaturou NSS celkový pohled na věc odmítá a vybírá z celku standardních okolností jednu drobnou nestandardnost, z níž vyvozuje požadavek na vyšší míru obezřetnosti. Dle žalobkyně lze na danou věc aplikovat rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, neboť i v tomto případě jde o koupi nové věci za cenu obvyklou, kdy naopak vzhledem ke konkrétním okolnostem lze u žalobkyně oproti věci řešené NSS vyžadovat menší míru obezřetnosti, jestliže šlo o opakované nákupy stejného zboží, nikoli o první koupi nestandardní technologie. Žalobkyně trvá na tom, že její podnikatelská činnost je dlouhodobě standardní a v řízení nebyly provedeny žádné důkazy, ze kterých by vyplývalo něco jiného. Žalobkyně odvádí na daních do státního rozpočtu každý rok desítky miliónů korun a dlouhodobě zaměstnává téměř 300 zaměstnanců. Ze skutečnosti, že jeden pracovník obchodního oddělení (bez vědomí představenstva a vlastníka), který deset let objednává čpavek za obvyklé ceny od stejného výrobce stejným způsobem, akceptuje změnu dodavatele (po ujištění od jediného distributora tohoto čpavku pro Českou republiku, který je žalobkyni více než deset let znám, že jde jen o logistické důvody a půjde o stále stejný čpavek od stejného výrobce za stejných obchodních a cenových podmínek) a posílá dále objednávky (okopírované dle původních objednávek) tomuto distributorovi s tím, že budou potvrzovány novými dodavateli, přičemž zboží je těmito dodavateli následně řádně dodáváno stále stejným způsobem za obvyklé ceny a řádně hrazeno žalobkyní na účet nových dodavatelů, nelze dovodit, že podnikatelská činnost žalobkyně je jakkoli nestandardní. Dle žalobkyně v napadených rozhodnutích pro závěr o vědomosti žalobkyně chybí podrobné a přesvědčivé hodnocení popsaných skutečností. Okolnosti, na které poukazuje žalovaný, nezakládají účast žalobkyně na daňovém podvodu ani její vědomost o daňovém podvodu.

40. Dále žalobkyně s odkazem na rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, namítá, že žalovaný byl povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení žalobkyně měla nebo mohla vědět v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala. Žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že žalovaný řádně a dostatečně určitě neidentifikoval chybějící daň v řetězci. Pouhé vyměření daně ve výši 0 Kč z důvodu nekontaktnosti článku řetězce, resp. nemožnost z tohoto důvodu ověřit plnění daňové povinnosti, k identifikaci chybějící daně nepostačuje. Pokud jde o tvrzený řetězec G. A. - B. S. – S. – A. – žalobkyně (leden 2013 až březen 2014), nebyla chybějící daň identifikována za období leden, duben, květen a červenec až prosinec 2013 a leden až březen 2014, kdy uskutečněná plnění vykázaná v daňových přiznáních A. korespondují s částkami fakturovanými žalobkyni a řádně nebyla chybějící daň identifikována za únor, březen a červen 2013, kdy za období únor a březen 2013 byla podána nulová daňová přiznání za A., přičemž S. v únoru 2013 vykázal v daňovém přiznání výrazně nižší částku než by odpovídala deklarovaným obchodům, v březnu podal nulové daňové přiznání a v červnu 2013 nepodal daňové přiznání. V následujících obdobích (v údajných řetězcích G. A. – B. S. – R. – žalobkyně, resp. G. A. – B. S. – R. – I. – B. C. – žalobkyně) nebyla ušlá daň vůbec identifikována za období duben a květen 2014 a řádně nebyla identifikována v období od června 2014 do dubna 2015, kdy správce daně stanovil u R. daň podle pomůcek, neboť daňovou kontrolu se nepodařilo zahájit z důvodu nekontaktnosti subjektu.

41. V podání ze dne 10. 11. 2020 žalobkyně na podporu argumentace, že finanční orgány jsou povinny při odepření nároku na DPH z důvodu zasažení transakce daňovým podvodem

identifikovat chybějící daň v řetězci, dále poukázala na rozsudky NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, a ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32. Zopakovala, že v dané věci nebyla chybějící daň řádně identifikována. Rovněž zopakovala, že z objektivních okolností vymezených žalovaným nelze dovodit její vědomost o zapojení v daňovém podvodu. K tomu citovala rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37. Dle žalobkyně objektivní okolnosti, na které poukazuje žalovaný, je společné, že se staly nestandardními a de facto přitěžujícími teprve ve spojení s následnými zjištěními správce daně a žalovaného ohledně skutečného vnitřního fungování dodávek B. S..

42. Při jednání konaném dne 13. 11. 2020 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně vědomosti žalobkyně o podvodném jednání a její neobezřetnosti, a žalovaný tak pochybil, když rozhodnutí správce daně potvrdil. Zopakovala, že předpokladem existence podvodu je identifikace chybějící daně, k čemuž v daném případě nedošlo. Dle žalobkyně nebyly provedeny důkazy, z nichž by plynula její vědomost o podvodu. Okolnosti, z nichž má dle žalovaného v jejich souhrnu vyplývat vědomost žalobkyně o podvodu, nastaly většinou až po uzavření obchodů, přičemž okolnosti, které v té době existovaly, jsou banality, z nichž žalobkyně nemohla učinit závěr, že by mohlo jít o daňový podvod. Přitěžujícími se tyto okolnosti mohly stát až následně v souvislosti se skutečnostmi zjištěnými správcem daně. Dle žalobkyně žalovaný poukázal na okolnosti, které nebyly pro danou věc rozhodující, přičemž ignoroval okolnosti, které jsou obvyklé, zejména že transakce probíhaly stejným způsobem po dobu deseti let, šlo o zboží od stejného výrobce, které bylo dopravováno stále stejným způsobem a jehož cena byla obvyklá. V zahraničním obchodu s chemickými produkty nelze dovozovat neobvyklost transakce z toho, že distributoři nepřebírají cisterny. Zdůraznila, že obchodní podmínky byly standardní, kdy s ohledem na sjednanou splatnost bylo zbytečné sjednávat složité záruční podmínky. Transakce se běžně realizují na základě objednávky nebo tak, že k akceptaci dojde konkludentně. Žalovaný k argumentaci žalobkyně ohledně ušlé daně poukázal na to, že tento žalobní bod nebyl žalobkyní uplatněn v žalobě. Otázka chybějící daně je posuzována v rámci prvního kroku, přičemž námitky uplatněné v žalobě se týkaly důkazního břemene a objektivních okolností v rámci tzv. vědomostního testu. Jednotlivé kroky je dle žalovaného třeba odlišovat. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, poukázal na to, že okolnosti, které nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ i v době následující po uzavření obchodu a nemusí být daňovému subjektu známy. Typicky se články stanou nekontaktní a chybějící daň u tzv. *missing trader* se objeví až po proběhnutí transakcí. Byť tyto skutečnosti nemohou být daňovému subjektu známy, mohou svědčit o existenci daňového podvodu.

Podmínky řízení

43. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Jde tedy o žaloby věcně projednatelné. Soud při přezkumu napadených rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž je přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Skutková zjištění ze správního spisu

44. Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti:

45. Správce daně zahájil dne 25. 6. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden, březen a duben 2015 v rozsahu obchodování se čpavkem a ověření obchodní spolupráce při nákupu čpavku od dodavatelů A., R. a B. C. (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 3004895/15/2111-60562-204426).

46. Součástí správního spisu jsou cenové poptávky žalobkyně (vedoucího zásobování a logistiky Bc. J. Z.) na dodávky čpavku pro jednotlivá čtvrtletí roku 2013 a první, třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2014 a první a druhé čtvrtletí roku 2015 adresované „*X*“, a emailové odpovědi J. I. (člena představenstva B. S.) za B. S. z adresy X s cenovou nabídkou na jednotlivá čtvrtletí roku 2013 a druhé a třetí čtvrtletí 2014 adresované zaměstnanci žalobkyně J. Z., vedoucímu zásobování a logistiky, emailová komunikace z listopadu 2013 mezi Bc. J. Z. za žalobkyni a L. P., adresa X (dle slovenského obchodního rejstříku členkou představenstva B. S.) ohledně zrušení expedice čpavku. V emailu datovaném dnem 19. 6. 2014 J. I. z emailové adresy X J. Z. sdělil, že zasílá výpis společnosti, která bude dodávat zboží od 1. 7. 2014 za cenu 470 EUR za tunu D. K., což odpovídalo cenové nabídce pro třetí čtvrtletí 2014 zaslané dne 17. 6. 2014 J. I. za B. S.. V emailu ze dne 25. 6. 2014 J. I. za B. S. sdělil J. Z., že v souladu se závěry společného setkání „pro další kvalitativní zvýšení úrovně dodavatelského servisu“ zasílá registraci subjektu, který bude dodávat žalobkyni čpavek od 1. 7. 2014 za cenu 470 EUR za tunu plus DPH, D. K., platnou pro třetí čtvrtletí 2014 v množství 1 000 tun. Dále uvedl, že kontaktní osobou je kromě tradičních M. I. (s uvedením telefonního a faxového čísla a emailové adresy X). M. I. (syn J. I.) byl dle výpisu z obchodního rejstříku jediným jednatelem a společníkem B. C. od 18. 6. 2014. Na cenovou poptávku pro čtvrté čtvrtletí 2014 reagoval J. I. emailem s cenovou nabídkou zaslanou z adresy X bez uvedení subjektu, za který jednal, obdobně bylo reagováno na cenovou poptávku pro první čtvrtletí 2015, na kterou reagovala L. P. z adresy X. Na cenovou poptávku pro druhé čtvrtletí ze dne 11. 3. 2015 reagoval emailem s cenovou nabídkou datovaným dnem 13. 3. 2015 M. I. za B. C. z adresy X. Žalobkyně předložila objednávky čpavku, a to do druhého čtvrtletí 2014 od dodavatele B. S.; od třetího čtvrtletí 2014 byly adresovány B. C.. Na objednávkách pro jednotlivá čtvrtletí 2013 a první čtvrtletí 2014 adresovaných B. S. byl shodně dopsán rukou text: „B. C. S. oznamuje, že plnění a fakturaci uskuteční A. T., s.r.o., Praha X“ s podpisem shodným jako podpis v kolonce pro dodavatele, s připojeným otiskem razítka společnosti A. opatřeným odlišným nečitelným podpisem. Na objednávce pro druhé čtvrtletí roku 2014 byl obdobně dopsán text: „B. C. S. oznamuje, že plnění a fakturaci uskuteční R. s.r.o., Praha X“ a připojeno razítko R. s podpisem. Od třetího čtvrtletí 2014 bylo na objednávkách uvedeno „potvrzeno telefonicky“ s podpisem J. Z.. Žalobkyně předložila faktury přijaté za zdaňovací období leden 2013 až březen 2014, na kterých je jako dodavatel uvedena A., z nichž cca polovina byla opatřena otiskem razítka a podpisem, faktury přijaté za zdaňovací období duben a květen 2014, na kterých je jako dodavatel uvedena R. (většinou opatřené otiskem razítka a podpisem) a faktury přijaté za zdaňovací období červenec 2014 až březen 2015, na kterých je jako dodavatel uvedena B. C., a výpisy z účtu dokládající úhrady na účet těchto společností. Správci daně byla dále předložena smlouva mezi žalobkyní a B. C. ze dne 29. 4. 2015 uzavřená na dobu od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2016 a dodatek č. 1 k této smlouvě ze dne 20. 5. 2015 upravující způsob fakturace, v němž bylo sjednáno, že částku odpovídající

DPH bude žalobkyně hradit na účet místně příslušného správce daně prodávajícího dle § 109a ZDPH.

47. Z odpovědi polské daňové správy na žádost ohledně polského výrobce čpavku G. A. ze dne 29. 9. 2015 vyplývá, že G. A. dodávala čpavek B. S. v režimu FCA, objednávky probíhaly prostřednictvím e-mailů, kontaktními osobami byla L. P., X, aj. I. (X). Cena byla hrazena bankovním převodem. G. A. neodpovídala za přepravu. B. S. hradila přepravu, přepravcem byla C. P. S.. zo.o.

48. Z odpovědi slovenského správce daně ze dne 2. 3. 2016 vyplývá, že Ing. J. I., člen představenstva a akcionář B. S., byl ohledně dodávek čpavku vyslechnut dne 13. 1. 2016. Vypověděl, že žalobkyni dodávají čpavek a v minulosti od ní nakupovali acetonkyanhydrin, jde o dlouhodobou spolupráci. Spolupráce trvá, jen se změnil její způsob. B. S. nedodává zboží přímo žalobkyni. Za žalobkyni jednal Bc. J. Z., Ing. M. B., Ing. J. S. a Ing. B.. Čpavek byl dodáván v železničních cisternách na vlečku žalobkyně v Kolíně podle dodacích podmínek. Ke spolupráci se S. uvedl, že jí dodával čpavek pro konečného příjemce – žalobkyni, šlo o běžný dodavatelsko-odběratelský vztah. K A. sdělil, že i tato společnost jim vypomohla při dodávkách čpavku pro žalobkyni v době, kdy jejich společnost nemohla ve sjednaném čase dodat čpavek pro žalobkyni od výrobce z Polska. J. I. uvedl, že si nevzpomíná, kdy přesně spolupráce probíhala, bylo to jednorázové, nešlo o spolupráci v odběratelsko-dodavatelském vztahu mezi B. S. a A.. K R. uvedl, že odebírala čpavek od B. S. a dodávala ho žalobkyni v roce 2014 a asi na začátku roku 2015. Vypověděl, že společnost I. nezná, pokud jde o B. C., dodávají jí čpavek pro žalobkyni jako konečného příjemce, spolupráce probíhá od roku 2015. Za tuto společnost jedná M. I.. Přepravu do závodu žalobkyně zajišťuje B. S.. K dotazu správce daně ohledně důvodu, proč obchodování původně probíhalo přímo s žalobkyní a následně prostřednictvím jiných odběratelů (S., R., B. C.), uvedl, že hlavním důvodem je bezproblémové zabezpečení dodávek čpavku pro žalobkyni ve smyslu dohodnutých harmonogramů dodávek v rámci konkrétního měsíce. Dalším důvodem jsou logistické problémy při dodávkách zboží způsobené dobou přepravy, kterou nejsou speditéři schopni garantovat, a malé zásobovací kapacity a denní spotřeba u žalobkyně. Další důvody byly ekonomické. B. S. si pronajímá cisterny pro přepravu čpavku z Polska k žalobkyni, která z bezpečnostních důvodů může odebrat tři cisterny denně. Je proto složité zajistit správně dodávky zboží, aby B. S. nevznikaly další náklady s přepravou, kdy se prodlužuje doba pronájmu cisterny a náklady na přepravu, a aby zajistili kontinuální výrobu u konečného odběratele. Zboží nakupovala B. S. od G. A., přepravu zajišťovala C. P.. B. S. objednávala a hradila přepravu. Uvedl, že B. S. není registrována jako plátce DPH v České republice.

49. Dne 8. 2. 2016 proběhl na Daňovém úřadu P. výslech svědka A. G., který byl dle obchodního rejstříku jednatelem R. od 11. 4. 2014 do 5. 11. 2015. Svědek vypověděl, že si nepamatuje, kde bylo sídlo společnosti, ani zda společnost měla kancelářské nebo skladové prostory, zaměstnance společnost neměla. K dotazům ohledně nabytí podílu, vzniku své funkce jednatele a jmenování nového jednatele a jeho osobě uváděl, že neví či není schopen se vyjádřit. Uvedl, že zná B. S., jednal s J. I. z V. N. T.. B. S. byla dodavatelem R., chtěli zabezpečit stabilní logistiku a financování, předmětem obchodu byl nákup čpavku. Nepamatoval si, kdo koho oslovil, zda byly nějaké objednávky či uzavřena smlouva. Nepamatoval si, kde se čpavek nakládal, vykládka probíhala v D., při nakládce ani vykládce nikdy nebyl, „akorát byl ve společnosti D.“. Přepravu čpavku měla zajišťovat P. C.. Nepamatoval si, jak probíhala úhrada faktur, byl v Praze založit účet, nevěděl u jaké

banky. Na dotaz správce daně, zda zná společnost I., odpověděl, že jí dodával různé zboží. Komunikoval s panem M., příjmení si nepamatoval, uvedl, že kontakt nemá, nepamatoval si, jakým způsobem komunikovali, zda byla uzavřena nějaká smlouva, co bylo předmětem fakturace, ani jakým způsobem byl předmět fakturace předán. Uvedl, že faktury vystavoval a podepisoval osobně, faktury byly hrazeny na účet. K dotazu uvedl, že společnost B. C. nezná; žalobkyni zná, dodával jí čpavek.

50. Dne 29. 3. 2016 byl proveden výslech svědka Bc. J. Z., který vypověděl, že je zaměstnancem žalobkyně od roku 1998. V letech 2013 až 2015 vykonává funkci vedoucího zásobování a logistiky, zajišťuje dodávky surovin a obalů, expedici a vnitřní nakládku a vykládku zboží. Jeho nadřízeným je Ing. J. S., jeho nadřízeným generální ředitel Ing. M. B.. K nákupům čpavku od polského výrobce G. A. vypověděl, že s ním smlouvu neuzavírali, uzavírali smlouvu s B. C.. Píší čtvrtletní objednávky, které měli v roce 2013 sepsané s B. S., v roce 2014 se to měnilo, od 1. 7. 2014 s B. C.. Od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2016 je v platnosti dvouletá smlouva s B. C.. B. S. byla v kontaktu s žalobkyní ještě předtím, než nastoupil, spolupráce je asi dvacetiletá, nakupovali od žalobkyně acetonkyanhydrin. Nějaké dodávky čpavku probíhaly předtím, než byl ve funkci. Po nějaké přestávce se spolupráce obnovila asi v roce 2011 nebo 2012. Za B. S. jednal Ing. J. I. a za žalobkyni ve věcech obchodu Ing. P. B., Ing. M. B. a svědek, později Ing. J. S., v účetních věcech paní F. nebo Ing. B.. Za B. S. jednal vždy J. I., svědek s ním jednal telefonicky, faxem, emailem a osobně. Osobní schůzky u žalobkyně s Ing. J. I. se uskutečnily dne 13. 3. 2013 za účasti svědka a Ing. M.a B., dne 20. 12. 2013, které se účastnil též Ing. S., dne 10. 6. 2014, jíž se dále účastnil Ing. B., a dne 2. 4 2015, které se účastnili Ing. M. B., Ing. J. S., svědek, Ing. J. I. a M. I.. V srpnu 2015 byl na dodavatelském auditu u výrobce s Ing. S. a Ing. J. I.. Přepravu zajišťoval dodavatel. Žalobkyně poptává jednou za čtvrtletí stěžejní suroviny u dodavatelů na jednotném formuláři. Mezi tyto suroviny patří i čpavek. Osm až dvanáct společností pošle nabídky či vyjádření k poptávce. Zúžený výběr nabídek předkládá svědek Ing. S. a Ing. B., výběr projde poradou vedení a po dohodě s uvedenými svědek posílá objednávky. Dodavatelů je více, výběr probíhá v několika kolech. Čpavek není lehce k mání, je třeba více zdrojů. Přepravu zajišťuje vždy dodavatel dle podmínek D. K., což je uvedeno na poptávkovém formuláři i v objednávce. Objednávky jsou zasílány emailem, dříve faxem. Objednávky dodavateli zasílal svědek. K dokumentaci, která jede s cisternou, se dává nákladní list, kontrolují číslo cisterny s číslem v nákladním listu a váhu. Údaje jsou pak porovnávány s údaji na faktuře od dodavatele. K dotazu správce daně, v jakých obdobích objednávala žalobkyně čpavek od B. S., J. Z. uvedl, že v letech 2011, 2012, 2013 a první polovině roku 2014. K dotazu ohledně důvodu ukončení přímé spolupráce s B. S. od 1. 7. 2012 vypověděl, že neví, vždy jednal s J. I. a společností B. S., i po 1. 7. 2012 čpavek objednával od B. S.. K dotazu správce daně, proč byl do obchodního řetězce zapojen další článek, uvedl, že neví, byla to volba B. S., oni potvrzovali na objednávkách, že plnění na fakturách bude pro jinou společnost. Čpavek nadále objednávali na Slovensku od B. S. od pana I.. Dopravu objednával a hradil dodavatel, svědek na objednávkách uváděl dodací podmínky D. K. a posílal je B. S.. K důvodu, proč si žalobkyně neobjednávala čpavek přímo od výrobce, uvedl, že se v minulosti nepodařilo navázat přímý obchodní styk. Cenová úroveň nabídek B. S. byla v cenových relacích ostatních nabídek. K dotazu správce ohledně kritéria výběru uvedl, že to byla stabilita dodávek a množství čpavku, kterým B. S. a B. C. disponoval. K dotazu, zda je mu známo, od koho čpavek nakupoval B. C., uvedl, že neví, předpokládá, že od B. S.. K dotazu, proč žalobkyně přistoupila na nákup čpavku od dalšího zprostředkovatele a nadále objednávala čpavek u B. S., uvedl, že společnost A.

byla volbou pana I., žalobkyně dále dojednávala obchody s panem I. s B. S.. Uvedl, že společnost S. a I. nezná. K dotazu ohledně A. G. uvedl, že v D. byl jednou, viděl se s ním krátce a nejednal s ním, účel návštěvy byl asi účetní, jednal s paní F. a panem B.. Společnost R. je mu neznámá, i v tomto období od dubna do června 2014 nadále sjednávali podmínky obchodu se čpavkem s B. S.. K dotazu ohledně důvodu uvedl, že to byla volba B. S.. Ke zjištění správce daně, že i v době od července 2014 do března 2015 je na přepravních listech jako importér B. S., uvedl, že B. S. byl přímým odběratelem čpavku od G. A., je tedy logické, že je uveden na nákladních listech. J. Z. vypověděl, že změny ve fakturaci byly vždy volbou J. I., žalobkyni se obchodní nebo dodací podmínky neměnily, objednávkový formulář posílali B. S., i když fakturačně byly dodavatelem A. a R.. Těm objednávkový formulář nikdy neposílali. Až od července 2014 poptávali formou objednávkového formuláře B. C..

51. Ing. M. B. dne 1. 6. 2016 jako svědek uvedl, že je zaměstnancem žalobkyně od roku 2004, v současné době je generálním ředitelem. K dotazu ohledně obchodní spolupráce s B. S. uvedl, že nákup ve společnosti zajišťuje obchodní úsek. Domnívá se, že dodávky od B. S. probíhaly od roku 2012. Za tu dobu proběhlo několik schůzek u žalobkyně. Za žalobkyni se jich účastnil pan Z. a pan S. jako obchodní ředitel. Za B. S. vždy J. I., jednou měl s sebou I. ml., jehož jim představil. Ing. M. B. vypověděl, že na dodávky čpavku jsou vypisována čtvrtletně výběrová řízení s cílem zajistit kvantitu a nejlepší možnou cenu. Vzhledem k malé skladovací možnosti a relativně velké měsíční spotřebě je nakupován od více dodavatelů, maďarského B., slovenských G. a D. Š. a L. I. Č.. B. S. má dominantně zdroj v Polsku, při výpadku je schopen ho dodat z jiných zdrojů. Konkrétní operativní komunikace o termínech dodávek probíhá mezi obchodním oddělením a dodavateli. K důvodu ukončení třístranného obchodu s B. S. k 1. 7. 2012 svědek uvedl, že ke změně měla důvod B. S.. Ta žalobkyni oznámila, že plnění tohoto kvartálu za ni „převezme firma ta a ta“. Úvaha svědka je, že důvod mohl být finanční nebo logistický. Pro žalobkyni bylo důležité, aby byl dodaný čpavek v požadované kvalitě. V následujících obdobích objednávala žalobkyně čpavek od B. S. a ta sdělila, že za toto období bude za ni plnit ta a ta společnost. To bylo žalobkyni sděleno ústně i písemně na objednávkách. Vedení se vyjadřuje k cenám, ne k objednávkám. Výsledky výběrového řízení z pohledu cen jsou na poradu vedení. Pan Z. má kompetenci oslovit dodavatele, oslovení pošlou nabídky, pan Z. je vyhodnotí, vybere do druhého kola, v němž se jedná o ceně, a poté předkládá cenovou nabídku na poradě. Poté se podepisuje objednávka nebo kontrakt dle kompetencí podle podpisového řádu společnosti. K důvodu zapojení dalšího článku svědek uvedl, že tyto informace nemá a neví, jakou roli hrál jiný článek. Bylo to rozhodnutí B. S.. Žalobkyně nepoptávala jinde než u B. S. a společností B., G., D. Š. a L. I. Č.. Pro žalobkyni byla podstatná dodávka čpavku. B. S. oznámil, že dodávky v konkrétním období zajistí jím určená společnost, ta čpavek dodávala včetně faktury. K dotazu, zda si žalobkyně následně prověřovala oznámené dodavatele, uvedl, že standardně jako u ostatních dodavatelů, tzn. zveřejněné účty, registrace k DPH, spolehlivost plátce. K dotazu, zda žalobkyně dostala konkrétní kontakty na oznámené dodavatele od B. S. a zda někdy jednal s osobou oprávněnou jednat za tyto společnosti, uvedl, že mu to není známo, s takovou osobou nejednal, jde o otázku spíše pro odbor zásobování a logistiky. K dotazu, proč žalobkyně neobjednávala čpavek od polského výrobce, uvedl, že žalobkyně poptává čpavek u toho, kdo je schopen zajistit dopravu. Nabídky B. S. nebyly cenově výrazně výhodnější, optimalizace cen byla úkolem druhého kola výběrového řízení. K dotazu, zda byla žalobkyni společnost A. známa a zda s ní obchodovala v době, kdy jim B. S. oznámil, že

tato společnost uskuteční další plnění, uvedl, že má za to, že nikoli. K důvodu, proč žalobkyně přistoupila na to, že bude nakupovat čpavek přes dalšího zprostředkovatele a proč objednávala čpavek u B. S., ačkoli dle daňových dokladů byla dodavatelem A., uvedl, že žalobkyni se to jevilo tak, že B. S. prodá čpavek A. a ta žalobkyni, proč B. S. zvolila tento prodej, mu není známo. K dotazu, zda žalobkyně neměla obavu z daňového podvodu, uvedl, že nikoli. Domnívali se, že pokud čpavek fakturuje A., přešel do jejího vlastnictví na cestě před dodáním žalobkyni. Volba distribuční cesty čpavku k žalobkyni byla volbou B. S.. K dotazu správce daně uvedl, že nezná S., I. ani A. Š.. S nikým z A. nejednal. Uvedl, že nezná A. G. ani A. D. a nikdy se s nimi nesetkal. K dotazu uvedl, že má informaci, že A. G. byl u žalobkyně, ale nejednal s ním.

52. Dne 2. 3. 2017 správce daně zaevidoval odpověď slovenské daňové správy ve věci výslechu A. Š., z níž vyplývá, že odmítl vypovídat.

53. Dne 18. 11. 2016 správce daně vyzval žalobkyni k prokázání, jaká přijala opatření a jaké využila kontrolní mechanismy, které by zajistily, že přijatá plnění od A., R. a B. C. nebudou součástí podvodu na DPH.

54. Žalobkyně v podání ze dne 19. 12. 2016 popsala potřebu čpavku pro výrobu kyseliny kyanovodíkové, omezenou kapacitu skladování a s tím související potřebu zajištění pravidelných dodávek. Objasnila, proč nakupuje čpavek dle podmínek DDP či DAP, a uvedla výrobce, od nichž má možnost čpavek zajistit. S výjimkou maďarské společnosti B. jsou zapojeny distribuční společnosti, což je běžnou obchodní praxí i v případě jiných surovin. Uvedla, že čtvrtletně vypisuje výběrová řízení, přičemž nemůže spolehlivě zajistit dodávky od jediného dodavatele. Pokud jde o přijatá opatření, žalobkyně použila standardní kontrolní postupy, zejména ověřila, že společnosti mají příslušná živnostenská oprávnění pro nákup a prodej čpavku, nahlížením do registru živnostenského podnikání a obchodního rejstříku, pravidelně prověřovala, že dodavatelé nejsou nespolehlivými plátci ve smyslu § 106a ZDPH nahlížením do registru plátců DPH na portálu Finanční správy České republiky, a veškeré úhrady prováděla bezhotovostně, a to s výjimkou společnosti A. na zveřejněné účty. Čpavek byl z hlediska logistiky dopravy, manipulace a kontroly jakosti nakupován standardním způsobem jako v minulosti a jako od jiných dodavatelů. Žalobkyně neměla žádné indicie, že by dodávky dodavatelů označených ve výzvě mohly být zasaženy podvodem na DPH. Čtvrtletních výběrových řízení se účastnila B. S., která žalobkyni dodávala čpavek v roce 2001 a pravidelně od října 2011. Za B. S. jednal vždy Ing. J. I., člen představenstva a prokurista, který byl žalobkyni znám přes sedmnáct let, neboť pro ni zajišťoval dodávky čpavku a louhu sodného v letech 1999 až 2004 a prodej acetonkyanhydrinu. Závazky společností, které zastupoval, byly vždy řádně plněny. Ing. J. I. žalobkyni v červenci 2012 oznámil, že dodavatelem čpavku bude A., resp. od dubna 2014 R.. Žalobkyně měla informaci, že dodávaný čpavek nadále nakupuje u polského výrobce B. S., a předpokládala, že B. S. bude dodavatelem A., resp. R.. Jelikož nedošlo k negativní změně z hlediska logistiky dopravy, manipulace ani jakosti, žalobkyně považovala změnu za obchodně organizační záležitost B. S., přičemž vzhledem k dlouhodobosti spolupráce s Ing. I. neměla důvod považovat změnu za rizikovou. K osobnímu seznámení s jednatelem R. A. G. došlo za přítomnosti jednatele A. A. Š. při jejich společné návštěvě v sídle žalobkyně, což žalobkyně považovala za potvrzení bezproblémové změny v organizaci dodavatelů. K tomu označila k důkazu objednávky čpavku ze dne 2. 10. 2013 a ze dne 3. 4. 2014 opatřené sdělením B. S., že dodávky uskuteční A., resp. R., opatřené razítkem a podpisem za tyto dodavatele. Dne 10. 6. 2014 proběhlo jednání u žalobkyně s Ing. J. I. za

B. S., na kterém žalobkyni informoval o tom, že do budoucna bude dodavatelem žalobkyně B. C., jejímž jediným jednatelem a společníkem je jeho syn M. I.. Žalobkyně i tuto změnu považovala za obchodně organizační záležitost B. S., kterou neměla důvod vzhledem k dlouhodobosti spolupráce s Ing. I. považovat za rizikovou, což bylo posíleno příbuzenským vztahem mezi ním a jediným jednatelem a společníkem B. C.. Žalobkyně poukázala na to, že ani ceny čpavku se významně neodlišovaly od cen jiných dodavatelů, k čemuž předložila tabulku s porovnáním nákupních cen čpavku dle dodavatelů od ledna 2013.

55. Dne 7. 4. 2017 byl zmocněnci žalobkyně zaslán výsledek kontrolního zjištění, k němuž se žalobkyně vyjádřila v podání ze dne 11. 5. 2017.

56. Zpráva o daňové kontrole č. j. 3214950/17/211160563-208123 byla s žalobkyní projednána a podepsána dne 14. 6. 2017. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole posoudil jako neoprávněný nárok na odpočet DPH uplatněný na ř. 40 za zdaňovací období leden 2013 až březen 2014 ve výši celkem 12 768 381 Kč na základě přijatých faktur, na nichž byla jako dodavatel uvedena A., za zdaňovací období červen 2014 ve výši 1 439 696 Kč na základě přijatých faktur, na nichž byla jako dodavatel uvedena R. a za zdaňovací období červenec 2014 až březen 2015 na základě přijatých faktur, na nichž byla jako dodavatel uvedena B. C.. Důvodem bylo, že tito plátci byli zapojeni do obchodních řetězců, v jejichž rámci došlo k daňové ztrátě, a správce daně dospěl k závěru, že s ohledem na objektivní okolnosti žalobkyně o podvodu na DPH minimálně mohla vědět a nepřijala dostatečná opatření, která po ní lze požadovat, aby se podvodu neúčastnila. U nákupu čpavku od A. a R. vyměřil správce daně žalobkyni nákup čpavku jako pořízení zboží od B. S. v rámci třístranného obchodu dle § 17 odst. 6 písm. e) zákona o DPH a současně přiznal žalobkyni nárok na odpočet z tohoto plnění dle § 72 zákona o DPH.

57. Dne 19. 6. 2017 vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, za jejichž odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně podala dne 18. 7. 2017 proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími. Žalovaný aproboval postup správce daně, který žalobkyni odmítl nárok na odpočet daně z předmětných plnění přijatých od dodavatelů A., R. a B. C. z důvodu podvodu na DPH. Shodně jako správce daně shledal existenci daňového podvodu, jakož i objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně věděla, resp. vědět měla a mohla, že se účastní podvodu. Žalovaný popsal původní schéma obchodů do června 2012, kdy B. S. dodávala čpavek od polského výrobce G. A. žalobkyni v rámci třístranného obchodu, a obchodní řetězce v následném období. V době od ledna 2013 do března 2014 probíhal nákup čpavku v obchodním řetězci G. A. – B. S. – S. – A. – žalobkyně, od dubna do května 2014 v řetězci G. A. – B. S. – R. – žalobkyně a od července 2014 do března 2015 v řetězci G. A. – B. S. – R. – I. – B. C. – žalobkyně. V případě prvního řetězce dospěl k závěru, že S. a A. byly do řetězce vloženy uměle, šlo o personálně propojené společnosti se shodným jediným jednatelem a společníkem, přičemž čpavek byl fakturován společností B. S. společnosti S. za vyšší cenu, než za jakou byl fakturován společností A. žalobkyni. Konstatoval, že chybějící daň byla identifikována u S., která neodvedla daň na výstupu. S. byla pro správce daně nekontaktní, neplnila povinnosti vůči správci daně a dne 3. 10. 2017 byla vymazána z obchodního rejstříku. Obdobně v druhém řetězci správce daně zjistil, že čpavek byl společností B. S. fakturován společnosti R. za vyšší cenu, než za kterou jej tato společnost účtovala žalobkyni, přičemž s odkazem na zprávu o daňové kontrole konstatoval, že k nedovedení daně na výstupu došlo u společnosti R., stejně jako v případě

řetězce č. 3. V rámci vědomostního testu (body 72 až 95 napadeného rozhodnutí I a 59 až 73 napadeného rozhodnutí II) žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě existovaly takové objektivní okolnosti, které byly žalobkyni známy, jež ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně věděla o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, neboť jiné vysvětlení neumožňují. Poukázal na to, že se v řetězcích vyskytují články, které se správcem daně nespolupracují a mají virtuální sídla, v orgánech některých společností v řetězci jsou cizí státní příslušníci, některé společnosti v řetězci vznikly a byly registrovány k DPH nedlouho před uskutečněním předmětných transakcí. Závěru, že transakce byly zatíženy podvodem na DPH, dle žalovaného nasvědčuje i skutečnost, že u zapojených subjektů následně došlo k přidělení statusu nespolehlivého plátce, zrušení registrace, či dokonce zrušení společnosti. Dále uvedl, že žalobkyně historicky sjednávala nákup čpavku z výrobního závodu v Polsku od výrobce G. A. prostřednictvím B. S.. Do června 2012 nakupovala čpavek přímo od tohoto dodavatele a v přiznáních k DPH vykazovala pořízení zboží od tohoto slovenského plátce v rámci třístranného obchodu. Následně přistoupila bez jakéhokoliv projevu odporu či nesouhlasu pouze na základě pokynu Ing. J. I. z B. S. na změnu ve způsobu fakturování zboží. Čpavek byl následně žalobkyni fakturován tuzemskými plátci. Žalobkyně jako konečný odběratel stále elektronicky poptávala nákup čpavku u B. S., která jí garantovala cenu, za kterou čpavek objednala a nakoupila, ale fakturačně byl prodej čpavku realizován přes další české společnosti, se kterými žalobkyně jako konečný odběratel čpavku nikdy nejednala. V období od ledna 2013 do března 2014 (obchodní řetězec G. A. – B. S. – S. – A. – žalobkyně) byl jako dodavatel čpavku na daňových dokladech uveden plátce A.. Objednávky čpavku žalobkyně zasílala čtvrtletně plátci B. S., který žalobkyni potvrdil dodávku, garantoval cenu za tunu čpavku a ručně na objednávku doplnil, že fakturace bude probíhat mezi A. jako dodavatelem a žalobkyní jako odběratelem. Na objednávce je jako dodavatel uvedena B. S. a jako odběratel žalobkyně. V dubnu a květnu 2014 (obchodní řetězec G. A. – B. S. – R. – žalobkyně) žalobkyně nadále elektronicky poptávala nákup čpavku u B. S., fakturačně byl prodej realizován přes R.. V období od července 2014 do března 2015 (obchodní řetězec G. A. – B. S. – R. – I. – B. C. – žalobkyně) žalobkyně též poptávala cenu čpavku přímo u B. S., která jí garantovala nákupní cenu. Přestože od třetího čtvrtletí 2014 byl čpavek žalobkyní oficiálně objednáván od B. C., emailová komunikace ohledně nabídek ceny a množství probíhala stále stejným způsobem mezi Ing. I. z B. S. nebo L. P., členkou představenstva B. S.; faktury za nákup čpavku žalobkyně obdržela od B. C. na základě instrukcí od B. S.. A., R. ani B. C. nebyly na trhu v obchodování se čpavkem známy, neměly vlastní internetové stránky, měly zapsané sídlo na tzv. virtuální adrese, kde má zapsané sídlo neobvyklé množství firem, což je možno ověřit na www.mapy.cz, neměly nikdy zapsanou žádnou provozovnu. A. a R. za celou dobu existence nezveřejňují účetní výkazy. A. nezveřejnila žádné číslo bankovního účtu ve smyslu § 96 odst. 1 ZDPH. Úhrady čpavku se uskutečňovaly ze zveřejněných účtů žalobkyně na nezveřejněný účet deklarovaného dodavatele A.. Správci daně nebylo předloženo žádné smluvní ujednáni mezi žalobkyní a A., resp. R. jako přímými dodavateli čpavku. Nebylo též předloženo žádné smluvní ujednáni mezi žalobkyní a B. C. pro období červenec až prosinec 2014. Byla předložena kupní smlouva uzavřená s B. C. ze dne 29. 4. 2015, jejímž předmětem byly dodávky čpavku od ledna 2015 do prosince 2016, a dodatek č. 1 ke kupní smlouvě ze dne 20. 5. 2015. Zaměstnanci žalobkyně ve věci nákupu čpavku nikdy nejednali s jednatelem A. A. Š., resp. jednatelem R. A. G., což dle žalovaného plyne ze svědecké výpovědi generálního ředitele Ing. M. B. a vedoucího zásobování a logistiky

pana Bc. J. Z.. Čpavek byl přepravován železniční přepravou v cisternách přímo z polského závodu G. A. do závodu žalobkyně v Kolíně, přičemž dopravu objednala a hradila B. S.. Žalovaný poukázal též na to, že B. C. a B. S. jsou personálně propojeny skrze otce a syna. Žalovaný konstatoval, že dodávky v obchodních řetězcích zatížených podvodem ustaly po doručení výzvy k odstranění pochybností za únor 2015 dne 24. 4. 2015. Od dubna 2015 již nebyli v řetězci zapojeni plátci, u nichž došlo k daňové ztrátě. B. S. vykázala dodání zboží B. C., která fakturovala čpavek žalobkyni. Od 22. 5. 2015 žalobkyně hradí daň uvedenou na dokladech od korporace B. C. na účet správce daně tohoto subjektu. Dle žalovaného mohla žalobkyně využít postup dle § 109a ZDPH již od června 2012. Tím by prokázala, že učinila vše, co mohla, aby případnému daňovému úniku zabránila. Žalovaný se pak v bodech 96 až 100 napadeného rozhodnutí I a 74 až 78 napadeného rozhodnutí II zabýval opatřeními přijatými žalobkyní a její dobrou vírou. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že žalobkyně s ohledem na vymezené objektivní okolnosti nepřijala dostatečná opatření, kterými by své účasti na podvodném jednání předešla. Závěrem se žalovaný vyjádřil k jednotlivým odvolacím důvodům (body 101 až 128 napadeného rozhodnutí I a 79 až 107 napadeného rozhodnutí II), odkázal též na vypořádání námitek žalobkyně ve zprávě o daňové kontrole, s nímž se ztotožnil. V rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný zdůraznil, že žalobkyni musely být již v době realizace předmětných obchodních transakcí známy objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti obchodů, zejména s ohledem na neodůvodněné vložení korporací na základě pokynů Ing. J. I., a proto měla již v době realizace předmětných plnění činit potřebná opatření, aby se vyhnula své účasti na podvodném jednání. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, konstatoval, že správce daně není povinen identifikovat určitá opatření, která měl daňový subjekt přijmout. Uvedl také, že žalobkyně ignorovala podezřelé okolnosti a nepřijala dostatečná opatření, jimiž by účasti na podvodu zabránila, neboť ani po sdělení odlišné fakturace si nezjišťovala další podrobnosti, přičemž ani nejednala se svými přímými dodavateli. Změna dodatečného platebního výměru za zdaňovací období březen 2015 napadeným rozhodnutím II nesouvisela s předmětnými obchodními transakcemi.

Posouzení žalobních bodů

58. Soud nejprve v obecné rovině připomíná, že problematikou podvodů na DPH se opakovaně zabýval SDEU. Na tuto judikaturu ostatně v projednávané věci odkazovali též účastníci [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Je rovněž třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Soudní dvůr rozhodl, že jednotlivci se

nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, výše uvedený rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, či výše uvedený rozsudek *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 42). Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic" SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad ztěžuje podvodná plnění a může jim i zabránit (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, body 56 až 61). Daňové správě, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel faktury, přísluší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž by po příjemci faktury požadovala ověření, která mu nepřísluší, prokázala, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu v oblasti DPH (rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcemp, C-277/14*, bod 50 a citovaná judikatura, *Valsts ieņēmumu dienests,* bod 31). Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se úniků na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat správce daně v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmějí narušit účinnost unijního práva (viz rozsudky SDEU ze dne 17. 12. 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, bod 65, a ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 37). S režimem nároku na odpočet upraveným v uvedené směrnici není naopak slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku spáchaného dodavatelem nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani, nebo po něm následuje, bylo provázeno daňovým únikem (viz výše uvedený rozsudek *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 47, a rozsudky v něm citované). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby *„dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*" (rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 49). Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně

vyžadována k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky ze dne 27. 9. 2007, *Teleos plc a další*, C-409/04, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (*Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

59. Na tato východiska navazuje judikatura NSS. Jak opakovaně vysvětlil NSS, pro posouzení toho, zda se určitý subjekt účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda došlo k podvodu na DPH (tj. jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, bod 24). K algoritmu prokazování daňového podvodu se NSS podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, v němž uvedl, že „*skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz opakovaně cit. věc V., 5 Afs 60/2017, bod 56). Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinit se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek Federation of Technological Industries a další, věc C-384/04, body 32 a 33). Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc ALADIN plus, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci ROYAL ADVERTISING, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc JET GROUP). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.*“

60. Žalobkyně v rámci včas uplatněných žalobních bodů různými argumenty zpochybňuje závěr žalovaného, že o zasažení přijatého plnění podvodem na DPH věděla, resp. měla

a mohla vědět. Včas uplatněné žalobní body směřují pouze k posouzení subjektivní stránky účasti na podvodu a hodnocení přijatých opatření, nikoli proti závěru o existenci podvodu na DPH. Nedostatek odůvodnění ani věcnou nesprávnost závěru, že byla zjištěna ušlá daň v řetězci, žalobkyně v žalobách podaných dne 1. 8. 2020, resp. dne 20. 8. 2020, nenamítala. Žalobkyně v žalobě nikterak nezpochybnila, že ve správcem daně identifikovaných obchodních řetězcích došlo ke ztrátě na DPH, která spočívala v neodvedení daně na výstupu společnostmi S. a R. a nenamítala v tomto směru nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ani absenci opory učiněných skutkových zjištění v obsahu daňového spisu.

61. Žalobkyně až v replikách podaných po lhůtě k podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. žalobu rozšířila o další žalobní bod, v němž namítá, že napadená rozhodnutí a zpráva o daňové kontrole trpí zásadním deficitem v podobě identifikace chybějící daně v řetězci a že žalovaný ani správce daně neprokázali existenci chybějící daně na výstupu.

62. Dle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby.

63. Řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční. Je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu bude brojit žalobou u soudu či nikoliv. Stejně tak je na něm, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Vedle toho je správní soudnictví ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.).

64. Soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů uplatněných ve lhůtě pro podání žaloby, není-li dán důvod pro přezkum z úřední povinnosti. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se žalobním bodem rozumí uvedení skutkových a právních důvodů, pro něž považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobce musí poukázat na konkrétní důvod nezákonnosti (resp. konkrétně uvést, v čem spočívá vada řízení) a tvrdit individualizované skutkové okolnosti, z nichž tato nezákonnost (procesní vada) pramení. K požadavkům, které je třeba klást na formulaci žalobních bodů, lze odkázat na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS. Jak uvedl rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, „*smyslem a účelem toho, aby v žalobě byl uveden (alespoň jeden) žalobní bod, je především vymezit obsah soudního přezkumu, tj. jaké skutkové a právní otázky má soud posuzovat z hlediska žalobcem tvrzené nezákonnosti správního rozhodnutí. [...] náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum*.“ Žalovaný v napadených rozhodnutích srozumitelně popsal jednotlivé obchodní řetězce, jasně konstatoval, že první předpoklad pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty spočívající v existenci daňového podvodu měl za splněný, a s odkazem na zprávu o daňové kontrole jednoznačně

identifikoval články řetězce, u nichž shledal chybějící daň v řetězci. Jasně určil, že ke ztrátě na DPH v rámci těchto řetězců došlo tím, že S. (v prvním popsaném řetězci) a R. (v dalších dvou řetězcích) neodvedly DPH na výstupu (viz body 33 až 71 napadeného rozhodnutí I a 33 až 58 napadeného rozhodnutí II). Žalobkyni nic nebránilo učinit i tento závěr předmětem žalobních bodů již v žalobě, což však neučinila. Žalobkyně v žalobě nenamítala nepřezkoumatelnost závěru, že v předmětných obchodních řetězcích došlo ke ztrátě na DPH či jeho neprokázání, ani proti tomuto závěru věcně nebrojila. Žalobkyně naopak v žalobě uvedla, že zpráva o daňové kontrole a napadená rozhodnutí obsahují velmi podrobný a důkladný popis daňového podvodu třetích osob, včetně R. a S., a označení mnoha důkazních prostředků, ze kterých je zřejmé, že se tyto společnosti a další osoby daňového podvodu s největší pravděpodobností dopustily, namítala však, že nelze z těchto skutečností a důkazů dovodit, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla. Soud proto nemohl námitku neprokázání existence chybějící daně, resp. nepřezkoumatelnosti tohoto dílčího závěru žalovaného, věcně posoudit, neboť jde o zcela nový žalobní bod, který byl uplatněn opožděně, nikoli o pouhé rozvinutí včas uplatněného žalobního bodu. Žalobkyně v žalobách neuvedla žádné dostatečně individualizované tvrzení, k němuž by bylo možné věcně vztáhnout argumentaci ohledně neprokázání chybějící daně či její nedostatečné identifikace uplatněnou poprvé až v replikách. Namítaná vada spočívající v nedostatečné identifikaci ušlé daně není vadou, k níž by byl soud povinen přihlédnout i bez návrhu, neboť nebránila přezkoumání napadených rozhodnutí v rozsahu včas uplatněných žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). K tomu soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38, v němž NSS konstatoval: „*Pokud nemá správce daně postaven najisto předpoklad, že k daňovému podvodu došlo, postrádají na smysluplnosti úvahy o tom, zda o něm daňový subjekt věděl nebo vědět mohl. Jinak je však tomu při následném soudním přezkumu. Pokud totiž zůstane objektivní východisko – existence daňového podvodu – v důsledku absence odpovídajících žalobních námitek nedotčeno, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn a zaměřit se v mezích žalobních bodů na namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.*“ Na základě východisek žalovaného týkajících se existence podvodu na DPH, které zahrnují též závěr o tom, že ke ztrátě na DPH došlo neodvedením daně u společnosti S. a R., který nebyl včasnými žalobními body zpochybněn, bylo možné přistoupit k věcnému přezkumu včas uplatněných žalobních námitek, jež se týkají subjektivní stránky, tedy zda žalobkyně věděla či měla a mohla vědět, že přijatá plnění jsou zatížena podvodem, a zda byla přijatá opatření dostatečná. Soud dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2018, č. j. 9 Afs 188/2017-39, jímž byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 5. 2017, č. j. 48 Af 3/2015-258. V něm NSS shodně se zdejším soudem dospěl k závěru, že námitka týkající se přezkoumatelnosti rozhodnutí z toho pohledu, zda je v něm dostatečně objasněno, že došlo k daňové ztrátě, nebyla rozvinutím včasných žalobních bodů, které se týkaly pouze subjektivního vztahu úpadce k podvodu na DPH, ale šlo o novou žalobní námitku uplatněnou po lhůtě k podání žaloby. Konstatoval, že případné nedostatky skutkových zjištění, které se týkají ostatních předpokladů pro odepření nároku na odpočet daně, stěžovatelka včas nenapadla, ačkoliv jí v tom nic nebránilo, a krajský soud se proto jejich věcným posouzením nemohl zabývat.

65. Soud se proto zaměřil na žalobní body směřující proti závěru žalovaného, že žalobkyně věděla, resp. měla a mohla vědět, že dotyčná plnění byla součástí daňového podvodu, a proti posouzení žalobkyní přijatých opatření.

66. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, pokud jde o tuto otázku. Teprve dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími žalobními námitkami (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS).

67. Soud předesílá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Je třeba též připomenout, že napadená rozhodnutí a rozhodnutí správce daně, za jejichž odůvodnění se dle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole, tvoří jeden celek.

68. V daném případě soud neshledal napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými, neboť je patrné, jak žalovaný věc právně posuzoval (k tomu přiléhavě poukázal na judikaturu SDEU, zejm. rozsudky *Kittel a Recolta Recycling* a *Mahagében a Dávid*), jaké konkrétní okolnosti správce daně a žalovaný identifikovali a hodnotili jako nestandardní a ve svém souhrnu svědčící o vědomosti žalobkyně. Ze zprávy o daňové kontrole, na kterou napadená rozhodnutí navazují, je seznatelné, z jakých podkladů a skutkových zjištění žalovaný vycházel. Napadená rozhodnutí jsou v rozsahu včas uplatněných žalobních bodů přezkoumatelná, a soud tak mohl přistoupit k jejich věcnému přezkumu. K námitkám žalobkyně ohledně jednotlivých identifikovaných okolností se soud vyjádří dále.

69. Pokud žalobkyně vytýká žalovanému, že napadená rozhodnutí obsahují zcela nepřiléhavé odkazy na judikaturu, konkrétně na rozsudky NSS č. j. 9 Afs 111/2009-274 a 1 Afs 37/2012-50, které se týkaly skutkově odlišných případů, aniž vysvětlil konkrétní spojitost s projednávanou věcí, je třeba konstatovat, že žalovaný odkázal na judikaturu SDEU a NSS, pokud jde o vymezení obecných východisek, která v ní byla formulována, a z nichž pak žalovaný v konkrétní věci vycházel. Mimo jiné s odkazem na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009-274 definoval, co se rozumí podvodem na DPH, a též s odkazem na rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50 konstatoval, že správce daně musí v daňovém řízení postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech spočíval daňový podvod. Tato obecná východiska jsou aplikovatelná i v této věci. S odkazem na judikaturu žalovaný též vysvětlil, že jsou to daňové orgány, které musí prokázat, že nastaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuto plnění, věděla nebo mohla vědět, že se pořízením zboží nebo přijetím plnění účastní na plnění, které je součástí úniku na DPH, což je podmínkou, aby mohly zkoumat, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, jimiž by účasti na podvodu předešel. Žalovaný pak v souladu s obecnými východisky identifikoval okolnosti, z nichž v konkrétní věci dovodil existenci podvodu, a okolnosti, které dle žalovaného svědčily o vědomosti žalobkyně. Skutečnost, že nešlo o skutkově obdobné případy, neznamená, že by nebylo možné v dané věci z těchto východisek vycházet. Žalobkyně sama se ostatně judikatury SDEU a NSS včetně těchto základních východisek dovolává.

70. K námitce žalobkyně, že typově nejde o případ, který za podvod považuje judikatura, k čemuž citovala bod 34 rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, předně je třeba zdůraznit, že je vždy nutné posuzovat konkrétní okolnosti obchodních transakcí. Jak uvádí NSS v žalobkyní odkazovaném rozsudku, je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Pouze demonstrativně vypočetl okolnosti, které mohou nasvědčovat závěru, že nešlo o standardní

obchodní případy. Žalovaný vysvětlil, proč v dané věci považoval obchodní transakce za neobvyklé.

71. Pokud žalobkyně namítá, že se žalovaný v mnoha případech nevyjádřil k odvolacím námitkám, soud připomíná, že míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci žalobcova advokáta (srov. závěry rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Žalobkyně nespecifikovala, k jakým konkrétním námitkám se žalovaný nevyjádřil, a není úlohou soudu tuto chybějící argumentaci nahrazovat. Soud proto pouze obecně poznamenává, že žalovaný na odvolací námitky reagoval v bodech 101 až 128 napadeného rozhodnutí I a 79 až 106 napadeného rozhodnutí II, a současně ve vztahu k námitkám, které žalobkyně uplatnila již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, odkázal na jejich vypořádání správcem daně ve zprávě o daňové kontrole s tím, že se s ním ztotožnil. Obecně není vyloučeno, aby odvolací správní orgán při vypořádání odvolacích námitek, které opakují námitky uplatněné v řízení na I. stupni, odkázal na jejich vypořádání správním orgánem I. stupně, jestliže účastník v odvolání s těmito závěry konkrétně nepolemizuje.

72. Jestliže žalobkyně poukazuje na to, že zpráva o daňové kontrole a napadené rozhodnutí obsahují podrobný a důkladný popis daňového podvodu třetích osob (A. G., A. Š., M. B. a společností R., I. a S.), který není relevantní pro závěr, že žalobkyně o podvodu věděla nebo mohla vědět, pak soud připomíná, že správce daně musel prokázat nejen okolnosti prokazující subjektivní stránku, ale primárně okolnosti svědčící o existenci podvodu. Vědomost žalobkyně o skutečnostech, které dokládají objektivní existenci podvodu v řetězci, není pro posouzení této otázky rozhodná. Teprve poté, kdy jsou prokázány okolnosti svědčící o existenci podvodu, je na místě se zabývat tím, zda žalobkyně věděla či měla a mohla vědět o tom, že řetězec je zatížen podvodem na DPH. Tyto otázky žalovaný rozlišil.

73. Soud se dále zabýval tím, zda žalovaný dostatečně prokázal, že žalobkyně věděla, resp. vzhledem k dané situaci měla a mohla vědět, že obchodní operace jsou či budou stiženy podvodem.

74. Jak bylo výše uvedeno, odmítnout nárok na odpočet DPH, i když byla transakce zasažena daňovým podvodem, lze pouze tehdy, prokáže-li správce daně, že daňový subjekt o tom, že se účastní podvodného plnění, věděl, či vědět mohl a měl. I zde tedy leží důkazní břemeno na správci daně. Pokud správce daně prokáže, že existují objektivní okolnosti, na jejichž základě si měl být daňový subjekt vědom své účasti na daňovém podvodu, je na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu. Tyto okolnosti již musí správci daně tvrdit a prokazovat daňový subjekt.

75. Dle názoru soudu je na místě odlišit období do června 2014, tj. nárok na odpočet uplatněný na základě faktur přijatých od A. a R., a období od července 2014 (tj. nárok na odpočet na základě přijatých faktur od B. C.).

76. Pokud jde o obchody s A. a R. a objektivní okolnosti, na jejichž základě si měla být žalobkyně vědoma své účasti na daňovém podvodu, žalovaný a správce daně považovali za

podstatné, že žalobkyně historicky do června 2012 nakupovala čpavek polského výrobce od slovenského plátce B. S. a vykazovala pořízení zboží od tohoto plátce v rámci třístranného obchodu (a byla tedy povinna přiznat daň na základě daňového dokladu vystaveného B. S. stejně jako při pořízení zboží z jiného členského státu). Následně žalobkyně pouze na základě pokynu Ing. J. I. z B. S. přistoupila na to, že nákup byl fakturačně realizován přes české plátce, kteří nebyli na trhu se čpavkem známi, s nimiž žalobkyně ve věci nákupu čpavku nejednala a nadále poptávala ve věci nákupu čpavku slovenského plátce B. S., který jí garantoval cenu. Objednávky byly zasílány B. S., která je potvrdila a opatřila textem, že fakturace bude probíhat mezi A. (do března 2014), resp. R. (druhé čtvrtletí 2014) jako dodavatelem a žalobkyní jako odběratelem, byť na objednávce byla uvedena jako dodavatel B. S.. Zaměstnanci žalobkyně ve věci nákupu čpavku nejednali s jednatelem A. A. Š., resp. A. G., jednatelem R.. Správci daně nebylo předloženo žádné smluvní ujednání mezi žalobkyní a A. (resp. R.) jakožto přímými dodavateli čpavku. Čpavek byl přepravován z polského závodu G. A. přímo do závodu žalobkyně, což je patrné z přepravních dokladů, přičemž dopravu zajišťovala B. S.. Ve vztahu k A. správce daně a žalovaný poukázali též na to, že nezveřejnila číslo bankovního účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH a že úhrady probíhaly ze zveřejněných účtů žalobkyně na nezveřejněný účet této společnosti.

77. Soud souhlasí s žalovaným, že výše uvedené okolnosti svědčí o nestandardnosti posuzovaných obchodních případů. Současně jde o okolnosti, které existovaly v době, kdy byly předmětné obchodní transakce realizovány, jichž si žalobkyně musela být vědoma, nikoli o okolnosti vzniklé až následně, které by nebylo možné považovat za relevantní pro posouzení subjektivní stránky, resp. okolnosti, které by se staly nestandardními teprve ve spojení s následnými zjištěními správce daně. Z tohoto důvodu soud nepovažuje v dané věci za přiléhavý odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, na který žalobkyně poukazuje.

78. Tyto okolnosti byly dostatečně prokázány. V řízení bylo prokázáno, že žalobkyně původně nakupovala čpavek polského výrobce G. A. z jiného členského státu od B. S. formou třístranného obchodu, v jehož rámci byla povinna přiznat daň, přičemž poslední přímá fakturace mezi těmito plátci proběhla 21. 6. 2012 (k tomu správce daně odkázal na fakturu vystavenou č. 2012027 a dodací list k ní, které žalobkyně předložila při zahájení daňové kontroly, přičemž skutečnost, že žalobkyně v předchozím období cca od roku 2011 či 2012 nakupovala čpavek od B. S. vyplývá též z výslechu svědka Bc. J. Z. a Ing. M. B.). Současně bylo žalobkyní předloženými cenovými poptávkami adresovanými B. S., cenovými nabídkami od B. S., objednávkami adresovanými B. S., přijatými fakturami a výslechem svědka Bc. J. Z. a Ing. M. B. prokázáno, že žalobkyně akceptovala zapojení dalšího článku, českého plátce, toliko na základě pokynu Ing. J. I. z B. S. a až do června 2014 nadále „jednala ve věcech nákupu čpavku“ (sjednávala veškeré podmínky dodávek) s B. S., které žalobkyně adresovala cenové poptávky na požadované množství čpavku, na něž Ing. J. I. jménem B. S. reagoval cenovými nabídkami, na jejichž základě žalobkyně poté u B. S. objednávala čpavek. Svědek Bc. J. Z., vedoucí zásobování a logistiky u žalobkyně, který zajišťoval dodávky surovin, vypověděl, že od roku 2011 do poloviny roku 2014 objednávala žalobkyně čpavek vždy od B. S.. Pokud jde o zapojení dalšího článku řetězce (A., R.), vypověděl, že změna ve fakturaci byla volbou B. S., která na potvrzení objednávky sdělila, že plnění a fakturaci uskuteční uvedená společnost, žalobkyně dále dojednávala obchody s J. I. z B. S. a objednávkový formulář posílali B. S., i když fakturačně byly dodavatelem A. a R.. Těmto společnostem objednávkový formulář nikdy neposílali.

To potvrdil ve své výpovědi též svědek Ing. M. B., který k důvodu ukončení třístranného obchodu s B. S. k 1. 7. 2012 uvedl, že ke změně měla důvod B. S.. Žalobkyně objednávala čpavek od B. S. a ta (ústně a písemně na objednávkách) sdělila, že za toto období za ni bude plnit ta a ta společnost. Z uvedených podkladů je zřejmé, že žalobkyně akceptovala změnu ve způsobu obchodování spočívající v zařazení dalšího článku – nově vzniklých českých plátců (A. vzniklé dne 11. 4. 2012 a R. vzniklé 20. 2. 2014) do obchodního řetězce toliko na základě sdělení B. S. s tím, že šlo o volbu B. S., přičemž nadále sjednávala nákup čpavku (množství, cenu a dodací podmínky) s B. S.. Soud doplňuje, že i z e-mailové komunikace předložené žalobkyní, která je součástí správního spisu, je patrné, že žalobkyně jednala s B. S. (a nikoli s českým článkem řetězce) též ohledně dodání objednaného čpavku (viz emailová komunikace z listopadu 2013 mezi Bc. J. Z. a L. P. ohledně zrušení expedice). V kontextu popsaného skutkového stavu, který je patrný ze zprávy o daňové kontrole, ve které byl popsán způsob poptávání a objednávek čpavku, jakož i podstatný obsah výslechu svědka Bc. J. Z. a Ing. M. B., lze akceptovat závěr žalovaného a správce daně, pokud uvádí, že žalobkyně „nejednala ve věci nákupu čpavku“ s českými společnostmi, resp. jejich jednateli, jestliže bylo prokázáno, že jednání (vzájemná komunikace ohledně množství, ceny, dodacích podmínek a dodávek) probíhala do června 2014 výlučně s B. S.. Z výpovědi Bc. J. Z., který podrobně popsal postup při nákupu čpavku, i žalobkyní předložených listin vyplývá, že zajištění nákupu čpavku pro žalobkyni měl na starosti on (což potvrdil i Ing. M. B., podle něhož se vedení vyjadřovalo pouze k ceně, nikoli k objednávkám, přičemž Bc. J. Z. psal veškeré předložené poptávky a objednávky). Bc. J. Z. obchody s českými společnostmi A. a R. nikdy nesjednával, naopak čpavek až do června 2014 vždy poptával a objednával u B. S., a to zcela vědomě a záměrně. V tomto ohledu svědek Z. jasně vypověděl, že i po datu 1. 7. 2012 vždy jednal s B. S. (v březnu 2013 a prosinci 2013 proběhly osobní schůzky s Ing. J. I. za B. S. ohledně dodávek a platebních podmínek), nadále objednával čpavek u B. S. a obchody dojednávali s Ing. J. I. z B. S.. Z výslechu Bc. J. Z. a Ing. M. B. je zřejmé, že žalobkyně poté toliko konkludentně akceptovala volbu B. S. (přijala zboží a následně uhradila částku fakturovanou těmito společnostmi na jejich účet), aniž by s těmito společnostmi ohledně jednotlivých obchodů jakkoli přímo komunikovala (o množství, ceně, dodacích podmínkách či expedici). Pokud žalobkyně poukazuje na to, že objednávky byly opatřeny razítkem českých společností a podpisem, správce daně tuto skutečnost ve zprávě o daňové kontrole uvedl. Skutečnost, že objednávku adresovanou B. S. následně opatřenou razítkem uvedených společností a podpisem by bylo možné z hlediska soukromého práva považovat za nabídku adresovanou žalobkyni, kterou žalobkyně konkludentně akceptovala přijetím plnění, nic nemění na tom, že žalobkyně dojednávala veškeré dodávky čpavku až do června 2014 vždy přímo s B. S., která pak pouze oznámila, prostřednictvím jaké společnosti bude zboží dodáno a fakturováno. I po tomto sdělení další jednání související s dodávkami čpavku probíhala s B. S..

79. Pokud žalobkyně v žalobě poukazuje na to, že se uskutečnila osobní schůzka s jednatelem A. v době, kdy spolupráce končila, na které žalobkyni A. Š. oznámil důvod ukončení působení v České republice, neoznačila důkazy k prokázání tohoto svého tvrzení. Žalobkyně ani nespecifikovala, kdy se jednání konalo a kdo se měl za žalobkyni schůzky účastnit. Zejména je však třeba konstatovat, že tvrzené osobní setkání na konci spolupráce nezpochybňuje zjištění, že veškeré nákupy čpavku byly dojednávány přímo s členem statutárního orgánu B. S., a nikoli s českou společností A. a jejím jednatelem. To je přitom v kontextu žalovaným popsaných skutečností míněno tím, že žalobkyně s touto společností, resp. A. Š., nejednala *„ve věci nákupu čpavku“*, což potvrzují výslechy svědků

Z. a B., na které žalovaný poukázal. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že by nebylo možné takový závěr učinit na základě výslechu dvou uvedených svědků, které plně korespondují s listinami předloženými žalobkyní. Nelze přehlédnout, že to byl právě (a dle předložených listin a výpovědí výlučně) Bc. J. Z., vedoucí zásobování a logistiky, kdo za žalobkyni poptával čpavek u dodavatelů, dojednával podmínky a následně (poté, kdy vedení projednalo ceny) jej objednával a řešil i jednotlivé dodávky (expedici). To potvrzuje žalobkyně v žalobě, když uvádí, že nákup a objednávky čpavku měl u žalobkyně na starosti stále stejný zaměstnanec. Ten jednoznačně uvedl, že v tomto období (po datu 1. 7. 2012) nadále vždy jednal s B. S. a čpavek objednával od B. S.. Uvedl, že A. byla volbou J. I. a *„my jsme nadále obchody dojednávali s panem* I. *z B. S.“*. Rovněž svědek Ing. B. potvrdil, že zařazení konkrétního dalšího článku bylo volbou B. S., která žalobkyni oznámila, že dodávky v konkrétním období zajistí jí určená společnost, přičemž *„D. poptávala jen* B. S.“. K dotazu správce daně, zda někdy *jednali* (tedy nikoli pouze osobně svědek B.) s osobami oprávněnými jednat za takto oznámené dodavatele, který nebyl nikterak nevhodně formulován, vypověděl, že on nikoli, není mu to známo, jde o otázku spíše na odbor zásobování a logistiky. I v tomto kontextu bylo zcela na místě vycházet z výpovědi Bc. J. Z.. Uvedený závěr žalobkyně relevantně nevyvrací ani poukazem na to, že měla cca 250 zaměstnanců, jestliže netvrdila a nedoložila, kdo konkrétně a o čem měl ve věci nákupu čpavku s jednatelem A. a R. jednat. Výše uvedené platí i ve vztahu k A. G.. Pokud jde o osobní návštěvu, žalobkyně nespecifikovala, co bylo předmětem setkání ani kdo se jej měl za žalobkyni zúčastnit. K argumentaci žalobkyně, že je běžné využívat prostředky komunikace na dálku, soud uvádí, že žalovaný a správce daně primárně nevytýkali žalobkyni, že její zaměstnanci nejednali s jednateli A. a R. osobně, ale že s nimi nejednali (ani prostředky komunikace na dálku) ve věci nákupu čpavku, což potvrdil zejména Bc. J. Z., který popsal, že žalobkyně sjednávala obchody s B. S. a ve věci nákupu čpavku jednal vždy s touto společností i po 1. 7. 2012. Žalobkyně zdůrazňuje, že je běžné uzavírat smlouvy potvrzením elektronické objednávky, avšak k tomu v daném případě nedocházelo, neboť objednávky nebyly zasílány společnosti A. a R..

80. Pokud žalobkyně k akceptaci změny dodavatelského řetězce uvádí, že neměla možnost čpavek narychlo obstarat v požadovaném množství jinde, je třeba konstatovat, že toto své tvrzení nikterak nedokládá. Z výpovědí svědků přitom vyplývá, že žalobkyně konala pravidelná výběrová řízení, přičemž G. A. byl pouze jedním z výrobců. Žalobkyně též netvrdila a nedoložila, že by B. S. nesouhlasila se zachováním třístranného obchodu, pokud by žalobkyně vyjádřila nesouhlas se zapojením dalšího článku. Žalobkyně nový obchodní model naopak dále dlouhodobě akceptovala. Pokud žalobkyně zdůrazňuje, že čpavek v požadovaném množství není snadné zajistit, a poukazuje na omezené skladovací možnosti a hrozbu škody v řádech milionů korun denně v případě zastavení výroby z důvodu jeho nedodání (ani tato tvrzení nebyla doložena), tyto okolnosti naopak posilují závěr o neobvyklé pasivitě žalobkyně při akceptaci konkrétního dodavatele určeného společností B. S.. Právě s ohledem na význam čpavku pro výrobu lze očekávat, že běžně opatrný obchodník bude věnovat zajištění dodávek a osobě dodavatele (smluvního partnera, který by odpovídal za škodu v případě řádného nedodání) zvýšenou pozornost, byť podíl těchto dodávek na celkových obchodech nebyl velký (nelze přitom pominout, že v absolutních číslech šlo o dosti vysoké částky). Uvádí-li žalobkyně, že jí Ing. J. I. osobně garantoval plynulost a řádnost dodávek, není zřejmé, co tím míní. Žalobkyně v tomto ohledu netvrdila a nedoložila existenci konkrétních právně relevantních ujednání, na jejichž základě by Ing. I. nebo B. S. např. odpovídali žalobkyni za případné škody

způsobené novými společnostmi. Splatnost ceny, které se žalobkyně dovolává, by ji v případě prodlení s dodáním čpavku nikterak nechránila před vznikem škody. Soud poznamenává, že ručitelské prohlášení vyžadovalo písemnou formu dle českého i slovenského práva, přičemž v době zahájení posuzovaného způsobu obchodování ani české právo neznalo institut zakotvený v § 1769 občanského zákoníku s účinností od 1. 1. 2014. Rovněž není zřejmé, co žalobkyně rozumí tím, že po materiální stránce šlo o stále stejného distributora. Jestliže bylo zapojení českých dodavatelů do obchodního řetězce pouze formální, svědčí to o nestandardnosti obchodních transakcí. Pokud žalobkyně tvrdí, že přinejmenším konkludentně došlo ke vzniku smluvního vztahu s českými společnostmi, pak z hlediska případných odpovědnostních vztahů je osoba smluvního partnera zásadní. Lhostejnost žalobkyně ve vztahu k tomu, kdo tímto partnerem konkrétně bude, nelze v případě klíčové suroviny považovat za jednání rozumné a obvyklé. Uvádí-li žalobkyně, že šlo o společnosti „Ing. J. I.“, společnosti A. a R. nebyly dle veřejně dostupných údajů ve slovenském a českém obchodním rejstříku ovládány B. S. ani Ing. J. I. nebo s nimi propojeny. Nešlo tedy o dceřinou nebo sesterskou společnost založenou zahraniční osobou za účelem realizování obchodů na území jiného státu, což by bylo možné považovat za běžnou praxi, na kterou žalobkyně poukazuje, nicméně i v takovém případě lze očekávat, že změna bude předem obchodním partnerům oznámena a následné obchodní jednání bude probíhat jménem nové společnosti. V daném případě tedy ani za novými společnostmi nestály zavedené společnosti s historií.

81. Skutečnost, že A. a R. byly nově vzniklé společnosti (a tedy bez obchodní historie a nezavedené na trhu se čpavkem), vyplývá z obchodního rejstříku. To žalobkyně ostatně nikterak nezpochybňuje, pouze uvádí, že každá společnost musí někdy vzniknout a pro žalobkyni nebylo významné, že nešlo o zavedené společnosti na trhu se čpavkem, neboť neměla zájem o čpavek od nového dodavatele, ale chtěla dále odebírat čpavek od G. A.. Soud souhlasí s žalovaným, že ve spojení s výše popsanými okolnostmi je na místě k tomu přihlédnout, neboť u nově vzniklé společnosti (bez renomé, bez možnosti nahlédnout do zveřejněných účetních závěrek, nepropojenou s jinou na trhu zavedenou společností) je na místě vyšší míra obezřetnosti, zejména jde-li o dodávky klíčové suroviny pro výrobu. Nelze přitom přehlédnout, že v době, kdy žalobkyně akceptovala zapojení R., si již mohla ověřit, že předchozí dodavatel určený B. S., společnost A., nesplnila svou povinnost a neuložila do sbírky listin účetní závěrku. Pokud žalobkyně uvádí, že jednatel A. jí sdělil, že se stěhuje zpět na Slovensko, a proto končí spolupráci (což žalobkyně nedoložila), nelze přehlédnout, že bydliště měl v obchodním rejstříku zapsané vždy na adrese na Slovensku, přičemž osobní důvody na straně společníka a jednatele nevysvětlují ukončení činnosti společnosti v České republice.

82. Skutečnost, že čpavek byl přepravován z polského závodu G. A. přímo do závodu žalobkyně, je patrná z přepravních dokladů a žalobkyně to nezpochybňuje. Tato skutečnost jistě sama o sobě nemůže svědčit o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Tuto skutečnost je však třeba vnímat v kontextu dalších okolností, které žalovaný identifikoval, kdy došlo k podstatné změně původního obchodního modelu (dodávek od distributora pro Českou republiku formou třístranného obchodu) vložením nových článků, jimž měl být čpavek přeprodáván v rámci jediné přepravy, přičemž žalobkyně dál dojednávala veškeré obchody se slovenskou B. S., která jediná dle jejího tvrzení mohla od polského výrobce G. A. čpavek pro žalobkyni objednat a která zajišťovala dopravu až k žalobkyni. Za dané situace postrádá řetězení dodávek jasné opodstatnění, přičemž žalobkyně konkrétní přesvědčivé vysvětlení změny obchodního modelu nepožadovala a

pasivně akceptovala určení nových článků v řetězci, čímž ztratila kontrolu nad podobou řetězce i odvodem daně, kterou do té doby měla. Zcela vágní sdělení o tom, že k zapojení dalšího článku dochází z logistických důvodů (čpavek na základě požadavku žalobkyně objednávala u výrobce B. S. a zajišťovala dopravu od výrobce přímo do závodu žalobkyně) přesvědčivé konkrétní vysvětlení neposkytuje, přičemž v případě zapojení A. a R. se zde logické opodstatnění změny obchodního modelu nenabízí. Zapojení článků, které v obchodním řetězci nevykonávají faktickou činnost, ovšem je na jejich bedrech zúřadovat DPH při dovozu do České republiky, je přitom typické právě pro daňové podvody.

83. Za zásadní okolnost svědčící o nestandardnosti posuzovaných transakcí soud považuje změnu obchodního modelu, ke které došlo v roce 2012, kdy čpavek byl původně nakupován v řetězci G. A. – B. S. – žalobkyně v rámci třístranného obchodu, v němž žalobkyně měla kontrolu nad daňovými aspekty transakce, a z hlediska nároku na odpočet se tedy nacházela ve výhodné pozici. Změnu obchodního modelu spojenou se ztrátou kontroly nad placením DPH při pořízení zboží z jiného členského státu nelze považovat za bezvýznamný krok. Žalobkyně se jistě měla zajímat o to, jaké konkrétní důvody k tomu vedou, neboť tím byla vmanévrována do křehké pozice z hlediska případného odepření nároku na odpočet. Toho si mohla být žalobkyně, která je obchodní společnost běžně obchodující v rámci Evropské unie, jak sama uvádí, vědoma již v roce 2013, neboť judikatura k podvodům na DPH již byla početná. Tím spíše se měla zajímat v situaci, kdy přidané články byly nově vzniklé společnosti nezávislé na slovenském dodavateli, s nímž nebyly právně ani personálně propojeny, což žalobkyně musela zjistit při prověřování společností v obchodním rejstříku. Žalobkyně, aniž by cokoli zjišťovala či ověřovala, zcela pasivně přistoupila na to, že B. S. vložila další dodavatelský článek do obchodního řetězce, čímž ztratila výhodu daňové kontroly nad transakcí, neboť transakce pro ni přestala být pořízením zboží z jiného členského státu v rámci třístranného obchodu a stala se tuzemským zdanitelným plněním. Žalobkyně, která byla dle vlastního tvrzení závislá na pravidelných včasných dodávkách čpavku a v případě prodlení jí hrozily škody ve výši mnoha milionů korun, bez jakékoli záruky či zajištění, bez jasného sjednání smluvních podmínek (mj. ohledně určení doby dodání) a důsledků jejich porušení a bez předchozího obchodního jednání se zástupcem A. akceptovala změnu smluvního partnera a začala realizovat obchody v hodnotě mnoha milionů korun s nově založenými společnostmi, o nichž nic nevěděla a které ani nebyly právně ani personálně propojeny s B. S., byť jinak pokračovala v dosavadním obchodním modelu, jako by k žádné změně nedošlo, a nadále zboží objednávala u B. S., s nově vloženými články řetězce ohledně obchodů nekomunikovala a pouze od nich přijímala faktury a proplácela je na jejich účty. Takový postup nelze považovat za standardní model jednání. Žalobkyně si za této situace měla vyžádat podrobné zdůvodnění, aby se mohla přesvědčit, že vše bude v pořádku nejen z hlediska obchodního, ale též daňového. Žalobkyně měla zjišťovat, jak jí dosavadní slovenský dodavatel, jenž měl nadále dodávky organizovat, zajistí spolehlivost dodávek od nových mezičlánků, s nimiž není spojen, a měla se ptát, jaké důsledky pro ni bude mít změna obchodního modelu a jaký prospěch ze zapojení nových společností jednotlivé články mají, jestliže se cena dodávek nezvýší o jejich marži. Žalobkyni lze tedy vytýkat, že za situace, které byla vystavena, se aktivně nezajímala a nepátrala po důvodech této změny. Důvody změny obchodního modelu v průběhu daňového a soudního řízení neosvětlila nejen žalobkyně, ale ani svědci, kteří byli slyšeni. Zcela vágní vysvětlení, že šlo o logistické či finanční důvody, nelze považovat za dostatečné. Pokud by se žalobkyně zajímala, co jsou skutečné důvody změny obchodního modelu a co pro ni bude změna znamenat a jaké pro

ni bude mít benefity, zjistila by, že lze o přínosu českých společností pochybovat a že jediný vysvětlitelný důvod spočívá v tom, že pravděpodobně může dojit k páchání daňového podvodu. Žalobkyně se za této situace nemůže dovolávat své pasivity. Byť nebylo provedeným dokazováním zjištěno, že žalobkyně o zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH věděla, lze na základě výše uvedených skutečností učinit závěr, že o něm vědět měla a mohla, což v souladu s citovanou judikaturou postačí pro odepření nároku na odpočet.

84. V případě společnosti A. lze přihlédnout i k tomu, že žalobkyně (ač tvrdí, že kontrolovala zveřejněné účty) zasílala platby na nezveřejněný účet této společnosti (na účet u Č. B., a.s., č. X, jak plyne z předložených faktur a výpisů z účtu, přičemž tuto skutečnost žalobkyně nezpochybňuje). Tuto okolnost je nicméně třeba upřesnit, neboť nelze přehlédnout, že § 96 zákona o DPH upravuje povinnost v přihlášce k registraci uvést čísla účtů u poskytovatelů platebních služeb a oprávnění určit čísla účtů ke zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup až s účinností od 1. 1. 2013, přičemž podle přechodného ustanovení čl. II bodu 9 část I. zákona č. 502/2012 Sb. byla osoba povinná k dani, která byla ke dni předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto zákona plátcem, povinna oznámit správci daně údaje uvedené v § 96 do 2 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že pokud tuto povinnost nesplní, má se za to, že určila ke zveřejnění všechny účty, které správce daně vede na základě její registrační povinnosti. Dle veřejně dostupných údajů na webových stránkách finanční správy byla webová služba registr plátců DPH umožňující on-line zjišťování registrovaných bankovních účtů plátců zprovozněna dne 1. 4. 2013, přičemž dle údajů v registru plátců DPH měla A. od 28. 5. 2013 do 16. 9. 2015 zveřejněn účet č. X (z pohledu třetích osob není významné, zda ke zveřejnění došlo na základě oznámení plátce). Vzhledem ke změně právní úpravy tak lze tuto okolnost považovat za relevantní až ve vztahu k dodávkám od druhého čtvrtletí roku 2013.

85. Ve vztahu k virtuálním sídlům společností A. a R. soud souhlasí s žalobkyní, že větší počet společností sídlících na dané adrese dle portálu www.mapy.cz (nadto bez zakotvení v čase) sám o sobě jednoznačně neprokazuje, že společnosti měly virtuální sídlo v době, kdy byly realizovány předmětné transakce, zejména v případě, kdy jde o adresy velkých kancelářských budov (např. Na X, tedy paláce Y., kterou měla A. zapsánu od 18. 7. 2012). Pokud však žalobkyně poukazuje na sídlo společnosti A. na adrese X, jde o sídlo zapsané pouze do 18. 7. 2012, přičemž z obchodního rejstříku včetně sbírky listin, která je součástí obchodního rejstříku dle § 27 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013, konkrétně smlouvy o převodu obchodního podílu na A. Š., je zřejmé, že šlo pouze o adresu sídla zakladatele, společnosti R. F. B. a.s., která se změnila současně se zápisem nového jednatele a společníka A. Š. dne 18. 7. 2012, a proto nelze žalovanému vytýkat, pokud tuto adresu v napadeném rozhodnutí nezohlednil. Ve vztahu k sídlu společnosti R. lze nicméně přihlédnout též k výpovědi svědka G., který uvedl, že v České republice byl dle potřeby, R. neměla žádné zaměstnance a nevěděl, kde měla společnost sídlo, ani zda měla nějaké kancelářské prostory. K této okolnosti je ovšem na místě přihlédnout z hlediska objektivní existence podvodu. Žalobkyně sama uvádí, že v sídle společností nebyla. Zda si počínala dostatečně obezřetně, jestliže si sídla společností neověřila, je pak otázkou posouzení přijatých opatření. Soud dodává, že pokud žalobkyně poukazuje na to, že je běžné obchody sjednávat prostředky komunikaci na dálku, žalobkyně s těmito společnostmi nákupy čpavku prostředky komunikace na dálku nesjednávala, jak vyplývá z výslechu svědka Z..

86. V dané věci soud nicméně považuje za podstatné, že z provedeného dokazování (zejména výslechu svědků Z. a B.) vyplývá, že žalobkyně pasivně přistoupila na změnu obchodního modelu a akceptovala určení dodavatele společností B. S. (čímž ztratila dosavadní kontrolu nad odvodem DPH), ačkoli nadále fakticky obchody dojednávala s B. S..

87. Pokud žalobkyně zpochybňuje relevanci okolností uvedených žalovaným v bodě 73 napadeného rozhodnutí I a 60 napadeného rozhodnutí II pro posouzení vědomosti o podvodu, v nichž žalovaný poukázal na to, že v řetězci se vyskytují nekontaktní články, které nespolupracují se správcem daně a mají virtuální sídla, v orgánech některých společností figurují osoby cizí státní příslušnosti a u zapojených subjektů došlo následně po ukončení obchodů k přidělení statusu nespolehlivého plátce, zrušení registrace či společnosti, je třeba konstatovat, že byť jsou nevhodně zmíněny v části věnované tzv. vědomostnímu testu, jde o okolnosti podporující závěr o objektivní existenci podvodného řetězce, nikoli však o vědomosti žalobkyně, a nelze je tedy klást k tíži žalobkyně z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání. To ve vztahu k následnému označení za nespolehlivé plátce a zrušení registrace k DPH či společnosti žalovaný výslovně uvádí, přičemž užití slova *další* značí, že tak je třeba vnímat i okolnosti předtím v tomto odstavci vypočtené.

88. Ve vztahu k osobám cizích státních příslušníků v orgánech společností je třeba souhlasit s žalobkyní v tom, že tato okolnost sama nemůže být významná, nicméně v daném případě šlo o osoby, které dle obchodního rejstříku neměly bydliště v České republice, což nelze u společností, které zde fakticky realizují obchodní činnost, považovat za obvyklé (nejde-li o velké nadnárodní společnosti, u nichž běžnou obchodní činnost vykonávají zaměstnanci).

89. K nezveřejnění účetních závěrek ve sbírce listin soud obecně uvádí, že ačkoli samo o sobě jistě nevypovídá o zapojení v podvodném obchodu a neplnění této povinnosti bylo jevem dosti rozšířeným, jisté pochybnosti o obchodním partnerovi a jeho kredibilitě vyvolává. V daném případě je však třeba souhlasit s žalobkyní, že v době zapojení A. a R. do obchodů šlo o nové společnosti, které neměly dosud povinnost účetní závěrku zveřejnit, a v zásadě tak nejde o okolnost, jež by mohla svědčit (byť ve spojení s dalšími) o tom, že žalobkyně věděla či mohla vědět o zatížení obchodního řetězce daňovým podvodem. Společnosti A. v průběhu obchodování tato povinnost vznikla do 30 dnů od schválení účetní závěrky jediným společníkem (což bylo v souladu s tehdejší judikaturou možno očekávat do 6 měsíců od skončení účetního období, aby na jejím základě mohl být rozdělován zisk), nejpozději pak do konce následujícího účetního období dle § 21a odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění do 31. 12. 2015. Lze tak pouze konstatovat, že žalobkyně si mohla být ve chvíli, kdy akceptovala nového dodavatele určeného společností B. S., vědoma, že předchozí společnost končí svou činnost v České republice, aniž tuto svou zákonnou povinnost splnila. Soud též dává za pravdu žalobkyni, že v řízení nebylo prokázáno, že společnosti A. a R. neměly internetové stránky v době, kdy byly realizovány obchodní transakce. Současně nejde o okolnost, která by jakkoli nasvědčovala jejich zapojení do podvodného řetězce.

90. Soud se též ztotožňuje s žalobkyní, že změnu v obchodování po zahájení daňového řízení (po doručení výzvy k odstranění pochybností) nelze považovat za relevantní z hlediska posouzení subjektivní stránky, neboť bez ohledu na to, zda si žalobkyně byla či měla a mohla být vědoma své účasti v řetězci zatíženém podvodem, šlo o logickou reakci na výzvu správce daně.

91. K argumentaci žalobkyně, že nelze činit závěr o její vědomosti o podvodu na DPH z toho, že neaplikovala § 109a zákona o DPH již od června 2012, kdy došlo k zapojení českých plátců, soud uvádí, že žalovaný ji nehodnotil jako skutečnost svědčící o tom, že žalobkyně mohla vědět o podvodu na DPH, ale jako možné opatření, jímž by žalobkyně prokázala, že učinila vše proto, aby případnému daňovému úniku zabránila. Jelikož tak neučinila (a nepřijala ani jiná adekvátní opatření), dospěl k závěru, že bylo na místě a v souladu s judikaturou SDEU a NSS nárok na odpočet odmítnout. Soud souhlasí s žalovaným, že aplikaci § 109a zákona o DPH by bylo možné považovat za opatření k zabránění účasti na podvodu, i když by mu v daném kontextu nezabránilo.

92. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že nelze považovat za nestandardní, že dodaný čpavek nepřebíral nikdo za společnost A. a R., pak tuto skutečnost žalovaný v rámci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o zapojení do řetězce zatíženého podvodem na DPH neuvedl. Žalovaný pouze v části věnované existenci podvodu poukázal na to, že potvrzení převzetí zboží ve sjednaném místě určení stvrzené podpisem za S. a R. připojené k fakturám je v rozporu s provedeným dokazováním a konstatoval, že nedocházelo k tomu, že by si zástupci S. či A. zboží převzali, předali k následnému prodeji nebo se zbožím jakkoli nakládali. Ve spojení s dalšími skutečnostmi tyto okolnosti potvrzují, že šlo o umělé vložení článků do obchodního řetězce, které postrádalo logické opodstatnění (čpavek, který byl přepravován z výrobního závodu přímo k žalobkyni a jehož přepravu zajišťovala B. S., společnost B. S. fakturovala společnosti S., která byla osobou jediného společníka a jednatele propojena s A., za vyšší cenu, než za kterou byl fakturován společností A. žalobkyni, obdobně pak B. S. fakturovala čpavek společnosti R. za vyšší cenu, než za kterou jej R. dodávala žalobkyni). Pro danou věc je významné, že čpavek byl přepravován z výrobního závodu přímo k žalobkyni, což bylo žalobkyni známo, neboť tato skutečnost podporuje pochybnosti o smysluplnosti obchodního řetězce (jiná situace by byla, pokud by například s ohledem na omezené skladovací možnosti žalobkyně byl čpavek dodáván jiné české společnosti do skladu v České republice, z něhož by byl dle aktuální potřeby dodáván žalobkyni).

93. Ačkoli soud souhlasí s žalobkyní, že některé okolnosti, které žalovaný uváděl, závěr o tom, že žalobkyně věděla či měla a mohla vědět o tom, že obchodní transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, nepodporují, žalovaný identifikoval dostatek okolností, které svědčí o tom, že podstatná změna ve způsobu nákupu čpavku a následné obchodní transakce byly nestandardní, a ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o účasti na řetězci zatíženém podvodem přinejmenším vědět měla a mohla. V tomto směru je na místě korigovat závěr, že žalobkyně o zapojení do takového řetězce věděla.

94. Na tomto závěru nic nemění okolnost, že žalobkyně čpavek nakupovala za srovnatelnou cenu a shodných dodacích podmínek jako předtím od B. S., resp. jako od jiných dodavatelů. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že je běžné nakupovat čpavek od distributora, který zajistí přepravu, pak tuto okolnost žalovaný nikterak nezpochybnil. Žalobkyni není kladeno k tíži, že nakupovala čpavek polského výrobce od distributora, ale skutečnost, že tento způsob nákupu čpavku (prostřednictvím B. S.) změnila a zcela pasivně bez logického přesvědčivého odůvodnění pouze na základě sdělení Ing. I. akceptovala vložení dalšího článku do obchodního řetězce (přijetím plnění poté, kdy B. S. na přijetí objednávky uvedla, že plnění a fakturaci provede jí určená společnost, jejímž razítkem a podpisem byla objednávka opatřena, a úhradou ceny dle faktury vystavené českým plátcem), a to nových společností bez obchodní historie, přičemž nákup čpavku dále vždy

dojednávala přímo s Ing. I. za B. S., nikoli s nově zapojenými českými plátci, které určovala B. S., a čpavek dále objednávala u B. S., která pro ni čpavek objednávala u polského výrobce a zajišťovala jeho dopravu od polského výrobce k žalobkyni.

95. Pokud žalobkyně namítala, že nevěděla o zapojení dalších subjektů v řetězci a k narušení neutrality DPH nedošlo u bezprostředně předcházejícího článku, pak soud uvádí, že společnost R., u které byla ušlá daň konstatována (přičemž tento závěr soud s ohledem na včas uplatněné žalobní body nepřezkoumává), byla bezprostředně předcházejícím článkem v době od dubna do června 2014. I v případě obchodního řetězce se zapojením společnosti A. lze konstatovat, že vzhledem k identifikovaným okolnostem měla a mohla vědět, že plnění je součástí daňového úniku, neboť obchodní transakce probíhaly za okolností neobvyklých, přičemž nahrazení nákupů formou třístranného obchodu, v němž žalobkyně přiznávala daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu, nelogickým začleněním českého plátce A. umožnila vytvořit prostor pro zapojení dalších článků, na které již neměla vliv, čehož si musela být vědoma. Byť žalobkyni nemusel být další zapojený článek (společnost S.) znám, byla zde objektivně řada indicií, které měly a mohly u žalobkyně vyvolat důvodnou obavu o zapojení do podvodného řetězce, a to již v době uskutečňování obchodů. Ačkoli k narušení daňové neutrality nedošlo přímo v rámci transakce s žalobkyní, nebyla narušena příčinná souvislost vedoucí k žalobkyni. Byla to ostatně právě žalobkyně, která svým „nezájmem“ umožnila, aby obchody byly realizovány přes nastrčené společnosti. Souvislost jednání žalobkyně s podvodem na DPH je dostatečná. Pokud žalobkyně namítá, že na ni žalovaný přenáší své povinnosti, pak je třeba konstatovat, že podstatné okolnosti, které svědčily o nestandardním způsobu obchodování, žalovaný neměl v průběhu obchodování na rozdíl od žalobkyně k dispozici. Pro danou věc je podstatné, že žalobkyně měla a mohla vědět o zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. S ohledem na tyto okolnosti bylo možné po žalobkyni rozumně požadovat, aby si oproti běžným transakcím (též s přihlédnutím k významu předmětné suroviny) počínala se zvýšenou mírou obezřetnosti, což netvrdila a neprokázala (viz dále). Za této situace byly podmínky pro odmítnutí nároku na odpočet splněny. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že správce daně měl využít prostředků vůči A., jestliže nezveřejnila žádné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH, sama žalobkyně poukazuje na to, že účet byl zveřejněn dne 28. 5. 2013. Přechodné ustanovení čl. II zákona č. 502/2012 Sb. stanovilo lhůtu dvou měsíců od účinnosti tohoto zákona (1. 1. 2013) pro splnění povinnosti oznámit údaje uvedené v § 96 zákona o DPH. V případě nesplnění se mělo za to, že určila ke zveřejnění všech účty, které správce daně vede na základě její registrační povinnosti. Není zřejmé, jakým postupem v souvislosti se zveřejněním účtu mohl správce daně dle žalobkyně zabránit obchodním transakcím zatíženým podvodem. To platí i o obchodních transakcích s R. (duben až červen 2014), která byla registrována k DPH od 14. 3. 2014. Soud na okraj dodává, že z obchodního rejstříku vyplývá, že S. byla zrušena usnesením Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2016 a zanikla výmazem z obchodního rejstříku dne 3. 10. 2017. Finanční úřad pro hlavní město Prahu přihlásil pohledávku ve výši 27 550 008,97 Kč, v likvidaci nebyl zjištěn majetek a likvidační zůstatek byl nula. Je tedy vyloučeno, že by se chybějící daň podařilo této společnosti vyměřit a vymoci. K námitce žalobkyně, že žalovaný mohl zabránit podvodům, případně mohla být škoda nižší, pokud by v roce 2012 nebo alespoň v roce 2014 vyzval k nápravě R., která dle napadeného rozhodnutí I podávala přiznání k DPH bez podpisu, a A., která nezveřejnila žádné číslo bankovního účtu, soud nad rámec

výše uvedeného dodává, že žalobkyně se nemůže vyvinit tím, že správce daně nezabránil podvodu na DPH, ale je povinna prokázat, že sama přijala všechna rozumná opatření.

96. Pokud má žalobkyně za to, že bylo třeba zohlednit povědomí o podvodech v roce 2012, není tato námitka důvodná. S ohledem na nestandardní změnu ve způsobu obchodování při přeshraničním dodání zboží nemůže ani případné nižší povědomí o daňových podvodech na DPH v roce 2012 vést k závěru, že žalobkyně, která se běžně účastnila přeshraničních obchodů v rámci EU, nemohla vědět o zapojení do podvodného řetězce. Otázka podvodů na DPH nebyla v roce 2011 neznámá a již existovala bohatá veřejně dostupná judikatura SDEU i českých soudů k daňovým podvodům (viz např. rozsudek SDEU ve věci *Kittel a Recolta Recycling* či rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, na který poukazuje žalobkyně). Nešlo tak o otázku, o které by obezřetně podnikající společnost běžně obchodující v rámci Evropské unie nemohla vědět.

97. K námitce žalobkyně, že nebylo prokázáno, že nebyla v dobré víře a že přijatá opatření byla nedostatečná, soud uvádí, že v tomto směru správce daně důkazní břemeno nenese. Správce daně unesl důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH. Bylo pak na žalobkyni, aby vylíčila takové okolnosti, které by svědčily o její dobré víře, resp. o tom, že v rámci svých obchodních aktivit přijala dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu a tyto okolnosti prokázala (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42 a v něm citovaná judikatura, či rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44). Tato námitka tedy není důvodná.

98. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že žalobkyně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, a ani v odvolacím řízení, nevylíčila takové skutečnosti, které by svědčily o její dobré víře, resp. o tom, že učinila veškerá opatření, která na ní bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do podvodného řetězce zabránila. Ověření dodavatele náhledem do obchodního rejstříku a živnostenského rejstříku ani bezhotovostní úhrady na účet dodavatele nelze v kontextu výše popsaných nestandardních okolností považovat za dostatečná opatření, jež by byla způsobilá zapojení do řetězce zatíženého podvodem na DPH jakkoli zabránit. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že platby prováděla bezhotovostně na účet dodavatelů, jde o běžnou praxi, zejména u částek v řádech milionů korun (resp. tomu odpovídajících částek v eurech), přičemž v případě fakturovaných částek mnohonásobně přesahujících limit stanovený v § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2014, byla povinna provést platby bezhotovostně. Platba těchto částek v hotovosti by nepochybně byla nestandardní, avšak její realizace běžným způsobem *a contrario* neznamená, že by na transakci bylo na místě hledět jako na obvyklou přes jiné nestandardní okolnosti, dovozovat dobrou víru žalobkyně nebo ji samu o sobě považovat za dostatečné opatření způsobilé zabránit účasti na podvodném řetězci. Ověření existence dodavatele a živnostenského oprávnění pro nic nevypovídající předmět podnikání uvedený v obchodním rejstříku (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona) a jeho kontrolu v registru plátců DPH lze považovat za dostatečné v běžných obchodních případech. Poukaz žalobkyně na postup Generálního finančního ředitelství ve zcela jiné věci soud shledává irelevantním. Jak správně poznamenal žalovaný, poukaz není případný, neboť Generální finanční ředitelství při nákupu mobilních telefonů vystupovalo v pozici koncového zákazníka, zboží nezakoupilo za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, a neuplatnilo tak na rozdíl od

žalobkyně nárok na odpočet daně (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 Afs 145/2019-62, či ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55).

99. Pokud žalobkyně dovolávajíc se rozsudků SDEU ve věcech *Stroj trans EOOD* a *LVK - 56 EOOD* namítá, že nebyla povinna provádět podrobnější prověřování dodavatelů než běžným náhledem do veřejných registrů, z uvedených rozsudků takový závěr pro danou věc dovodit nelze. Z těchto rozsudků SDEU pouze vyplývá, že pokud se s ohledem na daňový únik nebo nesrovnalosti, kterých se dopustil tento vystavitel nebo osoby, které se před ním účastnily plnění uplatňovaného za účelem vzniku nároku na odpočet, má za to, že toto plnění nebylo uskutečněno, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby příjemce faktury prováděl ověření, která mu nepřísluší, prokázáno, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku ve vztahu k dani z přidané hodnoty. V daném případě správce daně s ohledem na objektivní okolnosti prokázal, že žalobkyně měla vědět, že plnění jsou součástí podvodného řetězce. Vzhledem k nestandardním okolnostem obchodních transakcí nelze souhlasit s žalobkyní, že nebyla povinna provádět další prověřování svých dodavatelů nad rámec náhledu do veřejných registrů, které běžně provádí. Po žalobkyni není požadováno, aby prováděla opatření, která jí nepřísluší. Z judikatury SDEU, na kterou odkazuje i sama žalobkyně (viz zejména rozsudek *Mahagében a Dávid*), plyne, že to, jaké kroky je možné vyžadovat po daňovém subjektu, závisí na okolnostech každého případu, mj. právě s ohledem na existenci indicií svědčících o nesrovnalostech nebo potenciálním podvodu. Soud souhlasí s žalovaným, že vzhledem k nestandardním okolnostem zapojení dalšího článku bylo možné klást na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany žalobkyně vyšší požadavky. Žalobkyně nikterak nevysvětluje, jak by mohlo ověření společnosti v obchodním a živnostenském rejstříku zamezit riziku účasti na podvodném řetězci, resp. s ohledem na jaké v nich zjištěné okolnosti mohla být (přes shora popsané nestandardní okolnosti) v dobré víře, že obchodní řetězec nebude zatížen daňovým podvodem. Z obchodního rejstříku bylo naopak zřejmé, že jde o nové společnosti bez obchodní historie, za kterými nestály na trhu zavedené společnosti, ale působil v nich vždy jediný společník a jednatel, slovenský občan s bydlištěm na Slovensku, a nebylo zřejmé, co je důvodem jejich zapojení, jaký mají mít reálný konkrétní předmět podnikání, resp. jakou obchodní činnost mají v České republice vyvíjet, jak budou financovány jejich obchodní aktivity, resp. vstup na trh se čpavkem, kdy obchody s žalobkyní se měly pohybovat v milionech korun měsíčně se splatností ceny cca 30 dnů, což z pohledu nové společnosti představuje nepochybně významné částky. Jak zdůraznil žalovaný v napadených rozhodnutích, žalobkyně si po oznámení změny dodavatele nezjišťovala další podrobnosti ohledně této změny, což je patrné mj. z výpovědí svědků Z. a B.. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně ani po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a ani následně v odvolání netvrdila, že by se jí dostalo konkrétního přesvědčivého rozumného vysvětlení pro zapojení těchto českých plátců, byť, jak sama uvádí, materiálně odebírala čpavek stále od stejného distributora, resp. že by takové vysvětlení od B. S. žádala, a neoznačila důkazy k prokázání těchto svých tvrzení. Žalobkyně nepředestřela žádnou vlastní odlišnou skutkovou verzi, kterou by měl správce daně či žalovaný prověřit. Soud připomíná, že povinností správce daně není identifikace ani vymezení opatření, která daňový subjekt přijmout měl a mohl (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66). Poukazuje-li žalobkyně na délku obchodní spolupráce s Ing. J. I., právě podstatná změna v dosavadním způsobu nákupu postrádající racionální vysvětlení, na kterou poukázal žalovaný, měla žalobkyni vést ke zvýšené obezřetnosti. Postoj

žalobkyně k této změně však byl zcela pasivní. Sama uvádí, že přijala pouze běžná opatření, která činí vždy, neboť nepovažovala obchody za nestandardní. Byť lze souhlasit s poznámkou žalobkyně, že z obchodního rejstříku samo o sobě nelze zjistit virtuální sídlo a že A. a R. neměli společné jednatele, není tento dílčí nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí rozhodný pro posouzení věci.

100. Ačkoli se žalovaný mohl jistě k opatřením, která žalobkyně uvedla, vyjádřit podrobněji, napadené rozhodnutí není v této části nepřezkoumatelné, neboť žalovaný jednoznačně vyslovil názor, že přijatá opatření nemohla rozumně zabránit účasti na podvodu, a dostatečně vysvětlil, proč v kontextu dané věci neshledal, že by žalobkyně byla v dobré víře. Za situace, kdy žalobkyně nevysvětlila, jak měla jí přijatá opatření zamezit účasti v podvodném řetězci, a kdy se jednalo o opatření zcela minimální, lze odůvodnění žalovaného akceptovat. Žalovaný též jasně vysvětlil, že z hlediska posouzení dobré víry žalobkyně považoval za významné, že žalobkyně nezjišťovala žádné podrobnosti ohledně změny dodavatele, resp. nic takového v řízení před správcem daně a žalovaným netvrdila a neprokázala a neplyne to ani z obsahu spisu. Požadavek na zvýšenou obezřetnost při popsané změně způsobu obchodování nelze považovat za excesivní. Žalobkyně objednávala čpavek čtvrtletně, a to v zásadě od stabilního okruhu výrobců a dodavatelů. Sama uvádí, že na trhu se čpavkem působí omezené množství subjektů. Prověření nového obchodního partnera, nově vzniklé společnosti, která nebyla ani propojena s osobami na trhu zavedenými, a požadavek na přesvědčivé zdůvodnění změny obchodního modelu ze strany distributora, která jinak postrádala rozumné vysvětlení, v případě zcela klíčové suroviny pro výrobní činnost, u níž je nezbytná pravidelnost dodávek a při prodlení s dodáním hrozí rozsáhlá škoda, by těžko mohly představovat nepřiměřenou zátěž, která by žalobkyni znemožnila efektivní fungování. Nelze přehlédnout, že sama žalobkyně poukazuje na to, že čpavek v dostatečném množství není schopna zajistit ze dne na den a při řádném nedodání jí hrozí velké ekonomické ztráty. V této situaci soud souhlasí s žalovaným, že je přinejmenším krajně neobezřetné, pokud si žalobkyně předem nesjednala jasné smluvní podmínky s novými dodavateli, např. formou rámcové smlouvy či obchodních podmínek, včetně určení doby dodání jednotlivých plnění, resp. způsobu jejího určení, možnosti změny apod. a nevyřešila ani případné odpovědnostní vztahy. Soud nezpochybňuje, že je běžné uzavírat jednotlivé obchody na základě potvrzené objednávky. K tomu však v této věci nedocházelo, přičemž i v takovém případě obvykle k objednávkám přistupují obchodní podmínky či rámcové smlouvy, případně jasná ujednání o době plnění.

101. Žalobkyně poprvé v žalobě uvádí, že ji Ing. I. informoval, že plnění bude *z logistických důvodů* realizováno přes společnost A., *které dodá čpavek* B. S.. V průběhu daňového řízení (v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 12. 2016) uvedla, že měla informaci, že B. S. nadále čpavek nakupuje od G. A., a proto logicky předpokládala, že tento přímý odběratel je dodavatelem společnosti A., a k důvodům se nikterak nevyjádřila. Je nicméně třeba konstatovat, že takto vágní zdůvodnění, k němuž žalobkyně neoznačila důkazy a netvrdila, kdy a komu se jej mělo dostat, nelze považovat za přesvědčivé a dostatečné. Rovněž nikterak nevysvětluje určení konkrétního dodavatele, který nebyl s B. S. nikterak propojen, obchody s žalobkyní v České republice nedojednával a objednávky u polského výrobce i dopravu z Polska až k žalobkyni zajišťovala B. S..

102. Soud se dále zabýval posouzením subjektivní stránky ve vztahu k obchodním transakcím v době od července 2014 do března 2015, v nichž jako dodavatel figurovala česká společnost B. C..

103. Soud dospěl k závěru, že ve vztahu k této společnosti žalovaný prozatím neprokázal takové skutečnosti, na jejichž základě by bylo možné dovodit, že žalobkyně věděla nebo přinejmenším vědět měla a mohla, že plnění je součástí obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Soud vyšel z toho, že ve vztahu k předchozímu období nelze žalobkyni na základě provedeného dokazování a skutkových zjištění správce daně vyčítat, že o zapojení do řetězce, v němž dochází k podvodům, věděla, ale jen to, že o něm vědět měla a mohla. Soud souhlasí s žalobkyní, že personální propojení B. S. a B. C. není samo o sobě neobvyklou okolností, z níž by bylo možné dovozovat, že žalobkyně věděla či měla a mohla vědět o existenci podvodného řetězce. Není totiž zcela neobvyklé, že se otec snaží zapojit syna do své podnikatelské činnosti, resp. do činnosti jím ovládané společnosti. B. C. se též svou obchodní firmou hlásila k B. S.. Možným vysvětlením zapojení této společnosti tak mohla být i snaha převést obchodování v České republice na samostatnou společnost se zapojením syna. Ing. J. I. žalobkyni předem e-mailem informoval s odkazem na předchozí ústní jednání o tom, že obchody budou dále probíhat přes tuto českou společnost, přičemž novou kontaktní osobou se měl stát M. I., syn Ing. J. I. a jediný společník a jednatel B. C., a to vedle osob, které s žalobkyní jednaly dosud za B. S.. M. I. byl následně přítomen i při osobním jednání, které u žalobkyně proběhlo, což vyplývá z výpovědi svědka J. Z.. Poptávky byly shodně jako dříve adresovány společnosti „*B.*“ a Ing. J. I., (což ovšem mohlo být i jako osobě pověřené jednat též za B. C.), cenové nabídky byly následně zasílány žalobkyni osobami, které předtím jednaly za B. S., ze stejných e-mailových adres, nicméně bez uvedení, že jednají za B. S.. S ohledem na zřejmé personální propojení nelze ani e-mailovou komunikaci prostřednictvím týchž osob, které jednaly dříve za B. S., vnímat jako krajně nestandardní. Objednávky pak byly již výslovně adresovány společnosti B. C., přičemž svědek J. Z. potvrdil, že od července 2014 žalobkyně poptávala čpavek formou objednávkového formuláře u B. C. (v řízení nebylo zjišťováno, kým byly objednávky telefonicky potvrzeny). Nelze považovat za nestandardní, že čpavek byl žalobkyni fakturován společností, od které si jej žalobkyně objednala. Není zcela zřejmé, co žalovaný mínil tím, že žalobkyně obdržela faktury od B. C. na základě obdržených instrukcí od B. S.. Žalobkyně mohla předpokládat, že B. C. se má stát distribuční společností, která bude působit na trhu v České republice. Ačkoli B. C. nebyla s B. S. formálně propojena, vzhledem k personální vazbě mohla žalobkyně též legitimně předpokládat i určité propojení s B. S.. Ohledně účetních závěrek, virtuálního sídla, internetových stránek a změně způsobu obchodování po zahájení postupu k odstranění pochybností platí, co bylo uvedeno výše. Ačkoli zejména v návaznosti na předchozí obchody lze konstatovat, že i u těchto obchodů žalobkyně měla a mohla mít pochybnost o účelu zapojení nově vzniklé společnosti B. C., nelze pouze na základě žalovaným vymezených okolností jednoznačně uzavřít, že žalobkyně věděla nebo alespoň měla a mohla vědět o účasti v řetězci zasaženém podvodem. Na základě provedeného dokazování a úvah obsažených v napadených rozhodnutích a ve zprávě o daňové kontrole tedy soud nepřisvědčil žalovanému, že žalobkyně věděla nebo alespoň měla a mohla vědět, že se předmětnými obchodními transakcemi podílí na podvodu na DPH. V tomto ohledu tedy soud shledal námitky žalobkyně důvodnými.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

104. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí I je stiženo nezákonností v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům č. j. 3274153/17/2111-50522-208266, č. j. 3274159/17/2111-50522-

208266, č. j. 3274167/17/2111-50522-208266, č. j. 3274173/17/2111-50522-208266 č. j. 3274176/17/2111-50522-208266, č. j. 3274187/17/2111-50522-208266 a č. j. 3274204/17/2111-50522-208266, a tyto dodatečné platební výměry potvrzeny. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60, „[z]*ákladním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách (viz v současnosti § 67 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 1 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). Rozhodnutím ve formálním smyslu je pak třeba chápat projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí (v současnosti § 68 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 47 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je 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*.“ V projednávané věci je výrok napadeného rozhodnutí I formálně konstruován jako jednolitý, ale nejde o výrok nedělitelný, neboť je z něj patrné, že jedním rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnuto o odvolání směřujícímu proti několika na sobě nezávislým dodatečným platebním výměrům. Jelikož výrok lze v materiálním smyslu rozdělit na části ve vztahu k jednotlivým dodatečným platebním výměrům, nebrání formulační jednolitost tomu, aby soud zrušil napadené rozhodnutí pouze v části, která je nezákonná, a oddělil ji od té části výroku, která obstojí. Obdobně lze odkázat na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 8. 12. 2017, č. j. 48 Af 40/2016-57 (kasační stížnost byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 28. 3. 2018, č. j. 4 Afs 259/2017-49), či ze dne 5. 3. 2018, č. j. 46 Af 32/2015-72. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí I podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost pouze v tomto rozsahu a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Ve vztahu ke zbylé části napadeného rozhodnutí I, kterou bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti ostatním dodatečným platebním výměrům a kterou byly tyto dodatečné platební výměry potvrzeny, soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem II zamítl. Z týchž důvodů, pro které soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí I ve výše uvedené části, soud shledal důvodnou též žalobu proti napadenému rozhodnutí II, a proto napadené rozhodnutí II zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Vysloveným právním názorem je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

105. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. podle úspěchu účastníků ve věci. Soud hodnotil úspěch účastníků samostatně ve vztahu ke každé věci (napadenému rozhodnutí). K tomu soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 2 Afs 44/2015-23. Pokud jde o napadené rozhodnutí I, žalobkyně nebyla z převážné části úspěšná, neboť brojila proti rozhodnutí v celém rozsahu a soud přistoupil k jeho zrušení pouze ve vztahu k sedmi z dvaceti dvou dodatečných platebních výměrů. Žalobkyni tedy náhrada nákladů v této věci nepřísluší. Procesně úspěšnějšímu žalovanému náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto nemá v této věci právo na náhradu

nákladů řízení. Jelikož napadené rozhodnutí II bylo pro nezákonnost zrušeno v celém rozsahu, měla žalobkyně v této věci plný úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada daně z přidané hodnoty. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif"). Zástupci žalobkyně náleží odměna za tři úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, a dále polovina z odměny za jeden úkon dle 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu) ve výši 5 100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu a § 12 odst. 3 advokátního tarifu, tedy částka 2 550 Kč, a polovina z náhrady hotových výdajů za tento úkon dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, tedy částka 150 Kč (jde o úkon po spojení žalob ke společnému projednání, přičemž žalobkyni náleží náhrada jen v jedné ze dvou spojených věcí). Soud žalobkyni nepřiznal odměnu za vyjádření ze dne 10. 11. 2020, neboť žalobkyně v něm s odkazy na judikaturu pouze zopakovala svou předchozí argumentaci, přičemž její zástupce odměnu za tento úkon nežádal. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 12 900 Kč, tedy 2 709 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 18 609 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 13. listopadu 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.