



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **ribemont s. r. o.**, IČ 03826520
náměstí Přátelství 1518/5, 102 00 Praha 10
zastoupená UNTAX, s.r.o., daňovým poradcem
U Továren 256/14, 102 00 Praha - Hostivař

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. července 2018, č. j. 31689/18/5300-21444-710132,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. července 2018, č. j. 31689/18/5300-21444-710132, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení, ve výši 40 827,02 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný snížil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen roku

2015 a srpen roku 2015 původně vyměřenou Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj k datu 27. 2. 2017 ve výši 313 833 Kč a 1 006 249 Kč.

I. Obsah žaloby

Vada řízení

2. Žalobkyně uvedla, že žalovaný ji Přípisem seznámil před vydáním rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 a srpen 2015 vydaným dne 27. února 2017 pod č. j. 320584/17/2708-50523-609303 a č. j. 320639/17/2708-52523-609303 s doplněním řízení a zároveň žalobkyni vyzval k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Žalovaný ve výroku svého Přípisu stanovil žalobkyni lhůtu v délce 15 dnů ode dne doručení Přípisu, v níž se může žalobkyně vyjádřit ke skutečnostem, s nimiž je Přípisem seznámena, a navrhnout další doplnění důkazních prostředků. Žalovaný svůj právní názor od názoru prvostupňového správního orgánu změnil TOTÁLNĚ, žalobkyni jej předeštel na 21 stranách Přípisu a vyzval ji, aby se k tomuto změněnému právnímu názoru vyjádřila ve velmi stísněné lhůtě 15 dnů. Pro zjevnou nepřiměřenost délky takové lhůty žalobkyně dne 18. 6. 2018 požádala žalovaného o prodloužení lhůty, kdy však řízení zahájené tímto podáním, tedy žádostí o prodloužení lhůty, bylo rozhodnutím žalovaného vydaným dne 26. 6. 2018 pod č. j. 29367/18/5300-21444-710132 zastaveno. Žalobkyně proti němu v zákonem stanovené lhůtě brojila dne 1. 8. 2018 odvoláním, o kterém nebylo dosud rozhodnuto. Zároveň pak žalobkyně podala dne 5. 9. 2018 u Krajského soudu v Brně žalobu na ochranu před nezákonným zásahem Odvolacího finančního ředitelství podle ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s.ř.s.“), kdy věc je projednávána pod sp. zn. 30 A 140/2018. Žalobkyně pro zachování své právní jistoty ve lhůtě stanovené Přípisem podala dne 2. 7. 2018 vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení podle Přípisu a návrh dalších důkazních prostředků a následně dne 19. 7. 2018 podala vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení podle Přípisu. Žalovaný k těmto podáním žalobkyně vůbec nepřihlédl a dne 17. 7. 2018 vydal pod č. j. 31689/18/5300-21444-710132 žalobou napadené rozhodnutí, které bylo žalobkyni doručeno dne 20. 7. 2018.
3. Žalobkyně měla za to, že jí bylo zásadním způsobem omezeno právo na spravedlivý proces, když nezákonně bylo řízení o prodloužení lhůty zastaveno s tím, že podle názoru žalovaného podle ust. § 36 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění předpisů pozdějších (dále v textu jen jako „daňový řád“) nelze lhůtu prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva. Žalovaný tvrdí, že s marným uplynutím lhůty stanovené podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu dochází k zániku práva, což dovozuje z ust. § 115 odst. 4 této právní úpravy. Takový právní názor je dle žalobkyně nesprávný, neboť jak se podává z ust. § 115 odst. 4 daňového řádu, právo daňového subjektu (žalobkyně) navrhnout provedení dalších důkazů uplynutím lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu nezaniká, resp. jakýkoli daňový subjekt (žalobkyně) může důkazy dále navrhnout. Totiž podle ust. § 115 odst. 4 uvedené právní úpravy dochází výlučně k tomu, že odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů v řízení nepřihlíží po marném uplynutí lhůty. Jedná se pouze o procesní právo nikoli o právo hmotné. Tuto situaci nelze podle názoru žalobkyně považovat za stav, kdy dochází k zániku hmotného práva, a tedy nelze na tuto situaci aplikovat ust. § 36 odst. 5 daňového řádu. Tomu, že lhůta podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu může být prodloužena,

zřetelně nasvědčuje i platná právní úprava. Totiž zákonem č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony, došlo s účinností od 1. 3. 2011 k novelizaci ust. § 115 odst. 3, kdy byla vypuštěna slova "a nelze ji prodloužit" (sub čl. I bod 14. zákona č. 30/2011 Sb.).

4. Žalobkyně tedy dovodila, že nejen z logiky věci samé, ale i ze zákonné úpravy a z výkladu podávaného Nejvyšším správním soudem ČR je připuštěno, že lhůta podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu může být prodloužena, neboť se jedná o lhůtu správcovskou. Žalovaný argumentaci žalobkyně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ČR č. j. 1 Afs 321/2016 - 31 dne 22. 3. 2017 odbývá s tím, že se má jednat o „ojedinělý“ rozsudek. Podle názoru žalobkyně se jedná o vadu řízení takové intenzity s ohledem na změnu právního názoru a zbavení žalobkyně práva na možnost se k věci vyjádřit a navrhnout případné další důkazy, že má za následek nezákonnost ve věci samé.
5. Podle názoru žalovaného, jak bylo dále v žalobě uvedeno, se žalobkyně vědomě účastnila podvodného jednání, jak je uvedeno v odstavci [74] žalobou napadeného rozhodnutí v souvislosti s obchody s korporací Plast Recykling company s.r.o. (dále také „Plast Recykling company“) ve zdaňovacím období červen 2015, a dále jak je uvedeno v odstavci [102] žalobou napadeného rozhodnutí i v souvislosti s obchody s korporací senonches, s.r.o., (dále také „senonches“) ve zdaňovacím období červen a srpen roku 2015), kdy žalovaný uzavřel, že „byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH... Současně pak bylo prokázáno, že odvolatel o své účasti na podvodném jednání věděl, resp. vědět musel...“ Žalobkyně po celou dobu prvostupňového řízení a následně v řízení odvolacím čelila obvinění, že neprokázala dodání materiálu od konkrétních dodavatelů. V tomto směru pak koncipovala svá vyjádření a stejně tak i důkazní návrhy. Žalovaný, když ze správního spisu zjistil neudržitelnost takové argumentační linie u dvou posledně jmenovaných korporací, rozhodl se odůvodnění stejného závěru (neuznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění) odůvodnit jiným způsobem, a to tak, že dodaný materiál má být zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty a žalobkyně měla a mohla o takovém podvodu vědět. Údajný podvod se má týkat toliko korporací Plast Recykling company, s.r.o. a senonches, s.r.o., neboť tyto korporace se svým správcem daně údajně nespolupracují.

Neexistence daňového podvodu

6. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [25] a násl. žalobou napadeného rozhodnutí popisuje, co považuje za podvod na dani z přidané hodnoty. Jeho výklad je nedovolenou extenzí pojmu vymezeného judikaturou SDEU a následně NSS. Žalovaný zcela nesprávně v rozporu s logikou a v rozporu s judikaturou dochází ke zkratkovitému závěru, že má-li pouhé podezření či pokud prokáže, že v obchodním řetězci u zboží či služby kdosi domněle či prokázaně nezapltil daň, jsou všechny následné články řetězce účastníky podvodu, kterému je možné odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Taková myšlenková konstrukce nemůže v materiálním právním státě obstát. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, Nejvyšší správní soud uvádí, že *„dle Nejvyššího správního soudu však v případě zjištění neodvedení daně v obchodním řetězci nelze vystačit s pouhou zkratkovitou úvahou, jak to učinil žalovaný: pokud neodvedl daň jeden, a to kterýkoli z článků obchodní transakce, jednalo se o podvod, o kterém musel stěžovatel (či jeho dodavatel) vědět. Tímto způsobem nelze dospět k závěru o prokázání objektivních a subjektivních skutečností svědčících pro odeprání*

nároku na odpočet. (bod [66] odůvodnění)“. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud taktéž uvádí, že „znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za "jednoho" a "dalšího" automaticky považovat "kteréhokoli" z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl).“ Jak se podává z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR vydaného dne 25. 4. 2015 vydaného pod č. j. 6 Afs 130/2014-60, „Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici.“

7. Žalobkyně zdůraznila, že primární podmínkou k založení spoluodpovědnosti za účast na daňovém podvodu je prokázání, že k daňovému podvodu došlo, resp. v jakých konkrétních skutkových okolnostech podvod spočíval. Mezi objektivními okolnostmi musí nejen existovat příčinná souvislost s existencí podvodu, avšak veškeré objektivní okolnosti musí nadto pro žalobkyni mít ve svém souhrnu jediné rozumné vysvětlení – její účast na podvodu na DPH. Pakliže existuje i jiné vysvětlení, nelze hovořit o podvodu.
8. Za podstatnou považovala žalobkyně okolnost, že žalovaný vůbec nevysvětlil, že nesplněním obecné daňové povinnosti třetí osobou nutně došlo ke spáchání podvodu, který se týkal dodání zboží (materiálu). Měla za to, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je příliš obecné, když toliko popisuje nesplnění daňových povinností třetími osobami, aniž by konkretizovalo příčinnou souvislosti s dodáním materiálu. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vykládá nedovoleně extenzivně obsah pojmu „daňový podvod“ a pod tento pojem zahrnuje i pouhou nekontaktnost třetí osoby. Nejenže takový stav nemá oporu v právu, ale správnost takového závěru je možné vyvrátit argumentum ad absurdum, neboť by za situace, kdyby jakýkoli subjekt z celého dodavatelského řetězce (klidně desítky subjektů) se stal nekontaktním, všichni plátcí následující v dodavatelsko-odběratelském řetězci po nekontaktním plátcí neměli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Takový závěr by byl také v příkrém rozporu s principy uvedenými v odůvodnění rozhodnutí SDEU sp. zn. C-384/04 ze dne 11. května 2006 Federation of Technological Institutes., z něhož vyplývá, že „Pokud přitom čl. 21 odst. 3 šesté směrnice umožňuje členskému státu považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné.“ Taková situace v posuzovaném případě nastala, neboť žalobkyně čelí obvinění tam, kde nebyl vůbec vymezen podvod, resp. se podvod vůbec nestal, což pro chybějící

popis podvodu a jeho podstaty se žalobkyně nemůže takovému obvinění vůbec bránit a závěry vyvracet. Tvzení žalovaného, že se jedná o zločinný řetězec (navíc se o žádný řetězec nejedná, když je popisován pouze vztah žalobkyně s jejími přímými dodavateli), kteří se pokouší získat nárok na odpočet daně z předmětného plnění nezákonně a v němž je zapojena žalobkyně, je pouhou fabulací neopřenu o důkazy.

9. Žalobkyně zdůraznila, že zneužití musí být hlavním účelem provedené transakce (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl*, C-425/06. Jak se podává z odůvodnění rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS, současně je však třeba zdůraznit, že „[r]ozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH (?) musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokované plátcem daně je odepřeno pouze, pokud: a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (?); b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřývat cíle právního systému jako takového.“ V posuzovaném případě bylo pouze zjištěno, že žalobkyni v rámci její běžné podnikatelské činnosti byl dodavatelskými korporacemi dodán materiál, který žalobkyně použila při své ekonomické činnosti. Nebylo prokázáno, že by se těmito transakcemi měla žalobkyně pokoušet získat daňové zvýhodnění v rozporu se Směrnicí tak, jak se podává z ustálené judikatury. Žalovaný pouze tvrdí, že nějaká osoba odlišná od žalobkyně pravděpodobně neodvedla daň z přidané hodnoty, resp. je nekontaktní a jen nelze ověřit, že daň odvedla. Postup žalovaného je v rozporu s judikaturou SDEU - rozhodnutí SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 ve věci *Mahagében Kft a Péter Dávid*.
10. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný neprokázal, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění prostřednictvím účasti na podvodu. Navíc, jak vyplývá z okolností obchodů, žalobkyně žádného daňového zvýhodnění nedosáhla. Žalobkyně totiž musela daň z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění dodavatelům zaplatit. Žalovaný neprokázal, že by žalobkyně měla vědět či dokonce věděla, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavateli na vstupu.

Tzv. objektivní okolnosti a vědomostní test

Dodavatel Plast Recykling company s.r.o., DIČ: CZ03327485 (dále v textu též jako "Plast Recykling company") ve zdaňovacím období červen 2015

11. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [57] a násl. žalobou napadeného rozhodnutí tvrdí, že se má jednat o podvodný řetězec dodávek materiálu. Konstatovala, že žalovaný pouze v odstavci [59] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdí, že korporace *Plast Recykling company* ve zdaňovacím období červen 2015 nepodala daňové přiznání. Nicméně žalovaný zamlčel, že *Plast Recykling company* byla funkční výrobní korporace se spoustou zaměstnanců, která byla významným dodavatelem strečové fólie na českém trhu. Neuvádí, jak by měla žalobkyně tušit, že korporace *Plast Recykling company* hodlá právě za zdaňovací období červen 2015 nepodat své řádné daňové tvrzení, ačkoliv tak

jmenovaná korporace nepochybně do té doby činila (žalovaný nic, co by řádné fungování dodavatele popíralo, neuvádí). To, že daň byla následně stanovena korporaci Plast Recykling company podle pomůcek, není dle žalobkyně v posouzení dané věci vůbec relevantní.

12. Dále uvedla, že žalovaný v odstavci [60] žalobou napadeného rozhodnutí z okolnosti, že se pan P. M., jednatel korporace Plast Recykling company, paní K. J., tehdejší jednatelka žalobkyně, a L. B., jednatel žalobkyně, navzájem znali. Žalobkyně považovala za zcela přirozené, že osoby, které spolu mají vztah, navíc v jednom oboru, spolu spolupracují. Žalobkyně dále připomenula, že se již v doplnění odvolání vyjadřovala k daňovým dokladům a dodacím listům, k nimž zároveň složil svědectví i pan P. M. Předně svědek potvrdil autenticitu vystavených daňových dokladů a dodacích listů. Na dodacích listech, které byly v řízení předloženy, jsou razítka dodavatelské (Plast Recykling company) i odběratelské (žalobkyně) korporace včetně paraf příslušných osob, které převzetí zajistily. Není pravdou, že by na dokladech nebylo uvedeno, kdo předání a převzetí materiálu uskutečnil. Takové tvrzení žalovaného označila žalobkyně za vysloveně lživé.
13. Dále, jak žalobkyně uvedla, žalovaný v odstavci [62] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že absence písemných smluv je důkazem toho, že žalobkyně a korporace Plast Recykling company v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovaly a byly si vědomy, že se účastní účelových obchodních transakcí. Takový závěr považovala žalobkyně za zkratkovitý a poplatný předem vytčenému cíli. Předně není pravdou, že by jakákoli situace, kdy není uzavřena písemná smlouva, měla být podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29 považována za nestandardní a tedy za podvod indikující. Taková interpretace závěrů citovaného rozsudku je nesprávná. Naopak je to žalovaný, kdo musí prokázat, že se jedná o nestandardní jednání v posuzovaném případě. Žalovaný ani neuvedl, proč by měla být v posuzovaném případě na dodávku strečových fólií nutná speciální písemná úprava. Dodavatel Plast Recykling company poskytoval všem svým odběratelům standardní záruku. V případě dodávky návinu strečové fólie jsou důležité její parametry, které lze velmi snadno ověřit již při dodání. Nejedná se tedy o výrobek, který může trpět skrytými vadami a nejedná se ani o výrobek určený k dlouhodobé spotřebě. Tedy speciální ujednání ohledně záruk v posuzovaném případě nejsou potřebné.
14. Žalovaný tvrdil, jak žalobkyně dále konstatovala, že indikátorem podvodu na dani z přidané hodnoty a účasti žalobkyně na něm je to, že materiál nebyl pojištěn. Takové tvrzení žalovaného považovala za ryze účelové. Jak bylo v řízení zjištěno, materiál byl dovážen nikoli ve vlastní režii žalobkyně, ale byl dodáván renomovanými přepravními korporacemi, které odpovídaly z hlediska obecné právní úpravy za škodu na materiálu převzatém v rámci přepravní smlouvy. Proč by tedy žalobkyně měla speciálně materiál pojišťovat, žalovaný nikterak nevyšvětlil.
15. Žalovaný v odstavci [63] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že žalobkyně měla vědět, že pořizuje zboží (materiál) zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty, když korporace Plast Recykling company má tzv. "virtuální sídlo". Žalobkyně k tomu namítla, že taková okolnost neindikuje zasažení zboží podvodem na dani z přidané hodnoty a navíc ani nebylo v silách žalobkyně to před uzavřením obchodu zjistit. Navíc bylo žalovanému důvěrně z řízení známo, že žalobkyně jednala s korporací Plast Recykling company a odebírala materiál z její provozovny v Týništi nad Orlicí, kde korporace Plast Recykling company měla své výrobní zázemí a výrobní zaměstnance.

Žalobkyně proto vůbec nepřišla do styku se sídlem dodavatelské korporace. Ve stejném odstavci [63] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vytýkal žalobkyni, že jí mělo být nápadné, že korporace Plast Recykling company nezveřejňuje své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku. K tomu žalobkyně uvedla, že korporace Plast Recykling company již od svého vzniku žádnou účetní závěrku nezveřejnila, přesto se v předchozích obdobích standardně a své daňové povinnosti vůči svému místně příslušnému správci daně nepochybně plnila.

16. Za naprosto absurdní označila žalobkyně argumentaci žalovaného v odstavci [64] žalobou napadeného rozhodnutí, kdy tvrdí, že důkazem o zapojení žalobkyně do podvodu je výpověď pana P. M., při níž si nepamatoval obsah webových stránek a kolik měla jeho korporace zaměstnanců. Jakou příčinnou souvislost má výpadek paměti pana M. s právní odpovědností žalobkyně, však žalovaný blíže nerozvedl.
17. V odstavci [72] žalobou napadeného rozhodnutí, jak žalobkyně uvedla, žalovaný uvedl tři okolnosti, z nichž dovodil, že žalobkyně věděla, že se podílí na podvodu na dani z přidané hodnoty. Všechny tyto okolnosti jsou pro posouzení věci naprosto nerelevantní. V odstavci [72] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobkyně nepředložila ceníky, případně kalkulace jím prodávaného materiálu. Takové tvrzení označila žalobkyně za nepravdivé. Žalovaný nevysvětlil, jak by případně nepředložení ceníků, popř. kalkulací žalobkyní prodávaného materiálu mělo indikovat zapojení žalobkyně v podvodu na dani z přidané hodnoty. V odstavci [72] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný taktéž tvrdil, že o zapojení žalobkyně do podvodu svědčí skutečnost, že nezná původ zboží, resp. materiálu (výrobce), které nakupovala. Takové tvrzení žalobkyně označila zcela za nesprávné. V odstavci [72] žalobou napadeného rozhodnutí taktéž žalovaný tvrdil, že z výpisů z účtů vyplývá, že ve většině případů (aniž by to žalovaný blíže specifikoval a opřel o konkrétní data), žalobkyně nejprve obdržela platbu od svého odběratele a následně hradila svým dodavatelům, což je postup podle názoru žalovaného v obchodních vztazích nestandardní. Tvrzení o nestandardnosti ze strany žalovaného označila žalobkyně za naprosto neprokázané. Navíc žalovaný k tomu nevedl žádné dokazování.

Dodavatel senonches, s.r.o., DIČ: CZ03829685 (dále v textu též jako "senonches") ve zdaňovacím období červen a srpen roku 2015

18. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [80] a násl. žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že se má jednat o podvodný řetězec dodávek materiálu. Poněkud bizarně však řetězec nemá v podstatě žádné články a žalovaný nevymezil podvod v jeho skutkových okolnostech. Žalovaný pouze v odstavci [87] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že korporace senonches ve zdaňovacím období červen 2015 neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele AMB Group a za zdaňovací období srpen roku 2015 tím, že nepředložila žádné doklady. Takové jednání nelze označit za podvod na DPH. Žalovaný v odstavci [88] žalobou napadeného rozhodnutí dovozuje z okolnosti, že paní K. J., tehdejší jednatelka žalobkyně, a L. B., jednatel žalobkyně, se navzájem znali. Žalobkyně považovala zcela přirozené, že osoby, které spolu mají vztah, navíc v jednom oboru, spolu spolupracují. Žalovaný nevysvětlil, v čem by spolupráce osob, které se navzájem znají, měla být indikátorem podvodného (vědomého) jednání.
19. Žalovaný v odstavci [89] žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, žalobkyni vytkl, že nebyla "dostatečná dokumentace" u šetřených transakcí. Na dodacích listech, které byly

v řízení předloženy, jsou razítka dodavatelské i o odběratelské (žalobkyně) korporace včetně paraf příslušných osob, které převzetí zajistily. Nebylo pravdou, že by na dokladech nebylo uvedeno, kdo předání a převzetí materiálu uskutečnil. Žalovaný v odstavci [90] žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že absence písemných smluv je důkazem toho, že žalobkyně a korporace senonches v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovaly a byly si vědomy, že se účastní účelových obchodních transakcí. Takový závěr považovala žalobkyně za nesprávný a poplatný předem vytčenému cíli. Dodavatel senonches poskytoval všem svým odběratelům standardní záruku. V případě dodávky dutinek a krabic jsou důležité jejich parametry, které lze velmi snadno ověřit již při dodání. Nejednalo se tedy o výrobek, který může trpět skrytými vadami ani o výrobek určený k dlouhodobé spotřebě.

20. Žalovaný dle žalobkyně tvrdil, že indikátorem podvodu na dani z přidané hodnoty a účasti žalobkyně na něm je to, že zboží (resp. materiál) nebylo pojištěno. Takové tvrzení žalovaného považovala za ryze účelové. Jak bylo v řízení zjištěno, materiál byl dovážěn nikoli ve vlastní režii žalobkyně, ale byl dodáván renomovanými přepravními korporacemi, které odpovídaly z hlediska obecné právní úpravy za škodu na materiálu převzatém v rámci přepravní smlouvy. Žalobkyně tedy neměla důvod speciálně materiál pojišťovat. Žalovaný v odstavci [91] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že žalobkyně měla vědět, že pořizuje zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty, když korporace senonches má tzv. "virtuální sídlo". Žalobkyně k tomu namítla, že taková okolnost neindikuje zasažení zboží podvodem na dani z přidané hodnoty a navíc ani nebylo v silách žalobkyně to před uzavřením obchodu zjistit. Ve stejném odstavci [91] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vytýkal žalobkyni, že ji mělo být nápadné, že korporace senonches nezveřejňuje své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Předně žalobkyně zdůraznila, že korporace senonches již od svého vzniku žádnou účetní závěrku nezveřejnila, přesto se v předchozích obdobích standardně a své daňové povinnosti vůči svému místně příslušnému správci daně nepochybně plnila.
21. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [100] žalobou napadeného rozhodnutí uvedl dvě okolnosti, z nichž dovodil, že žalobkyně věděla, že se podílí na podvodu na dani z přidané hodnoty. Tyto okolnosti označila pro posouzení věci za naprosto nerelevantní. V odstavci [97] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobkyně nepředložila ceníky, případně kalkulace jím prodáváného materiálu. Takové tvrzení je nepravdivé. Žalovaný nevysvětlil, jak by případně nepředložení ceníků, popř. kalkulací žalobkyni prodáváného materiálu mělo indikovat zapojení žalobkyně v podvodu na dani z přidané hodnoty. Totiž předmětem kontroly byly veškeré její obchodní operace a byly tedy předmětem i veškeré dodávky zboží (materiálu), které žalobkyně realizovala. Z dodávek materiálu je zřejmé, za jaké ceny jej žalobkyně realizovala na trhu. Navíc ceník není žádnou zákonnou povinností, kterou by žalobkyně musela mít k dispozici. Prostě materiál prodává na trhu za smluvní ceny, které se mohou u jednotlivých odběratelů lišit podle sjednaných obchodních podmínek či vyjednaných výhod.
22. V odstavci [100] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný taktéž tvrdil, že důkazem zapojení žalobkyně v podvodu je, že nezná původ zboží, resp. materiálu (výrobce), které nakupovala. Takové tvrzení označila za zcela scestné. V posuzované věci se jedná o prodej materiálu, aniž by se změnila podstata samotného materiálu. Proč by musela žalobkyně znát původ materiálu, žalovaný vůbec nevysvětluje. Navíc dodavatel

senonches si své vlastní dodavatelské zdroje vcelku pochopitelně jako každý podnikatelský subjekt chrání.

23. Za lživé označila žalobkyně tvrzení žalovaného uvedené v odstavci [101] žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně DPH nečerpá ze státního rozpočtu, jen pořizuje zboží (materiál) s daní z přidané hodnoty, u níž jí vzniká zákonný nárok na její odpočet, neboť přijatá plnění prokazatelně použila při uskutečňování své vlastní ekonomické činnosti (což ostatně sám žalovaný potvrzuje).

Prověření dodavatelů

24. Žalobkyně uvedla, že se žalovaný se omezil pouze na povrchní prohlášení, že žalobkyně byla zapojena v údajně podvodném řetězci, aniž by žalovaný vysvětlil, čím je prokázáno, že žalobkyně věděla, že se účastní podvodu na DPH. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015 pod č. j. 7 Afs 237/2015-33, a rozsudky SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin rep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), a z nich dovodila, že „pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“ Dále žalobkyně zmínila i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C-142/11).
25. Žalobkyně tak dovodila, že plátcí daně lze odmítnout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění, i když splnil všechny zákonem předpokládané podmínky, jedině v případě, že správce daně prokáže (zde nese důkazní břemeno), že plátcé věděli nebo měli vědět, že pořizuje zboží (resp. materiál) zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, které ho ve smyslu shora citované judikatury beze sporu stíhá. Navíc žalobkyně (plátce daně) má okolnosti týkající se jeho dodavatelů začít prověřovat teprve v okamžiku, kdy má k dispozici v době uzavření obchodu signální informace o podezřelosti daného dodavatele. V posuzovaném případě žalobkyně žádné indicie, které by měly vést k zásadnímu prověření dodavatele v posuzované věci, vůbec neměla. Žalobkyně dodavatelské korporace prověřila zcela standardním způsobem, stejně jako postupovalo Generální finanční ředitelství v případě nákupu mobilních telefonů, kdy žalobkyně nedospěla k žádným indiciím, které by měly zavádět příčinu k nějakým mimořádným opatřením či mimořádným prověření nad rámec zcela běžných obchodních zvyklostí. Žalobkyně provedla standardní prověření dodavatelů ve veřejně dostupných rejstřících, což dle stanoviska Finanční správy ČR zveřejněné na <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/nepresnosti-mediich/2017/financni-spravaproveruje-sve-dodavatele-8463> je postupem zjevně dostatečným. Žalobkyně postupovala v posuzovaném případě shodně, když neměla

žádné indicie o tom, že by měli předmětní dodavatelé dodávat zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Dodavatelské korporace byly řádně registrovány v obchodním rejstříku, byly registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty, nebyly vedeny v insolvenčním rejstříku a nebyly vedeny v registru nespolehlivých plátců. V době uzavření obchodu žalobkyně neměla žádné signální informace o tom, že by se mělo jednat o dodávku zboží zasaženou podvodem na dani z přidané hodnoty.

Přijetí opatření k zabránění porušení zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty

26. Žalovaný, jak žalobkyně zdůraznila, neoznačil konkrétní opatření, která žalobkyně přijmout mohla a nepřijala, a to navíc taková, která by byla způsobilá vyvarovat se porušení zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále v textu též jako "SDEU"), zejména pak z odůvodnění rozsudků C-409/99 Metropol a Stadler ze dne 8. 1. 2002, C-465/03 Kretztechnik AG ze dne 26. 5. 2005, C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel ze dne 6. 6. 2006, C-324/11 Gábor Tóth ze dne 6. 9. 2012, C-273/11 Mecsek-Gabona Kft ze dne 6. 9. 2012 a odůvodnění rozsudků ve věcech C-80/11 Mahagében Kft a C-142/11 Péter Dávid ze dne 21. 6. 2012 vyplývá, že nárok na odpočet stanovený v čl. 7 odst. 2 Šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky C-409/99 a C-465/03). Na druhou stranu však nárok na odpočet daně nemusí být přiznán v případě, kdy plátce daně uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcí daně, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu. K odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty i přesto, že všechny zákonem stanovené podmínky pro nárok na odpočet jsou splněny, postačí prokázat, že plátce daně věděl, či vědět měl, že se účastní (byť i nevědomě) na podvodu na dani z přidané hodnoty. V řízení se zkoumá, zda plátce učinil všechna opatření, která lze po něm rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, která provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-439/04 a 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006 a C-80/11 Mahagében a 142/11 Péter Dávid ze dne 21. 6. 2012 je potřeba pojmosloví "mohl vědět" vykládat tak, že skutková zjištění zakládají důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla, a tedy že byla s existencí podvodného jednání alespoň srozuměna. Zároveň pojmosloví lze vykládat ve smyslu „měl vědět“, tedy že dotčený subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání, resp. účasti.

II. Vyjádření žalovaného, replika a duplika žalobkyně

A) Vyjádření žalovaného

27. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že nesouhlasí s názorem žalobce, jeho námitky považuje za nedůvodné a v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
28. Uvedl, že ustanovení § 115 daňového řádu je promítnutím čl. 36 Listiny základních práv a svobod do jednoduchého práva. Konstrukce daňového řízení na rozdíl od řízení správního je založena na principu jednoty řízení, což je vyjádřeno zejména zněním ustanovení § 116 daňového řádu, který neumožňuje z meritorních věcí rušit výstup prvostupňového správce daně a vracet mu věc k dalšímu řízení v případech, kdy řízení není zatíženo neodstranitelnou vadou. Odvolací orgán je povinen případné vady

odstranit prostřednictvím institutu doplnění odvolacího řízení. Přinesl-li odvolatel v rámci odvolání do řízení nové skutečnosti, není vyloučeno, aby se těžiště daňového řízení přeneslo do řízení odvolacího. Za této situace musí být odvolatel s doplněním řízení seznámen a následně musí být seznámen i s právním názorem, který odvolací orgán nově zastává. Na druhou stranu však má žalovaný za to, že právo na spravedlivý proces má své meze. Takové omezení spatřuje i ve stanovení povahy lhůty dle § 115 daňového řádu. Odvolací řízení není konstruováno tak, aby plně nahrazovalo řízení vyměřovací či doměřovací. Zákonodárce předpokládal, že odvolací řízení bude plnit roli přezkumnou, v rámci které je možno realizovat i případné doplnění řízení primárního. Žalovaný tak měl za to, že samotným nedodržením lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze spojovat žádné právní následky, které by byly pro daňový subjekt a jeho další procesní aktivitu fatální. Marné uplynutí této lhůty totiž pro daňový subjekt neznamená ztrátu práva doplňovat argumentaci odvolacím řízením a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, které mu byly předestřeny v seznámení. Naopak daňový subjekt má možnost doplňovat své námítky a tvrzení až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání.

29. Dále se žalovaný zabýval otázkou prokázání existence podvodu na dani a vědomé účasti žalobkyně na podvodném jednání. Vyslovil přesvědčení, že v projednávaném případě bylo prokázáno zapojení žalobkyně do řetězového podvodu, dále že bylo prokázáno porušení daňové neutrality a současně to, že žalobkyně o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH musela vědět.

B) Doplnění vyjádření žalovaného

30. V doplnění vyjádření žalovaný k otázce neprodloužení lhůty stanovené k vyjádření v rámci odvolacího řízení ke zjištěným skutečnostem, tedy ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, odkázal na aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, který se otázky možnosti prodloužení lhůty stanovené § 115 odst. 2 uvedené právní úpravy vyjádřil tak, že tuto lhůtu lze v souladu se zákonem prodloužit. Žalovaný tedy konstatoval, že je zřejmé, že ve světle uvedeného rozsudku neobstojí jeho teoretickoprávní výklad ustanovení § 115 odst. 2, 3 a 4 ve spojení s § 36 odst. 5 daňového řádu směřující k nemožnosti prodloužení lhůty. Z uvedeného rozsudku žalovaný rovněž dovodil, a že samotné neprodloužení lhůty neznamená automaticky nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Zdůraznil, že je třeba vyhodnotit, zda časový prostor poskytnutý žalobkyni postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru a novým důkazům a jejich hodnocení. Upozornil, že patnáctidenní lhůta byla stanovena přiměřeně k okolnostem dané věci. Argumentaci žalobkyně rozsáhlostí přípisu a totální změnou právního názoru není dle žalovaného zcela namístě. Uvedl, že ve shora vzpomínaném přípisu byla samotná podstata doplnění odvolacího řízení řešena až od strany 12 a následující. Obsahem těchto devíti stran tak bylo také sdělení, že u dvou ze čtyř dodavatelů bude nárok na odpočet správcem daně uznán. Dále uvedl, že odvolací řízení bylo doplněno o důkazy navržené samotnou žalobkyní a jednalo se o svědecké výpovědi a podání vysvětlení, o jejich provádění byla žalobkyně předem vyrozuměna. Takže podstatou tohoto seznámení bylo hodnocení těchto výpovědí. K samotné totální změně právního názoru žalovaný uvedl, že provedl překvalifikaci z tzv. deklarování dodavatele na tzv. podvod na DPH. Byť se jedná o kategorie právně odlišné, z hlediska skutkového naplnění hodnocení sporných skutečností se ve velké části překrývají. Žalovaný při formulaci seznámení vyšel v

podstatné části ze zprávy o daňové kontrole, tudíž ze skutečností žalobkyni známých již z prvostupňového řízení. Reálnou novotou tak byly pouze zmíněné výsledky a jejich hodnocení.

C) Replika žalobkyně

31. Ohledně vyjádření žalovaného k neprodloužení lhůty stanovené dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyně poukázala na odůvodnění rozsudku vydaného Nejvyšším správním soudem ČR pod č. j. 3 Afs 80/2019-126 dne 15. 7. 2020, kdy Nejvyšší správní soud v bodech [58] až [61] vysvětlil, proč je argumentace žalovaného nesprávná.

D) Duplika žalobkyně

32. Žalobkyně uvedla, že žalovaný opakovaně bagatelizuje změnu právního posouzení dané věci, kdy v bodě [11] Doplnění vyjádření uvádí, že samotná podstata doplnění odvolacího řízení je řešena až od strany 12 a násl. Žalovaný však přehlíží, že se jedná o zásadně jinou právní kvalifikaci, než které žalobkyně čelila v prvním stupni a proti které brojila v odvolacím řízení. Sám žalovaný připravoval změnu právní argumentace 444 dní, tedy 14 měsíců a 18 dní. Žalobkyně netvrdí, že by měla mít stejný čas jako sám žalovaný k reakci na jeho nové právní hodnocení, ale 15 dnů je však „výsměchem zdravému rozumu“. Žalovaný byl povinen o návrhu na prodloužení této lhůty v intencích odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR vydaného dne 15. 7. 2020 pod č. j. 3 Afs 80/2019-126 rozhodnout. Žalovaný tak neučinil a žalobkyně po zpracování argumentace podala dne 19. 7. 2018 obsáhlé vyjádření ke změně právního názoru odvolacího orgánu (žalovaného). Žalovaný vyjádření žalobkyně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vůbec nezohlednil v důsledku svého diskriminujícího postupu, jehož jediným cílem je patrně zbavit žalobkyni práva na vyjádření ke změně právního názoru a snadno vybrat daně, které žalovaný potažmo finanční správa nebyla schopna vybrat u toho, kdo skutečně ve svých daňových povinnostech selhal. Ve světle toho, že žalobou napadené rozhodnutí nevypořádává vyjádření žalobkyně ke změně právního názoru ze dne 19. 7. 2018, je rozhodnutí žalovaného nutné hodnotit jako nezákonné v přímém důsledku fatální vady samotného řízení. Tvrzení žalovaného, že se vyjádřením žalobkyně mimo odvolací řízení zaobíral a že nezjistil důvody pro použití mimořádných opravných prostředků, takové pochybení nemůže zhojit.

III. Jednání před soudem dne 12. 8. 2020

33. Při nařízeném jednání dne 12. 8. 2020 zástupce žalobkyně upozornil na názor Nejvyššího správního soudu ohledně výkladu ust. § 115 daňového řádu. Žalobkyně se k přípisu žalovaného ve formě seznámení se zjištěnými skutečnostmi vyjádřila a její vyjádření nebylo do napadeného rozhodnutí zpracováno. Vyslovil nesouhlas s postojem žalovaného ke kvalifikaci podvodu na DPH. Pokud se jeden z dodavatelů žalobkyně stal nekontaktní, nelze z toho dovozovat, že se stal podvod. Navíc nebylo prokázáno, že se žalobkyně jakéhokoliv podvodu účastnila. Žalovaný nevysvětlil, v čem měl takový podvod spočívat. Navíc důkazní břemeno leželo v tomto ohledu na žalovaném. Žalovaný chtěl stůj co stůj žalobkyni daňovou povinnost doměřit.
34. Pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že v rámci odvolacího řízení žalovaný provedl překvalifikaci z tzv. deklarovaného dodavatele na tzv. podvod na DPH a seznámil se svým názorem žalobce přípisem z 11. 6. 2018. Tato skutečnost vyplývá ze spisové dokumentace a na tento přípis žalobce reagoval svojí žádostí o prodloužení lhůty z 18. 6.

2018, žalovaný o této žádosti rozhodl tak, že řízení zastavil. Pověřená pracovnice konstatovala, že si je žalovaný vědom nesprávnosti svého postupu, dodala však, že žalobkyně reagovala na uvedené řízení písemností z 2. 7. 2018 a žalovaný až následně po 15 ti dnech vydal rozhodnutí (dne 17. 7. 2018), takže žalobkyně měla dostatečný prostor k tomu, aby se k názoru žalovaného v rámci odvolacího řízení vyjádřila. Měla na to dvojnásobnou lhůtu, více jak měsíc. Z toho důvodu dle názoru žalovaného žalobkyně nebyla krácena na svých právech a mohla se v dostatečné lhůtě vyjádřit k seznámení nebo případně doplnit svoje odvolání. Žalobkyně ještě zaslala po vydání rozhodnutí odvolacím orgánem svoje vyjádření a to dne 19. 7. 2018, dva dny po vydání rozhodnutí, na což žalovaný taktéž reagoval dne 18. 9. 2018, kde sdělil žalobkyni, že po seznámení se sdělením, které zaslala odvolacímu orgánu žalobkyně, neshledal důvod k přezkumu napadeného rozhodnutí. Z toho důvodu, dle názoru žalovaného, žalobkyně nebyla krácena na svých právech, i když v dané věci došlo k částečnému pochybení ze strany žalovaného. K otázce daňového podvodu pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že v napadeném rozhodnutí byly vymezeny skutečnosti, které prokazují existenci daňového podvodu, a žalobkyně mohla vědět a věděla, že se tohoto podvodu účastní. Žalobkyně se nezajímala o to, zda její dodavatelé jsou transparentní, nezveřejňují účetní závěrky, zda se jedná o seriózní partnery a rezignovala na možnosti, aby si obstarala důkazy o tom, že se neúčastní daňového podvodu. Z uvedeného důvodu dle názoru žalovaného bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žaloba tudíž není důvodná. Pověřená pracovnice žalovaného vyslovila přesvědčení, že žalobkyně měla možnost se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi vyjádřit, měla k tomu dostatečnou lhůtu, více jak měsíc, proto dle názoru žalovaného nemohla být porušena její práva. Žalovaný v tomto seznámení vycházel ze zprávy o daňové kontrole, to znamená ze skutečností, které byly žalobkyni známy. Jediné novoty, které se zde vyskytly, byly výslechy svědků, které sama žalobkyně navrhovala, a jejich hodnocení. K námitce žalobkyně, že nebyla vyčíslena daň při daňovém podvodu, upozornila pověřená pracovnice žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 104/2018, z něhož vyplývá, že daňové orgány nemají povinnost prokazovat propojení mezi daňovým subjektem, kterému má být odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a daňovým subjektem, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu. Navíc žalobkyně námitku chybějící daně v tomto řízení ani nenamítala. Žalovaný postupoval při právní překvalifikaci v souladu se zákonem, v souladu s daňovým řádem, přičemž odvolací orgán má právo napravovat chyby prvostupňového správce daně. Žaloba proto není důvodná.

IV. První posouzení věci krajským soudem

35. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního a napadené rozhodnutí zrušil pro procesní nedostatky. Tento rozsudek napadl žalovaný kasační stížností, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl dne 10. 8. 2021, pod č.j. 6 Afs 284/2020-40 tak, že rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
36. Nejvyšší správní soud uvedl, „že je povinností soudu zabývat se v řízení otázkou, zda a jak mohla namítaná vada řízení konkrétně ovlivnit rozhodnutí žalovaného (zde stěžovatele) ve věci samé.K tomu, aby krajský soud mohl náležitě posoudit, zda bylo možno zjištěné pochybení stěžovatele kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé... bylo třeba zabývat se konkrétním časem, který žalobkyně fakticky mohla využít k vyjádření (zde v délce

cca 30 dnů), jakož i tím, zda celkový čas byl dostatečný k jejímu kvalifikovanému vyjádření a vypracování argumentace reagující na učiněná zjištění, hodnocení provedených důkazů a změnu právního názoru....Krajský soud se proto v dalším řízení bude v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu náležitě zabývat posouzením, zda žalobkyní namítaná vada byla v daném případě způsobila ovlivnit zákonnost rozhodnutí stěžovatele; a v návaznosti na řešení této otázky se pak bude případně zabývat také posouzením dalších žalobních námitek týkajících se účasti žalobkyně na daňovém podvodu.“

Doplnění právní argumentace žalobkyní

37. V reakci na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, pod č.j. 6 Afs 284/2020-40 žalobkyně uvedla následující:
38. Podle žalobkyně je žalovaným podaný popis chybějící DPH nepřezkoumatelný, neboť z žalobou napadaného rozhodnutí není zřejmé, o jaká skutková zjištění se citované závěry opírají. Popis rozhodných skutečností týkajících se narušení neutrality DPH je navíc nedostačující a natolik neurčitý, že podle žalobkyně vyvstává důvodné podezření, že žalovaný zneužil doktrínu odnětí nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu k tomu, aby v rozporu se zákonným účelem správy daní opatřil státu co nejsnazší daňový výnos. Podle žalobkyně je nepochybné, že pokud k prokázání existence podvodu na DPH daňovými orgány postačuje konstatování narušení daňové neutrality namísto nalezení (identifikace) konkrétního subjektu, kterým nebyla DPH odvedena, je to pro stát výhodnější, a to hned ze dvou důvodů: a) učinění závěru o daňovém podvodu je pro daňové orgány snazší, neboť jim odpadá starost s "naháněním" missing tradera (např. daňové orgány se nemusejí obtěžovat pátráním po jednateli missing tradera, opatřováním jeho svědecké výpovědi cestou mezinárodního dožádání apod.), b) šance na vybrání chybějící DPH od jiných článků v obchodním řetězci je významně vyšší než pravděpodobnost, že se daň podaří vybrat od missing tradera (missing tradera je nutné nejprve vypátrat a missing trader nedisponuje žádným majetkem). Z uvedeného dle žalobkyně vyplývá, že zmizení missing tradera je pro stát fiskálně výhodnější. Podle žalobkyně tudíž existuje objektivní riziko zneužití doktríny odnětí nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu daňovými orgány. Fiskální efektivita coby jediné hledisko poměrování úspěšnosti boje proti daňovým podvodům v právním státě nemůže obstát.
39. Podle žalobkyně účinná prevence možného zneužití doktríny odnětí nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu daňovými orgány spočívá v tom, že tyto orgány budou pod vnějším dohledem nuceny využívat všech zákonných prostředků, které lze rozumně požadovat k tomu, aby zajistily identifikaci organizátorů daňového podvodu (který z podstaty věci vždy spočívá v úmyslném protiprávním jednání) a dosažení spravedlivého rozložení rizika úhrady daňové ztráty způsobené daňovým podvodem mezi stát a ostatní články obchodního řetězce. Nelze proto připustit, aby daňové orgány rezignovaly na identifikaci konkrétního subjektu, kterým nebyla DPH odvedena, pouze z toho důvodu, že je to fiskálně výhodnější.
40. Stejně tak je dle žalobkyně nepřípustné, aby daňové orgány učiněná zjištění ohledně vzniku daňové ztráty (resp. narušení neutrality DPH) zatajovaly před plátcem, kterému hrozí odnětí nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu. Tomuto názoru dává zapravdu judikatura Soudního dvora EU. Podle rozsudku Soudního dvora EU vydaného dne 16. října 2019 ve věci C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft.

41. Podle žalobkyně v dané věci žalovaný standardům dodržování práva na účinnou procesní obranu vyplývajícím z citované judikatury Soudního dvora EU nedostal. Jak je již uvedeno výše, popis skutečností týkajících se narušení neutrality DPH v žalobou napadeném rozhodnutí je fragmentární a neurčitý, a vůbec již není patrné, z jakých podkladů shromážděných během souvisejících správních řízení nebo jakéhokoliv jiných řízení žalovaný při tomto popisu vycházel. Zmiňované podklady přitom ani nejsou v žalobou napadeném rozhodnutí konkrétně specifikovány. V dané souvislosti proto ani časový prostor v délce cca 30 dnů poskytnutý žalobkyni pro vyjádření ke změně právního posouzení věci žalovaným podle názoru žalobkyně nelze z hlediska její účinné procesní obrany považovat za dostačující (srov. viz bod [14] rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR vydaného dne 10. srpna 2021 pod č. j. 6 Afs 284/2020-40).
42. Žalobkyně dále upozornila, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného dne 28. 4. 2021 pod č. j. 3 Afs 85/2019-44. Změny ve skutkovém stavu, k nimž dojde teprve po vydání rozhodnutí o stanovení daně, lze zohlednit v (dalším) doměřovacím řízení. Nelze nicméně vyloučit ani to, že byt' ještě nebude daň u jiného daňového subjektu vyměřena či uhrazena, bylo by vzhledem k postoji tohoto daňového subjektu k řešení nevyměřené či neuhrazené daně odepření nároku jinému daňovému subjektu v obchodním řetězci na odpočet daně na vstupu předčasné, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 As 162/2018-43.
43. Žalobkyně uvedla, že v dané věci z žalobou napadeného rozhodnutí nelze zjistit, k jakému rozhodnému okamžiku se skutková zjištění učiněná žalovaným ohledně daňového podvodu vztahují. Podle žalobkyně je tudíž z hlediska posouzení naplnění požadavků vyplývajících z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. V žalovaném podaném popisu obchodních řetězců jsou některé subjekty označeny jako "?". Podle žalobkyně je označení "?" z hlediska přezkoumání identifikace chybějící DPH naprosto nedostačující, neboť není patrné, zda "?" představuje a) domněnku neznámého (neidentifikovaného) dodavatele, tzn. známého deklarovaného dodavatele (tzn. osobu vydávanou za dodavatele na daňovém dokladu vystaveném k dotčenému zdanitelnému plnění), avšak v situaci, kdy se nepodařilo prokázat, že plnění skutečně poskytl právě deklarovaný dodavatel, nebo b) skutečně neznámého (neidentifikovaného) dodavatele, např. v situaci, kdy daňový doklad k dotčenému zdanitelnému plnění není vůbec k dispozici. Podle žalobkyně mezi oběma výše popsány variantami existuje zásadní rozdíl. V procesní situaci a) je totiž deklarovaný dodavatel plně zodpovědný za odvedení DPH, kterou uvedl na daňovém dokladu (dle ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, přičemž daňové orgány musí vyloučit možnost tzn. selfbilingu, tzn. vystavení dokladu samotným odběratelem). Z uvedeného pak vyplývá povinnost daňových orgánů vymáhat přednostně tuto DPH na deklarovaném dodavateli (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 12. 6. 2019 pod č. j. 2 As 162/2018-43, bod [25]). Výše naznačené úvahy opírající se přitom o doložená skutková zjištění by podle žalobkyně měly být součástí odůvodnění správního rozhodnutí, a to již z důvodu zajištění prevence případného zneužití doktríny odnětí nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu daňovými orgány. V případě žalobou napadeného rozhodnutí tomu tak ovšem není. Princip neutrality DPH je stěžejním principem uplatňování této daně. Přestože pro vymezení tohoto pojmu chybí legální definice, je podle žalobkyně nepochybné, že skutečnosti uváděné žalovaným v bodě [87] žalobou napadeného rozhodnutí narušení neutrality DPH neprokazují. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu ČR totiž skutečnost, že

společnost senonches, s.r.o., neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele AMB Group, nelze vydávat za důkaz daňového podvodu; prokázání totožnosti dodavatele dotčeného plnění je totiž touto judikaturou považováno za součást hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH.

44. Podle žalobkyně narušení neutrality DPH nedokládá ani okolnost spočívající v tom, že v řetězcích společností nebylo možné ověřit, zda dodání předmětného zboží bylo řádně vykazováno v daňových přiznáních. Podle tzv. Axel Kittel testu, který vychází z rozsudku Soudního dvora EU vydaného dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, tzn. procesního postupu, na základě kterého lze odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, je odeprání nároku podmíněno kladným zodpovězením čtyř otázek (viz M. Šefčík: Karuselové podvody, Praha 2018, ISBN 978-80-7502-252-3, s. 48): 1. Existuje daňová ztráta? 2. Pokud existuje daňová ztráta, je tato důsledkem daňového podvodu? 3. Pokud došlo k daňovému podvodu, byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s tímto podvodem? 4. Pokud byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s tímto podvodem, věděl (nebo měl o tom vědět) tento subjekt? Podle třetí otázky Axel Kittel testu je tudíž povinností daňových orgánů prokázat spojení obchodních transakcí daňového subjektu s daňovým podvodem. Podle žalobkyně tuto povinnost nepochybně nelze splnit pouhým konstatováním, že se daňovým orgánům nepodařilo ověřit, zda dotčené plnění bylo zdaněno.
45. Závěrem žalobkyně s odkazem na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. srpna 2021 pod č. j. 6 Afs 284/2020-40 zdůraznila, že především popis chybějící daně podaný žalovaným (a to jak v žalobou napadeném rozhodnutí, tak i v přípisu žalovaného vydaném dne 11. 6. 2018 pod č. j. 26753/18/5300-21444-710132) je pro učinění závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu naprosto nedostatečný. Zmiňovaná nedostatečnost je proto důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí na základě ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost.

Doplnění vyjádření žalovaného

46. Žalovaný byl toho názoru, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné.
47. K výhradám žalobkyně stran identifikované chybějící daně (narušení neutrality) žalovaný vyslovil přesvědčení, že odůvodnění rozhodnutí o odvolání ob stojí i ve světle aktuální judikatury. K otázce chybějící daně (narušení neutrality) u dodavatele Plast Recykling company (zdaňovací období červen roku 2015) uvedl, že tato společnost za předmětné zdaňovací období nepodala daňové přiznání, ale zároveň vystavila předmětné faktury pro žalobce. Správce daně pak z důvodu nesoučinnosti stanovil za uvedené zdaňovací období společnosti Plast Recykling company daň podle pomůcek. Tato daň nebyla uhrazena, což žalovaný ověřil ještě v průběhu odvolacího řízení (viz úřední záznam č. j. 26688/18/5300-21444-710132). K tomu doplnil, že nelze klást k tíži správci daně, který postupuje výhradně dle zákona, že jsou to právě společnosti typu „missing trader“, u kterých bývá často doměřena daň podle pomůcek. Takto ostatně chápe chybějící daň (spočívající v nekontaktnosti a neumožnění prověření daňové povinnosti) i judikatura NSS, např. rozsudek č. j. 5 Afs 239/2020-46 ze dne 19. 11. 2021, bod [34], nebo rozsudek č. j. 2 Afs 147/2020-37 ze dne 22. 7. 2021, bod [36].
48. K identifikované chybějící daně u dodavatele senonches (zdaňovací období červen a srpen roku 2015) žalovaný uvedl, že tato společnost ve vztahu ke zdaňovacímu období červen

roku 2015 neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele AMB Group a za zdaňovací období srpen roku 2015 nepředložila žádné doklady. V podrobnostech žalovaný v bodě [8] rozhodnutí o odvolání odkázal na úřední záznam č. j. 26687/18/5300- 21444-710132, resp. na zprávu o daňové kontrole na DPH u společnosti senonches mj. za zdaňovací období červen a srpen roku 2015 č. j. 1681198/16/2712-60562-606360, ze které je zřejmé, že uvedená společnost svojí pasivitou a nespoluprací ve vlastním daňovém řízení znemožnila správci daně prověřit, zda dodání předmětného zboží bylo řádně vykazováno v daňových přiznáních. K tomu žalovaný doplnil, že identifikace chybějící daně u společností typu missing trader z důvodu prostého neunesení důkazního břemene je zcela v souladu s relevantní judikaturou (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 239/2020-46 ze dne 19. 11. 2021, bod [36]). Žalovaný rovněž odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-332/15 Astone (bod 56.): *„Jakkoli se tam Soudní dvůr vyjadřoval k otázce podvodu na DPH toliko zcela okrajově (v rámci „poskytnutí vodítka“ předkládajícímu italskému soudu), uvedl, že „[k]onkrétně nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovaly aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, a nevidování vystavených a zaplacených faktur mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo tudíž nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku, a odmítly uznat v takovém případě nárok na odpočet...“* K obdobné situaci jako v případě společnosti senonches se vyjádřil NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 239/2020-46 ze dne 19. 11. 2021 bod ([36]): *„Jestliže dotčené společnosti byly nekontaktní a se správcem daně nespolupracovaly a nereagovaly, je zřejmé, že neunesly důkazní břemeno a oprávněnost nárokovaného odpočtu neprokázaly. Za těchto okolností správce daně ani nemohl v daňovém řízení u nich zkoumat případnou existenci daňového podvodu. To však nebrání tomu, aby byla u jiného článku řetězce následně zabájena daňová kontrola a správce daně detekoval daňový podvod.“* K argumentaci žalobkyně, kterou se odkazovala na rozsudek NSS č. j. 3 Afs 85/2019-44 ze dne 28. 4. 2021 ve věci Fast Money, žalovaný uvedl, že NSS v tomto rozsudku zejména dovodil, že je třeba zabývat se tím, zda „chybějící daň“ existuje ke dni, kdy se má odepření nároku na odpočet DPH aplikovat, tedy ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu. Konstatoval, že *„odvolací orgán měl při rozhodování zohlednit vyměření daně u společnosti, u které byla dříve identifikována chybějící daň“ (a lhostejno, že k tomu došlo se zpožděním po splatnosti daně), a zavázal jej doplnit dokazování tak (zohlednit aktuální situaci), aby bylo možné učinit definitivní závěr, zda v řetězci existuje „chybějící daň“.* Nicméně je dle žalovaného nutno zdůraznit, že NSS tyto závěry vyslovil v situaci, kdy společnosti TARENT TRADING s.r.o. (u které byla identifikována „chybějící daň“) byla stanovena daň, jež zahrnovala DPH na výstupu z těch zdanitelných plnění, ze kterých tehdejší stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu. Přesněji řečeno tak byla této společnosti za příslušné zdaňovací období vyměřena DPH z obou faktur, na jejichž základě tehdejší stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu, a výše vyměřené daně odpovídala výši DPH uvedené na obou fakturách - dani z obou plnění na výstupu. Byla tak vyměřena daň z plnění, z nichž tehdejší stěžovatel uplatnil nárok na odpočet, a tato „chybějící daň“ byla při vydání rozhodnutí o odvolání u dodavatele (zřejmě) zcela uhrazena. Oproti tomu v případě žalobkyně výše popsaná situace (z níž vyšel NSS ve věci Fast Money) nenastala. Role společností Plast Recykling company a senonches jako subjektů typu „missing trader“ spočívala ve znesnadnění šetření v řetězci, a to tím, že zjednodušeně řečeno neposkytly správci daně požadovanou součinnost za

účelem prověření daňových povinností z předmětných transakcí (viz výše). Závěry rozsudku NSS ve věci Fast Money nelze zobecnit natolik, že by na jejich základě bylo možné konstatovat „neprokázání existence chybějící daně“ v případě žalobce.

49. K námitce žalobkyně, že některé subjekty v řetězcích jsou v rozhodnutí o odvolání označeny znakem „?“ , žalovaný poznamenal, že chybějící daň byla v případě žalobce identifikována u jeho bezprostředních dodavatelů, nikoliv u předchozích článků označených otazníkem. V rámci 1. kroku tzv. několikanásupňového testu je úkolem správce daně identifikovat narušení neutrality (chybějící daň) a ve spojení s nestandardními okolnostmi řetězce příp. učinit závěr o existenci podvodu na DPH. Úkolem správce daně pak jednoznačně není kompletní rozkrytí celého řetězce, včetně rozsáhlého prověřování všech jeho článků, to ostatně s ohledem na nekontaktnost článků v řetězci a jejich nespolečnosti často není ani možné. K tomuto judikatura NSS ani SDEU nesměřuje.
50. K teoretickým námitkám žalobkyně týkajícím se souvislosti obchodních transakcí s podvodem na DPH v bodech [20] až [25] repliky žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 104/2018-79 ze dne 16. 4. 2019: *„Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoli nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.“* Na tyto závěry bylo navázáno i v dalších rozsudcích NSS např. č. j. 4 Afs 10/2020-58 ze dne 26. 8. 2020, č. j. 9 Afs 69/2019-58 ze dne 1. 4. 2020, č. j. 10 Afs 182/2018-42 ze dne 25. 7. 2019. ad 2)

V. Jednání před krajským soudem dne 13. 4. 2022

51. Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně odkázal na písemný obsah žaloby včetně jeho dalších vyjádření k projednávané věci. Připomněl, že žalobkyně čelí závažnému obvinění o jejím zapojení do podvodu na DPH. Napadené rozhodnutí označil za nepřezkoumatelné, když žalovaný nepopsal obchodní řetězec, v němž mělo k podvodu dojít a jednotlivé články tohoto řetězce pouze označuje otazníkem. Měl tak za to, že popis chybějící daně je zcela nepřezkoumatelný, když v něm nejsou uvedena skutková zjištění. Odkázal přitom na judikaturu SDEU. Žalobkyně trvala na svém stanovisku, že její prostor pro vyjádření k výsledkům důkazního řízení vedeného v odvolacím řízení byl nedostatečný, přesto však požádala soud o meritorní rozhodnutí ve věci s ohledem na to, že předmětné daňové řízení trvá již několik let. Obecný návrh na výslech všech svědků byl ze strany žalobkyně výrazem čirého zoufalství. Dále zástupce připomněl, že

nesplnění povinnosti společností senonches, s.r.o., spočívající v neprokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti AMB Group, s.r.o., nemůže být důkazem o podvodu na DPH v projednávané věci. Žalovaný tak dle názoru žalobkyně neprokázal existenci podvodu na DPH dle požadavku SDEU, který předpokládá v daňovém řízení odpověď na čtyři základní otázky 1) existence daňové ztráty, 2) jedná se o důsledek daňového podvodu, 3) obchodní transakce byly spojeny s tímto podvodem, 4) daňový subjekt o podvodu věděl nebo měl vědět.

52. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemná vyjádření. Připustil, že jeho procení postup ohledně vyřizování žádost o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům důkazního řízení nebyl v souladu s daňovým řádem, přesto měl za to, že toto pochybení nevykazuje vady, které by mohly zasáhnout do práv žalobkyně. Dále vyslovil přesvědčení, že žalovaný požadavkům SDEU dostal, když chybějící daň byla identifikována v souladu s jeho judikaturou. Uvedl, že chybějící daň byla zjištěna u bezprostředních dodavatelů žalobkyně a v daňovém řízení byly prokázány veškeré souvislosti, z nichž nepochybně vyplývá, že prošetření daňovými orgány odpovídalo i požadavkům judikatury Nejvyššího správního soudu.

VI. Nové přezkoumání věci krajským soudem

53. Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. v intencích závazných právních závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem ve shora zmiňovaném rozsudku ze dne 10. 8. 2021, č.j. 6 Afs 284/2020-40.
54. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty, jejímž účelem bylo získání důkazních prostředků k prokázání správnosti tvrzení žalobkyně. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění přijatých zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, a proto žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 358 183 Kč za zdaňovací období červen roku 2015 a dále ve výši 1 028 168 Kč za zdaňovací období srpen roku 2015 odmítl a daň žalobkyni vyměřil. Žalobkyně podala proti platebním výměřům odvolání, v němž žádala doplnění daňového řízení o výsledky svědků. V rámci odvolacího řízení byly výsledky svědků prostřednictvím správce daně uskutečněny a žalovaný odvolací řízení doplnil vlastním šetřením. Dále je z daňového řízení zřejmé, že žalovaný v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a s odlišným právním názorem, ke kterému v rámci odvolacího řízení dospěl. Učinil tak Přípisem ze dne 11. 6. 2018 a žalobkyni umožnil, aby se k uvedeným skutečnostem vyjádřila. S odkazem na ustanovení § 32 odst. 1 a § 115 odst. 3 daňového řádu přitom žalobkyni stanovil lhůtu pro vyjádření v délce 15 dnů ode dne doručení. Uvedený Přípis byl žalobkyni doručen dne 17. 6. 2018. Žalobkyně ve vymezené době, tedy 2. 7. 2018, zaslala žalovanému vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, v němž poukázala na to, že stanovenou lhůtu považuje za nepřiměřenou a že jí je rovněž znám názor žalovaného, dle něhož lhůtu nelze prodloužit. S upozorněním na časovou tíseň pak navrhla výslech „všech osob a provedení důkazu všemi listinami na planetě Zemi“. Tomuto vyjádření předcházela žádost žalobkyně ze dne 18. 6. 2018 o prodloužení lhůty na 45 dnů od doručení Přípisu. Žalovaný požadavku žalobkyně nevyhověl a s odkazem na ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu řízení o

žádosti zastavil, neboť měl za to, že lhůtu nelze prodloužit, neboť se jedná o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva. Následně pak žalobkyně dne 19. 7. 2018 zaslala žalovanému vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, v němž provedla podrobné hodnocení myšlenkových konstrukcí žalovaného s akcentem na upozornění, že v daném případě nemohlo dojít k daňovému podvodu tak, jak tvrdí žalovaný.

55. Krajský soud se nejprve zabýval žalobní námitkou vytýkající žalovanému vady řízení. K této námitce se Nejvyšší správní soud ve shora identifikovaném rozsudku vyjádřil s tím závěrem, že žalovaný pochybil, když v případě žádosti o prodloužení 15 denní lhůty stanovené v ust. § 115 odst. 2 daňového řádu rozhodl o zastavení řízení pro zjevnou nepřijatelnost dle ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Nejvyšší správní soud však rovněž konstatoval, že tento mylný závěr žalovaného o nemožnosti prodloužit tuto procesní lhůtu však nebyl pro další procesní aktivitu žalobkyně zásadní, neboť ta měla ve skutečnosti čas v délce jednoho měsíce, v němž se mohla ke sdělení žalovaného vyjadřovat. Lze tak uzavřít, že časový prostor v délce 30 dnů, který byl žalobkyni ke kvalifikovanému vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení žalovaným poskytnut, je možno považovat za dostatečný a to navzdory tomu, že procesní posouzení této lhůty nebylo žalovaným učiněno v souladu se závaznou soudní judikaturou, která se k posouzení této problematiky vyjadřuje jednoznačně.
56. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je finančními orgány neuznaný nárok žalobce na odpočet DPH za zdaňovací období červen a srpen 2015. Žalobkyně dle žalovaného sice prokázala splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, posuzovanými transakcemi se však účastnila plnění, která byla součástí podvodu na DPH.
57. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84).
58. Krajský soud se již ve své rozhodovací praxi několikrát vyjádřil v tom smyslu, že i v případě, že plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
59. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. 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 & Excise, C-

- 354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „Optigen“); 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, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „Kittel“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“); směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („šestá směrnice“)].
60. Soudní dvůr zároveň ve věci Optigen zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci Mahagében: *„Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku 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“* (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.
61. Na základě citované judikatury se vytvořil několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku 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. Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení existence podvodu na DPH, ve druhém kroku se posuzují objektivní okolnosti a ve třetím kroku přijatá opatření.
62. Žalobcem uplatněné námitky postupně rozporují závěry, k nimž finanční orgány dospěly při hodnocení jednotlivých kroků uvedeného testu. Krajský soud bude z uvedeného členění žalobních námitek vycházet, ovšem, že s ohledem na rozsah žaloby nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Ostatně i dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Krajský soud zároveň konstatuje, že jak žalobce, tak žalovaný hojně odkazují na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora týkající se podvodů na DPH.

K daným odkazům soud podotýká, že judikatura sice poskytuje určitá obecná východiska pro posuzování jednotlivých případů, obzvláště v oblasti podvodů na DPH však platí, že každý případ je svým způsobem unikátní a je třeba vždy důkladně posuzovat jeho konkrétní skutkové okolnosti. Nelze bez dalšího přenášet závěry vyslovené v jedné věci na jiný případ. Soud je obeznámen s citovanou judikaturou a při svém rozhodování z ní vychází, považuje ale za nadbytečné a nevhodné se vypořádávat s každým odkazovaným soudním rozhodnutím.

63. Krajský soud posuzoval žalobní námitky v kontextu se shora nastíněnou judikaturou a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná. V případě zdanitelného plnění, které měla žalobkyně přijmout od dodavatele Plast Recykling company, s.r.o., ve zdaňovacím období červen roku 2015 se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Ovšem v případě dodavatele senonches, s.r.o., od něhož měla žalobkyně přijmout zdanitelné plnění v červnu a srpnu roku 2015, se krajský soud s názorem žalovaného, který měl za to, že podvod na DPH v tomto případě řádně prokázal, nemohl ztotožnit. V následující části rozsudku tyto závěry krajský soud dále rozvede.

Dodavatel Plast Recykling company, s.r.o., zdaňovací období červen roku 2015

Existence podvodu na DPH

64. Podle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu lze o existenci podvodu na DPH hovořit v případě, kdy je v řetězci transakcí zjištěna chybějící daň a další daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Není přitom povinností finančních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici a které mohou mít původ v minulosti, v době uzavření transakce i v době následující po uzavření obchodu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 – 52, ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46, a ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33).
65. Z daňového spisu soud zjistil, že měl žalobce v předmětném zdaňovacím období od uvedené společnosti přijmout zdanitelné plnění na základě přesně vycílených daňových dokladů. Žalovaný po provedení a zhodnocení svědecké výpovědi zástupce této společnosti, pana Petra Mikuše nezpochybil splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet DPH. Vyslovil však přesvědčení, že toto obchodování žalobkyně s uvedeným dodavatelem bylo zatíženo podvodem.
66. Dále je z průběhu daňové kontroly zřejmé, že společnost Plast Recykling company, s.r.o., nepodala ve zdaňovacím období červen roku 2015 daňové přiznání a přitom v tomto období vystavila faktury pro žalobkyni. Uvedená společnost přitom neodvedla daň, kterou jí správce daně stanovil (v daném případě podle pomůcek). Tím byla naplněna podmínka pro konstatování existence daňového podvodu, neboť došlo k narušení neutrality daně.
67. Z průběhu odvolacího řízení je dále zřejmé, že v šetřeném obchodním řetězci bylo zjištěné personální propojení, kdy u společnosti Plast Recykling company, s.r.o., byla zaměstnána jako sekretářka paní J., která byla od 26. 5. 2015 do 4. 10. 2016 jednatelkou

žalobkyně. V této stejné společnosti pracoval také pan B., který se stal od 4. 10. 2016 jednatelem žalobkyně po paní J. Oba přitom měli společnou zaměstnaneckou minulost.

68. O nestandardnosti šetřených transakcí svědčí i nedostatečná dokumentace. Žalobce, jak žalovaný uvedl, v rámci daňové kontroly doložil faktury a dodací listy, kterými prokazoval uskutečnění předmětných zdanitelných plnění – dodání zboží od společnosti Plast Recykling company, s.r.o. Tyto doklady obsahují razítka obou společností včetně podpisů. Hodnocení žalovaného, který dovedl, že na dokladech nebylo uvedeno, kdo předání a převzetí zboží uskutečnil, označila žalobkyně za lživé a uvedla, že na dokladech byly u razítek parafy předávajících a přebírajících osob a bylo tedy na žalovaném, aby zjišťoval, kdo předání a převzetí zboží zajišťoval. S takovým názorem se krajský soud neztotožnil. Pokud žalobce v podané žalobě závěry žalovaného zpochybnil, dalo by se očekávat, že v probíhajícím soudním řízení nebudou již jeho tvrzení pouze v obecné rovině a na podporu důvodnosti jeho námitek již uvede konkrétní osoby, které se obchodního vztahu zúčastnily. To se však nestalo. Na základě těchto důkazů tedy nebylo najisto postaveno, kdo předání a převzetí zboží uskutečnil. Lze tedy přisvědčit názoru žalovaného, že dokumentace, která obchodní případy provázela, byla nedostatečná.
69. Za další důkaz svědčící o podvodném jednání v řetězci označil žalovaný i to, že nebyly uzavírány písemné smlouvy, což při obchodech v řádech statisíců korun není v běžném obchodním styku minimálně obvyklé. Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že tato skutečnost pouze umocňuje podezření, že žalobkyně i její dodavatel v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovali a byli si vědomi, že se účastní účelových obchodních transakcí - viz rozsudek č. j. 9 Afs 10/2015-29 ze dne 18. 6. 2015.
70. Dále žalovaný v průběhu daňového řízení zjistil, že společnost Plast Recykling company, s.r.o., má virtuální sídlo, když sídlí na adrese Primátorská 296/38, Praha, kde má v současné době sídlo 855 společností. Přitom dle ust. § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH je sídlem u osoby povinné k dani adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení. Žalobkyně přitom nijak neprokázala, že toto virtuální sídlo požadavky této definice mohlo naplňovat.
71. Dále bylo zjištěno, že tato společnost vznikla jako tzv. ready-made korporace, tj. byla založena společností zabývající s prodejem hotových společností (Společnosti pro Vás s.r.o., IČ: 286383605) a následně prodána. Od svého vzniku nezveřejnila ve Sbírce listin žádnou účetní závěrku, čímž porušila ustanovení § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dále bylo z veřejného rejstříku zjištěno, že tato společnost byla zrušena s likvidací a byla zrušena její registrace k DPH a byl jí přidělen status nespolehlivé osoby. Krajský soud k tomu konstatuje, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří významný důkaz svědčící o tom, že obchodování v předmětném řetězci bylo zatíženo podvodem na DPH, neboť společnost figurující v předmětném řetězci nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu, vykonávajícího obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku, ale naopak vykazuje znaky společnosti zapojené do obchodního řetězce, v němž je zboží prodáváno účelově s cílem realizace podvodného jednání na DPH.
72. K tomuto závěru krajský soud konstatuje, že existence podvodu na DPH byla žalovaným prokázána. Soud nepřisvědčil žalobním námitkám, že napadené rozhodnutí je příliš

obecné, neboť žalovaný ozřejmil, v jakých konkrétních skutkových okolnostech podvod spočíval. Důvody uváděné žalovaným ve svém souhrnu prokazují, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění.

73. Krajský soud přitom odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedenou v jeho rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46 (bod 34) chybějící daň „je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku obrožuje řádné fungování společného systému DPH (...)“.
74. Je bezpochyby zřejmé, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce jistě nemůže být označeno jakékoli doměření daně, respektive jakékoli její neuhrazení. Judikatura Nejvyššího správního soudu „považuje za rozhodující, aby byl důvod doměření daně dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění“ (rozsudek č. j. 9 Afs 160/2020 – 49, bod 37; obdobně rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43). V nyní posuzované věci ovšem žalovaný popsal celou řadu nestandardních okolností obchodování v předmětných řetězcích, které dle názoru krajského soudu jasně svědčí o tom, že porušení neutrality bylo v této věci následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění.
75. Krajský soud v podrobnostech odkazuje na výše podané shrnutí žalovaným popsaných nestandardních okolností obchodování v této věci. Celá řada z těchto okolností již byla judikaturou výslovně akceptována jako okolnosti svědčící o nestandardnosti posuzovaných transakcí – např. sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence písemné dokumentace atd. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42, a ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33).
76. Zároveň je nutné zdůraznit, že tyto okolnosti nelze hodnotit jednotlivě a izolovaně, jak činí samotný žalobce v podané žalobě, nýbrž v jejich souhrnu. Soud nezpochybňuje, že například celá řada obchodních vztahů vzniká na bázi přátelských či obdobných vztahů nebo na základě předcházející obchodní spolupráce. Stejně tak nelze popřít, že sídlo společností na virtuálních adresách, či absence písemné dokumentace, nemusí nutně svědčit o podvodném charakteru obchodního řetězce. Nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené společnosti se účastnily podvodu na DPH (obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 239/2020 – 46).
77. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí poukazoval na personální propojenost (a další vazby) mezi oběma společnostmi ve spojitosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi. Jejich kombinace pak vytváří skutkové okolnosti, z nichž lze usuzovat na existenci daňového podvodu ve smyslu výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu.
78. Žalobkyní uváděné rozsudky, které mají svědčit o nezákonném postupu žalovaného, však na nyní posuzovanou věc nedopadají. Například v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, Nejvyšší správní soud konstatoval zkratkovitou úvahu žalovaného v případě neodvedení daně jedním z článků řetězce. V projednávané věci však žalovaný

provedl následnou podrobnou analýzu opřenu o řadu důkazů, které ve svém komplexu o daňovém podvodu svědčí. V rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, Nejvyšší správní soud shledal, že rozhodnutí žalovaného je z hlediska existence chybějící daně a jejího neodvedení do státního rozpočtu vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Tento závěr však v projednávané věci učinit nelze.

Existence objektivních okolností a přijatá opatření (vědomostní test)

79. V dalších krocích testu je nutné zhodnotit, zda daňový subjekt o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohl a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil (účast na podvodu na DPH tedy může být i nedbalostní). Po daňovém subjektu lze legitimně požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud existují objektivní okolnosti, na jejichž základě může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce. Při posuzování těchto objektivních okolností se přihlíží k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 58). Pokud jde o hodnocení daňovým subjektem přijatých opatření, pak platí, že čím výraznější indicie svědčící o možném zapojení do podvodného řetězce existují, tím vyšší požadavky lze klást na obezřetnost daňového subjektu.
80. Žalovaný konstatoval, že jednotlivé níže uvedené objektivní okolnosti obchodování žalobkyně by samy o sobě podvodné jednání daňového subjektu neprokazovaly. Avšak ve svém souhrnu tyto skutečnosti svědčí o tom, že žalobkyně byla zcela vědomě účastna podvodného jednání na DPH. Tento závěr žalovaný učinil na základě zjištění, že v řetězci společností existuje personální propojení osob, dále že žalobkyni byly v době uskutečnění předmětných obchodů známy nestandardnosti obchodní spolupráce s dodavatelem - absence písemných smluv, dále neuvedení, kdo zboží předal a převzal a v neposlední řadě ani zboží nebylo pojištěno, přestože se jednalo o cenově významné dodávky. Žalobkyně si rovněž musela být vědoma skutečnosti, že její dodavatel sídlí na virtuální adrese. Žalovaný opřel svoje závěry rovněž o skutečnost, že samotné jednání žalobkyně bylo zcela nestandardní, když ani na žádost správce daně nepředložila ceníky, popřípadě kalkulace, neznala původ zboží (výrobce), které nakupovala a ve většině případů nejprve obdržela platbu od svého odběratele, a teprve následně hradila svým dodavatelům, což je také postup v obchodních vztazích nestandardní.
81. Takto naznačené nestandardnosti nepochybně ve svém souhrnu vzbuzovaly na straně správce daně a potažmo žalovaného důvodné pochybnosti o zákonnosti postupu žalobkyně při jejím obchodování. Žalobkyně věděla, že její smluvní dokumentace je buď strohá či zcela absentující, žalobkyně neprověřovala kvalitu dodaného zboží, jeho dodávky neměla pojištěné a rovněž tak samotná úhrada za dodávku zboží nebyla prováděna obvyklým způsobem. Je tak nepochybné, že dané obchodní transakce vykazovaly řadu neobvyklých charakteristik. Přitom, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 2. 12. 2021, č.j. 1 Afs 262/2021-40), „*čím zásadnější nestandardnosti způsob obchodování vykazuje, tím větší nároky je třeba klást na opatření přijatá stěžovatelem za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu.*“ Pokud tedy žalobkyně argumentuje tím, že každý jednotlivý způsob obchodování je v souladu

s obecnými pravidly, nelze než uvést, že v daném případě právě nezpochybnitelný komplex těchto důvodů způsobuje pochybnosti o obchodní činnosti žalobkyně.

82. Na základě výše uvedeného žalovaný uzavřel, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH a současně bylo prokázáno, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla, resp. vědět musela a na základě čehož jí nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění nemohl být uznán. Krajský soud se s uvedenými závěry žalovaného ztotožňuje. Kombinace výše popsaných skutečností postačuje k učinění závěru, že způsob, jakým žalobkyně obchodovala s předmětným zbožím, vykazuje vysoce nestandardní znaky.

Dodavatel senonches (zdaňovací období červen a srpen roku 2015)

83. K otázce přijetí zdanitelných plnění od uvedené společnosti žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že nezpochybňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH, avšak dospěl k závěru, že obchodování daňového subjektu s touto společností je zatíženo podvodem na DPH. Z daňového spisu porízeného správcem daně žalovaný dovodil, že zboží dle předmětných daňových dokladů mělo být přepravováno v těchto řetězcích společností: 1. ? → AMB Group s.r.o., DIČ: CZ28090411 (dále jen „AMB Group“) → senonches → odvolatel → ? (zdaňovací období červen roku 2015) 2. ? → senonches → odvolatel → ? (zdaňovací období srpen roku 2015). Společnost senonches, jak žalovaný uvedl, ve vztahu ke zdaňovacímu období červen roku 2015 neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele AMB Group a za zdaňovací období srpen roku 2015 nepředložila žádné doklady. Z uvedeného bylo dle žalovaného zřejmé, že v řetězcích společností nebylo možné, díky pasivitě a nespolečnosti ve vlastním daňovém řízení této společnosti, ověřit, zda dodání předmětného zboží bylo řádně vykazováno v daňových přízních, což je indicií svědčící o podvodném charakteru obchodního řetězce. Dále pak žalovaný konstatoval, že tímto v daných řetězcích došlo k narušení neutrality daně a byla tak naplněna základní podmínka pro konstatování existence daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU.
84. S tímto závěrem žalovaného se krajský soud nemohl ztotožnit a žalobní námitku, která takto vyslovený názor žalovaného zpochybňuje, tak považuje za důvodnou.
85. Je totiž nepochybné, že v případě, že správce daně a potažmo žalovaný dojdou k závěru, že došlo k narušení daňové neutrality, musí být najisto postaveno, že jedním ze subjektů v řetězci nebyla odvedena daň, zatímco jiný subjekt si daň odečetl a to za účelem daňového zvýhodnění (rozsudek ze dne 14. 5. 2020, č.j. 1 Afs 493/2019-32, ze dne 6. 8. 2020, č.j. 1 Afs 304/2019-33). Nejvyšší správní soud pak ve své judikatuře – rozsudku ze dne 20. 8. 2020, č.j. 1 Afs 326/2019-39 – výslovně uvádí, že „Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL).“
86. Těmto požadavkům žalovaný nedostal. V bodě 87 napadeného rozhodnutí pouze konstatoval, že společnost senonches, s.r.o., ve vztahu ke zdaňovacímu období červen

roku 2015 neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele AMB Group a za zdaňovací období srpen roku 2015 nepředložila žádné doklady. Soud tak přisvědčil námitce žalobce, že skutečnosti uváděné žalovaným narušení neutrality DPH neprokazují. Samotná skutečnost, že dodavatelská společnost neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele AMB Group, nelze vydávat za důkaz daňového podvodu. Závěry žalovaného týkající se prokázání podvodu na DPH ve vztahu ke vzpomínané dodavatelské společnosti senonches, s.r.o. jsou tudíž nezákonné, neboť popis chybějící daně podaný žalovaným je pro učinění závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu naprosto nedostatečný.

87. Krajskému soudu proto nezbylo, než dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný ve smyslu ust. § 78 odst. 5 uvedené právní úpravy vázán shora vysloveným právním názorem.
88. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 7 úkonů právní služby po 3 100 Kč - převzetí zastoupení, sepsání a podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného, duplika k doplněnému vyjádření žalovaného, projednání věci před soudem dne 12. 8. 2020, doplnění právní argumentace žaloby, projednání věci před soudem dne 13. 4. 2022. Dále krajský soud přiznal žalobkyni paušální náhradu hotových výdajů k 7 úkonům (á 300,- Kč) v celkové částce 2.100 Kč a cestovné k soudu Praha - Hradec Králové a zpět dne 12. 8. 2020 v částce 1 347 Kč a dne 13. 4. 2022 v částce 1 515 Kč včetně 2 x náhrady za promeškaný čas na cestě (6 půlhodin á 100,- Kč) v celkové částce 1.200 Kč. Žalobkyni dále soud přiznal náklady řízení za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů k tomuto úkonu ve výši 300 Kč v souvislosti s řízením vedeným před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 284/2020 za podání vyjádření ke kasační stížnosti. To vše včetně DPH ve výši 21 % z uvedených částek mimo soudního poplatku. Krajský soud žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení za převzetí zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem v částce 3.100 Kč, neboť zástupce žalobce byl s věcí seznámen již na základě převzetí zastoupení v řízení před krajským soudem. Celkovou vyčíslenou částku je povinen žalovaný zaplatit na bankovní účet sdělený žalobcem (na výzvu soudu) č. 2800034283/2010 vedený u FIO banka, a.s., do 15 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

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.

Hradec Králové dne 22. dubna 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu