



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Jana Čížka a soudců

Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Balao s.r.o.**, IČO: 29153212
sídlem Pražská 636, Dolní Břežany
zastoupena daňově poradenskou společností ARIADNA, s.r.o.
sídlem Nademlejská 683/5, Praha 9

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5593/19/5300-21442-712243,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5593/19/5300-21442-712243, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, společnosti ARIADNA, s.r.o.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebními výměry ze dne 15. 2. 2018 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období

měsíců července a srpna 2014 a ledna 2015, platebními výměry ze dne 2. 5. 2018 vyměřil DPH za zdaňovací období měsíců září až prosinec 2014 a platebním výměrem ze dne 22. 3. 2018 vyměřil DPH za zdaňovací období měsíce února 2015. Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že zdanitelná plnění (nákup mobilních telefonů iPhone a dalšího elektronického zboží) přijatá od společností Ponfar Commerce, s.r.o., Czech service centrum s.r.o., HERSCHEL TRADE, s.r.o., GISORO TRADING, s.r.o., NANO Professional s.r.o. a GANMARO GROUP, s.r.o.¹, byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět.

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil.
3. Žalobkyně žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 12. 4. 2019 požaduje zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobní body

4. Podle žalobkyně se žalovaný mnoha žalobními (*správně zřejmě odvolacími, pozn. soudu*) námitkami dostatečně či vůbec nezabýval, některé v části napadeného rozhodnutí označené jako *Odvolací důvody* vůbec neuvedl. Žalovaný neodstranil vytýkané vady postupu správce daně (zejména zásadní pochybení spočívající v neprojednání věci v přítomnosti žalobkyně), jehož lživá tvrzení v odůvodnění napadeného rozhodnutí opakoval.
5. Žalovaný v rozporu se závěry bývalého místně příslušného správce daně tvrdí, že má za prokázané přijetí konkrétních zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. Daň byla žalobkyni vyměřena v nesprávné výši a ani sám správce daně nevěděl, co vlastně žalobkyni v daňovém řízení prokázal. Tvrzení, podle kterého má správce daně za prokázané, že žalobkyně věděla nebo minimálně mohla vědět, že se svým jednáním účastní podvodu na DPH, je zjevně rozporné. Správce daně buď prokázal, že žalobkyně o své účasti věděla, nebo prokázal, že o ní měla vědět. Obojí možné není.
6. Žalovaný se vyhýbá těm právním závěrům a judikatuře SDEU i českých správních soudů, které nesvědčí ve prospěch finančních orgánů. Žalovaný nedbal na svoji důkazní povinnost, neboť povětšinou uvádí jen dohady, a na povinnost hodnotit každý důkaz jednotlivě rezignoval (zjištěné skutečnosti paušalizuje a navozuje dojem, že vše, co uvádí, se vztahuje ke všem subjektům).
7. Žalobkyně dále v bodu II.1. žaloby (*Existence daňového podvodu*) namítá, že žalovaný uvádí šest dodavatelů bez rozlišení, v jakém období se kterým dodavatelem žalobkyně obchodovala. U subdodavatelů není uvedeno, kterým konkrétním dodavatelům žalobkyně a v jakém období dodávala zboží. Žalobkyně dále zpochybňuje relevanci jednotlivých okolností, které podle žalovaného svědčily o existenci daňového podvodu (jednatel cizí státní příslušník, subdodavatelé jako nespolehliví plátcí, sídlo na virtuální adrese, absence provozovny, krátká obchodní historie některých společností v řetězci, rychlé změny majitele). Tvrzení žalovaného o nestandardním průběhu obchodů jsou účelová a nemají oporu v provedeném dokazování a skutkovém stavu.
8. V bodu II.2. žaloby (*Existence objektivních okolností*) žalobkyně namítá, že žalovaný nepřihlédl k výhradám žalobkyně, námitkám, podaným vysvětlením a předloženým

¹ dále jen „Ponfar“, „Czech service“, „Herschel“, „Gisoro“, „Nano Professional“ a „Ganmaro“.

důkazním prostředkům. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně obchodovala s neprověřenými společnostmi, je nepravdivé. Žalovaný uvádí, co je běžné, ale nikde neposkytuje informaci, kde tuto „běžnost“ informačně získal a potvrdil. Žalovaný nemá tušení, jak funguje skladový systém společnosti Hellmann WorldWide Logistics (dále jen „Hellmann“), ač jej žalobkyně správci daně několikrát detailně popsala, ani jak funguje záruka výrobců elektroniky a výrobci poskytovaná mezinárodní záruka. Tvrzení, že někteří dodavatelé neměli webové stránky, není v souladu se skutečností. Žalobkyně nikdy netvrdila, že kontrolovala všechna IMEI čísla, ale pouze v rámci svých kapacit a možností, a to i v servisní databázi Apple. Žalobkyně se chovala obezřetně a kontrolovala obchodní partnery. Tvrzení o mobilních telefonech jako rizikové komoditě žalovaný neprokázal. Žalovaný uvádí, že rámcové smlouvy jsou identické a obecné, což je ale podle žalobkyně účelem rámcových smluv. Tvrzení, že žalobkyně podle rámcových smluv nepostupovala, je nepravdivé.

9. Žalobkyně v bodu II.3. žaloby (*Vědomostní test – přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu*) namítá, že žalovaný zcela opomíjí povinnost správců daně, kteří ignorovali tvrzené rizikové okolnosti a potenciální podvodníky zaregistrovali, ač nemohli vůbec jako plátcí DPH podnikat, a navíc je ponechali zcela bez průběžné kontroly. Žalobkyně se svými obchodními partnery uzavřela rámcovou dohodu a s ní i jasné potvrzení, že se dodavatel nebude dopouštět podvodů či činností, které by žalobkyni uvedly do problémů. Žalovaný nechal bez povšimnutí, že správce daně lhal a tvrdil žalobkyni, že potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků u společnosti Herschel je podvrh. Daňové orgány ignorovaly mnoho předložených důkazů (otisky z webu ARES, dokumenty ze servisního systému Apple, e-maily potvrzující nabídku, potvrzení obchodu, jeho uvolnění ve skladu Hellmann, objednávku přepravy a další e-maily, které prokazují jednání v souladu s rámcovými smlouvami a také to, že obchody netrvaly minuty či hodiny, ale vždy dny a víc dnů).
10. V další části žaloby (s. 10 – 29) žalobkyně rekapituluje vypořádání jednotlivých odvolacích důvodů žalovaným (ukončení daňové kontroly, odstranění pochybností formulovaných ve výzvách, úřední záznam o postupu k odstranění pochybností jako odůvodnění platebních výměrů, hodnocení některých důkazů, neprovedení navrhovaných výsledků svědků, identifikace konkrétního zboží zasaženého podvodem) a uvádí žalobní námítky, kterými brojí proti argumentaci žalovaného. Žalovaný se podle žalobkyně s odvolacími námítkami řádně nevypořádal. Podrobnější obsah těchto námitek soud uvádí níže v rámci samotného vypořádání žaloby. Žalobkyně pak v rámci této části žaloby opětovně zdůraznila, že stanovisko žalovaného, podle kterého bylo přijetí zdanitelných plnění plně prokázáno, je odlišné od stanoviska správce daně. Hrozba obchodního styku se subjekty, které řádně neplní daňové či jiné povinnosti, je možná součástí podnikatelského rizika, ale důsledky neplnění těchto povinností jiných daňových subjektů nemůže nést žalobkyně. Žalovaný účelově zkresluje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 210. Právní názor uvedený v rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, je ústavně nekonformní. Jestliže správce daně tvrdí, že opatření přijatá žalobkyní byla nedostatečná, musí také uvést, jaká dostatečná opatření byla povinna přijmout, jinak je jeho tvrzení nepřezkoumatelné.
11. Žalobkyně také nesouhlasí s právním názorem žalovaného, proč nelze prodloužit lhůtu podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 30/2011 Sb. (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně nesouhlasí ani s vypořádáním jejího požadavku na

projednání výsledku odvolacího řízení při ústním jednání. Poukazuje při tom na rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009 – 93. Žalovaný se také vůbec nevypořádal s námitkou, že o vydání platebních výměrů rozhodly osoby, jejichž podjatost žalobkyně namítala.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se žalobními námitkami nesouhlasí.
13. Podrobný popis jednotlivých identifikovaných obchodních řetězců, kterých se žalobkyně účastnila, je obsažen ve zprávách o daňové kontrole pro jednotlivá zdaňovací období, resp. v úředních záznamech o průběhu postupu k odstranění pochybností. Sama skutečnost, že jednatelem společnosti je cizí státní příslušník, není nijak nestandardní či nezákonná. Pokud je však zasazena do kontextu ostatních zjištěných skutečností popsanych v bodech 43 a násl. napadeného rozhodnutí, nepochybně se jedná o jednu z nestandardností svědčící o existenci podvodu na DPH. Žalobkyní citovaná pasáž rozsudku č. j. 5 Afs 252/2017 – 31 se týká tzv. vědomostního testu, tudíž není ve vztahu k prokázání existence podvodu na DPH relevantní, stejně jako povědomost žalobkyně o tom, že některé společnosti sídlily na virtuální adrese. Žalovaný nerozporuje, že zboží bylo uloženo ve skladu společnosti Hellmann, je však nutno zdůraznit, že zboží bylo mezi jednotlivými společnostmi přepravováno v řádu minut či hodin bez dopravy či kontroly zboží. Žalovaný setrvává též na tom, že krátká obchodní historie dodavatelů či subdodavatelů je v kontextu ostatních zjištění okolností svědčící o existenci podvodu na dani. Společnosti InnoCore i Berdevocen byly součástí některých z popsanych obchodních řetězců. Žalovaný uznává, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích srpna a září 2014 neobchodovala se společností Herschel. V těchto obdobích však vždy byla u některého z článků v řetězci identifikována chybějící daň.
14. K tzv. vědomostnímu testu žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Samotné prověření dodavatelů ve veřejných rejstřících není dostatečným opatřením k zamezení účasti na podvodu. Pokud žalobkyně provedla lustraci obchodních partnerů ve veřejných rejstřících, musely jí být známy nestandardní okolnosti jako krátká historie některých dodavatelů, sídla na virtuálních adresách a neexistence provozoven, zahraniční jednatele, a měla tudíž přijmout další opatření k zamezení účasti na podvodu. Žalobkyně namítala existenci webových stránek dodavatelů již v odvolání, ani v podané žalobě však nedoložila žádné konkrétní odkazy, kterými by svá tvrzení prokázala. Pokud by žalobkyně důsledně kontrolovala čísla IMEI, zjistila by stejně jako správce daně, že vykazovala duplicity. Obecné a nekonkrétní rámcové smlouvy identické pro všechny dodavatele bez následného uzavření kupních smluv vymezujících podrobně podmínky obchodní transakce s rizikovou komoditou v hodnotě v řádech milionů korun nepochybně jsou jednou z objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Smluvní závazek, že nedojde ke zkrácení daně či vylákání daňové výhody, není s ohledem na zjištěné okolnosti dostatečným opatřením předcházejícím riziku účasti na daňovém podvodu. Z žalobkyní odkazovaných e-mailů nevyplývá ve vztahu k vědomostnímu testu nic relevantního (osvědčují pouze to, že docházelo ke kusé komunikaci mezi obchodními společnostmi v řetězci a společností Hellmann ve vztahu k uvolnění zboží ve skladu).
15. K otázce ukončení daňové kontroly žalovaný uvedl, že v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již nelze navrhnout další doplnění výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně při ústním jednání dne 30. 4. 2018, které v důsledku jednání jejího zmocněnce

trvalo více než tři hodiny, v rozporu se smyslem a účelem jednání brojila proti věcné správnosti závěrů správce daně, přičemž zprávy o daňové kontrole odmítla bezdůvodně podepsat, čímž došlo k ukončení daňové kontroly podle § 88 odst. 6 daňového řádu. Námitku neprojednání zpráv o daňové kontrole za červenec a srpen 2014 správce daně vypořádal v rámci vyrozumění o způsobu vyřízení stížnosti. Žalovanému neplyne z daňového řádu povinnost ani oprávnění předvolat daňový subjekt k ústnímu jednání před vydáním rozhodnutí o odvolání.

16. Tvzení, že správce daně dospěl k závěru o neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, je podle žalovaného zjevně nepravdivé. Ze zpráv o daňové kontrole a úředních záznamů o výsledku postupu k odstranění pochybností je zřejmé, že žalobkyni byly nároky na odpočet DPH odepřeny z důvodu účasti na podvodu na DPH. Odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně může být i úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností. Žalovaný se k důkazním návrhům vzneseným v rámci odvolacího řízení přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem vyjádřil v bodu 71 napadeného rozhodnutí.
17. K neprodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný konstatuje, že teleologický, systematický i gramatický výklad podporují jeho závěr, že ji nelze prodloužit. Marné uplynutí lhůty pro daňový subjekt neznamená ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Žalovaný dne 18. 12. 2018 vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále jen „seznámení“). Žalobkyně na seznámení reagovala podáním ze dne 2. 1. 2019, 3. 1. 2019 a 9. 1. 2019. Proti právnímu názoru o nemožnosti prodloužení lhůty žalobkyně brojila pouze principálně v podání ze dne 3. 1. 2019, aniž by se domáhala prodloužení dané lhůty či snad namítala její nepřiměřenost. Ostatně ani nyní žalobkyně nenamítá, že by v důsledku právního názoru žalovaného byla jakkoli zkrácena na svých právech. Seznámení čítalo čtyři strany, stanovená patnáctidenní lhůta proto žalobkyni poskytovala dostatečný prostor k vyjádření.
18. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Replika žalobkyně

19. V replice ze dne 13. 12. 2022 žalobkyně obsáhle citovala z rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31. Daňové orgány neunesly důkazní břemeno v případě objektivních okolností. Ani ve vyjádření žalovaný neidentifikuje jediné konkrétní zboží, které bylo předmětem údajného podvodného přepraveje. Poukaz na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích z roku 2018 je nepřipadný, zvláště pokud žalobkyně poukázala na rozsudky NSS, které jí byly známe v rozhodné době (roky 2014 a 2015). Žalovaný neuvádí, jaká další opatření žalobkyně měla přijmout za účelem zabránění účasti na podvodu. Účelově pomíjí povinnosti správců daně, kteří zcela ignorovali indicie signalizující rizika podvodných jednání a potenciální podvodníky zaregistrovali k DPH. Předložené důkazní prostředky zasláné v elektronické podobě daňové orgány vůbec nehodnotily. Žalovaný neuvádí, jak správce daně zjistil, že předložená IMEI čísla vykazují duplicitu. Podle názoru žalobkyně nelze duplicitu bez speciálního softwaru zjistit. Rámcové smlouvy jsou dostatečně podrobné, ke každé dodávce byla následně uzavřena kupní smlouva, ačkoli to žalovaný popírá. Uvedené vyplývá z předložené e-mailové komunikace. Z ní lze též zjistit, že kontrolu každé dodávky pro žalobkyni na základě jejich

požadavků prováděla třetí osoba. Žalovaný se nijak nevypořádal s odvolacími námitkami týkajícími se tvrzení o provádění obchodů v krátkých časových intervalech. O tom, že obchody žalobkyně nikdy netrvaly minuty ani hodiny, ale dny, předložila žalobkyně dostatek důkazů. Žalobkyně nechápe postoj finančních orgánů a soudů k otázce projednávání zpráv o daňové kontrole. Podle žalobkyně existuje právo na ústní jednání v daňovém řízení. Žalobkyně dále uvádí konkrétní pasáže zpráv o daňové kontrole a úředních záznamů, z nichž vyplývá, že správce daně dospěl k závěru o neprokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Navrhované výslechy zaměstnanců Hellmann nebyly nadbytečné. K replice žalobkyně přiložila přepis záznamu z projednání zpráv o daňové kontrole dne 30. 4. 2018.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky kladené na ni zákonem. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
21. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky podle § 76 odst. 1 s. ř. s. Soud neprovedl dokazování záznamem z projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 4. 2018 ani přepisem tohoto záznamu, neboť to považoval za nadbytečné.

Posouzení žaloby soudem

Námitky procesního charakteru

22. Soud se v první řadě věnoval vypořádání námitek procesního charakteru, a to v tom pořadí, v jakém se týkají jednotlivých fází daňového řízení. Soud předesílá, že žádnou z těchto námitek neshledal důvodnou.

Neprojednání zpráv o daňové kontrole nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí

23. Žalobkyně namítá, že zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období červenec a srpen 2014 nebyly vůbec projednány. Byly pouze zaslány do datové schránky zmocněnce žalobkyně, což je možno pouze v případě, kdy se daňový subjekt odmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat nebo se jejímu projednání vyhýbá. Daňová kontrola za tato zdaňovací období tak nebyla řádně ukončena.
24. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
25. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu správce daně na žádost daňového subjektu stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.
26. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je

ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

27. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
28. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
29. Přípisem ze dne 14. 9. 2017 správce daně žalobkyni sdělil výsledek kontrolního zjištění z daňové kontroly na DPH za zdaňovací období červenec 2014 a stanovil jí lhůtu patnácti dnů k vyjádření a navržení jeho doplnění. Dne 28. 9. 2017 žalobkyně požádala o prodloužení lhůty, čemuž správce daně rozhodnutím ze dne 17. 10. 2017 vyhověl. Dne 16. 11. 2017 žalobkyně požádala o další prodloužení lhůty o pět dnů, čemuž správce daně rozhodnutím ze dne 20. 11. 2017 opětovně vyhověl. Dne 21. 11. 2017 žalobkyně podala vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Dne 7. 2. 2018 pak správce daně žalobkyni zaslal do datové schránky zprávu o daňové kontrole. V doprovodném sdělení uvedl, že vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nemění jeho výsledek a nevyvrací objektivní skutečnosti zjištěné správcem daně, ze kterých vyplývá, že žalobkyně byla součástí daňového podvodu a že si této skutečnosti mohla být vědoma. Tvrzení žalobkyně neprokazují existenci efektivních kroků k prevenci její účasti v podvodném jednání. Doložená opatření správce daně vyhodnotil vzhledem k (na první pohled) podezřelým okolnostem transakcí jako formální a nedostatečná. Vzhledem k tomu, že v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již nelze navrhopvat její další doplnění, zaslal ji správce daně v příloze tohoto sdělení, a to i z důvodu co nejmenšího zatěžování daňového subjektu. K námitkám obsaženým ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění se správce daně obsírně vyjádřil ve „vyřízení stížnosti“ ze dne 16. 1. 2018.
30. Přípisem ze dne 24. 10. 2017 správce daně žalobkyni sdělil výsledek kontrolního zjištění z daňové kontroly na DPH za zdaňovací období srpen 2014 a stanovil jí lhůtu osmi dnů k vyjádření a navržení jeho doplnění. Dne 29. 10. 2017 žalobkyně požádala o prodloužení lhůty, čemuž správce daně rozhodnutím ze dne 6. 11. 2017 vyhověl. Dne 4. 12. 2017 žalobkyně podala vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Dne 7. 2. 2018 pak zaslal žalobkyni zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období srpen 2014. V doprovodném sdělení uvedl, že vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nemění jeho výsledek a nevyvrací objektivní skutečnosti zjištěné správcem daně, ze kterých vyplývá, že žalobkyně byla součástí daňového podvodu a že si této skutečnosti mohla být vědoma. Tvrzení žalobkyně neprokazují existenci efektivních kroků k prevenci její účasti v podvodném jednání. Doložená opatření správce daně vyhodnotil vzhledem k (na první pohled) podezřelým okolnostem transakcí jako formální a nedostatečná. Vzhledem k tomu, že v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již nelze navrhopvat její další doplnění, zaslal ji správce daně v příloze tohoto sdělení, a to i z důvodu co nejmenšího zatěžování daňového subjektu. K námitkám obsaženým ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění se správce daně obsírně vyjádřil ve „vyřízení stížnosti“ ze dne 29. 1. 2018.

31. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že způsob, jakým jí byla oznámeny zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období červenec a srpen 2014, byl v rozporu se zákonem. Správce daně žalobkyni vůbec nevyzval, aby se dostavila k projednání a podpisu zpráv o daňové kontrole, nestanovil pro tento úkon žádný termín, ale bez dalšího zprávy o daňové kontrole zaslal do datové schránky jejího zástupce. Je tedy zjevné, že podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly naplněny a daňová kontrola ve vztahu k daným zdaňovacím obdobím nebyla řádně ukončena.
32. Uvedená vada však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
33. Daňové řízení totiž končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Pochybení správce daně spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem tak bez dalšího neznamena konec daňového řízení a jakési „kontumační“ vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, neboť se jedná o vadu řízení, která je odstranitelná způsobem zaručujícím daňovému subjektu reálnou možnost uplatnit jeho návrhy a argumenty ve dvou instancích. Je nezbytné vycházet z materiálního významu ukončení daňové kontroly, tedy zda bylo právo daňového subjektu naplněno ve svém skutečném obsahu. Ani případné vady při projednání zprávy o daňové kontrole tak zpravidla nebudou vadami s vlivem na zákonnost rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 – 39). Žalobkyně zprávu o daňové kontrole obdržela datovou schránkou a mohla se s ní ve všech podrobnostech řádně seznámit, přičemž proti následným platebním výměrům podala odvolání, ve kterém se závěry zpráv z daňových kontrol mohla plně polemizovat, což učinila. Tímto postupem tak nepochybně bylo naplněno její právo ve svém skutečném obsahu.
34. Jak navíc zdůraznil NSS v nedávném rozsudku ze dne 24. 10. 2022, č. j. 8 Afs 168/2020 – 51, v mezidobí došlo k podstatné změně zákona. Novelou č. 283/2020 Sb., účinnou od 1. 1. 2021, došlo k legislativní změně ukončení daňové kontroly. Dle § 88a daňového řádu je daňová kontrola *ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou*. Jak vyslovil NSS v rozsudku ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Azs 55/2006 – 60, č. 1349/2007 Sb. NSS, platí, že „[n]ení-li v přechodných ustanoveních výslovně stanoveno jinak, je při střetu staré a nové úpravy nutno vycházet z obecně platné zásady nepravé retroaktivity procesních norem, tedy aplikace nových procesních norem pro dříve započatá řízení. V takovém případě je v řízení pokračováno dle pozdějšího zákona s tím, že právní účinky úkonů učiněných dříve zůstávají v platnosti.“ Přechodná ustanovení této novely daňového řádu výslovně nic neuvádí k ukončení daňové kontroly (na rozdíl například od jejího zahájení). I pokud by tedy soud shledal námitku důvodnou, daňové orgány by mohly postupovat pouze podle nyní účinné právní úpravy. Zprávu o daňové kontrole by tak musely opětovně zaslat žalobkyni prostřednictvím datové schránky. To však již učinily. To, co by tedy podle dřívější úpravy mohla být alespoň formální vada, už v tuto chvíli vadou není a správní orgány by v případném řízení navazujícím na zrušující rozsudek ani takovou vadu nemohly odstranit, neboť v mezidobí se už jejich případně nesprávný postup stal postupem správným. I to vede k závěru, že i kdyby se o vadu jednalo, nemohla by mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Projednání zpráv o daňových kontrolách za září až prosinec 2014 nebylo nezákonné

35. K námitce, podle které průběh jednání o projednání zpráv o daňové kontrole za zdaňovací období září až prosince 2014 není pravdivě zachycen v protokolu ze dne 30. 4. 2018,

č. j. 4109995/18/2010-61563-111032, soud uvádí, že je naprosto obecná. Žalobkyně neuvádí, v jakých konkrétních aspektech neodpovídá protokol skutečnému průběhu jednání a jakým způsobem by tato skutečnost měla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud se k ní proto nemůže blíže vyjádřit. Z uvedeného důvodu také soud považoval za nadbytečné provádět k důkazu žalobkyní předložený více než čtyři a půl hodiny trvající záznam z jednání, resp. jeho přepis přiložený k replice, neboť žalobkyně nevedla, v jakém smyslu by měl případný nesoulad mezi zvukovým záznamem a protokolem zasahovat do jejích práv a způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.

36. Namítá-li žalobkyně, že při jednání dne 30. 4. 2018 chtěla zprávy o daňové kontrole projednat „formou ústních jednání“, není soudu zcela zřejmé, co žalobkyně touto námitkou míní. Žalobkyně v citované námitce podjatosti ze dne 30. 4. 2018 zdůrazňuje, že zpráva o daňové kontrole má podle § 88 odst. 1 písm. e) a f) obsahovat vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění a stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu. Tuto premisu soud nezpochybňuje. Je nicméně nutno zdůraznit, že se jedná o požadavky na zprávu o daňové kontrole, nikoli o požadavky na obsah fáze daňové kontroly nazývané projednání zprávy o daňové kontrole.
37. Soud v této souvislosti připomíná rozdíl mezi seznámením s výsledkem kontrolního zjištění a projednáním zprávy o daňové kontrole. Jak NSS vyložil např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36 (obdobně např. rozsudek ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 – 36), *„je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“*
38. Projednání zprávy o daňové kontrole tedy plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy

vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). V konečné fázi daňové kontroly, tj. projednání zprávy o daňové kontrole, může daňový subjekt účinně uplatnit pouze námitky proti zásadním vadám zprávy o daňové kontrole (například chybějící podstatné náležitosti, či zahrnutí kontrolních zjištění do zprávy o daňové kontrole, ke kterým se daňový subjekt ještě nemohl vyjádřit, podrobněji srov. rozsudek ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31, č. 3720/2018 Sb. NSS).

39. Z uvedeného plyne, že daňový řád v závěrečné fázi daňové kontroly již nepředpokládá věcné *projednání* závěrů obsažených ve zprávě o daňové kontrole (byť zákon poněkud matoucím dojmem označuje tuto fázi jako „projednání“, v jejím rámci se již zpráva o daňové kontrole v pravém smyslu tohoto slova neprojednává). Stěžejní fází, v níž daňový subjekt může polemizovat se závěry správce daně učiněnými při daňové kontrole (z hlediska jejich úplnosti, důkazní podloženosti a hodnocení důkazů), je totiž vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně umožnil žalobkyni vyjádřit se k výsledkům kontrolních zjištění a žalobkyně této možnosti plně využila. V rámci projednání zprávy o daňové kontrole tak již nebyl prostor k objasňování otázek, které žalobkyně požadovala projednat při jednání dne 30. 4. 2018. Jak plyne z protokolu o tomto jednání, žalobkyně namítala, že ze zpráv o daňové kontrole není zřejmé, co z výzev správce daně žalobkyně konkrétně nesplnila, že závěry správce daně nejsou dostatečně důkazně podloženy, že jsou tvrzení správce daně nepravdivá a lživá apod. Podle soudu není podstatné, že podle žalobkyně je daný protokol neúplný, neboť podstata požadavků žalobkyně vznesených při jednání dne 30. 4. 2018 je zřejmá (což ostatně konstatuje v žalobě i žalobkyně). Žalobkyně se i v rámci konečné fáze po vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění domáhala, aby se správce daně vypořádal s věcnými námitkami proti závěrům daňových kontrol. To ale, jak soud shrnul výše, není účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyni tím nebylo znemožněno veškeré jí tvrzené vady zpráv o daňové kontrole dále namítat. Mohla tak učinit v rámci odvolacího řízení, které je ovládáno principem plné apelace, což ostatně také učinila. Správce daně proto nepochybil, pokud při projednání zprávy o daňové kontrole odmítl věcné námitky mířící proti výsledku kontrolního zjištění dále projednávat a daňovou kontrolu ukončil. Všichni účastníci protokol o projednání zprávy o daňové kontrole podepsali, čímž byly daňové kontroly podle § 88 odst. 4 daňového řádu ukončeny. Postup správce daně tak nelze hodnotit jako nezákonný. Apely žalobkyně na služební slib složený úředními osobami a poukazy na jejich údajně nečestné jednání přesahující podle žalobkyně „snesitelnou míru“, proto soud považuje v dané souvislosti ze strany žalobkyně za zcela nemístné.

Ukončení postupů k odstranění pochybností (leden a únor 2015) nebylo nezákonné

40. Žalobkyně dále namítá, že odůvodněním platebních výměrů za leden a únor 2015 nemůže být úřední záznam o postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 1 daňového řádu, ale toliko protokol o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností podle § 147 odst. 4 daňového řádu. Pouze protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností je naplněním ústavního práva žalobkyně, aby její věc byla projednána v její přítomnosti.
41. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu správce daně sepíše o průběhu postupu k odstranění pochybností podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.

42. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
43. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
44. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.
45. Soud se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že protokol (úřední záznam) o výsledku postupu k odstranění pochybností vydaný podle § 90 odst. 2 daňového řádu je dokumentem odlišným od protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 147 odst. 4 daňového řádu. Byť zákon k označení listiny, do které správce daně vtěluje závěry z postupu k odstranění pochybností, v obou citovaných ustanoveních přistupuje terminologicky nejednotně (jednou jde o *sdělení výsledku postupu*, podruhé o *projednání výsledku postupu*), z právní úpravy postupu k odstranění pochybností zakotvené v § 90 daňového řádu jednoznačně plyne, že po vydání sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností v případě, že správce daně neshledá důvody k pokračování v dokazování, již žádné další projednání výsledku postupu neprobíhá a správce daně má přikročit přímo k vydání rozhodnutí o stanovení daně. Tím je postup k odstranění pochybností ukončen (rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2017, č. j. 6 Afs 99/2017 – 38). Odkaz na protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností v § 147 odst. 4 daňového řádu tak míří na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 téhož zákona. Zákon po vydání sdělení již nepředpokládá další projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, jak sugeruje žalobkyně.
46. K otázce, zda může být postup k odstranění pochybností ukončen kromě protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností též úředním záznamem, se již judikatura vyjádřila. Soud zde poukazuje např. na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 178/2020 – 45 (ve spojení s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 16. 4. 2020, č. j. 10 Af 9/2017 – 39), z nějž vyplývá, že postup k odstranění pochybností lze ukončit formou úředního záznamu. Podstatné je, aby daňový subjekt byl poučen o právu podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení důkazních prostředků. To bylo v dané věci splněno.

K výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu

47. Soud se dále zabýval žalobním bodem vyjadřujícím nesouhlas žalobkyně s názorem žalovaného, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit. Podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků*. Podle § 115 odst. 3 věty před středníkem daňového řádu *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů*. Podle § 115

odst. 4 daňového řádu *po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.*

48. Smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je v mezích zásady hospodárnosti poskytnout nezbytné minimum procesních práv daňovému subjektu i v odvolacím řízení. Daňový subjekt by proto měl mít možnost se seznámit s celým daňovým spisem, analyzovat dopad učiněných zjištění na jeho situaci, následně se vyjádřit ke všem relevantním skutečnostem a navrhnout doplnění dokazování.
49. Dne 18. 12. 2018 žalovaný vydal (čtyřstránkové) seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení ve lhůtě 15 dnů od doručení. V něm mimo jiné uvedl, že na případnou žádost žalobkyně nemůže lhůtu stanovenou tímto rozhodnutím prodloužit, vnímá nicméně, že daný časový prostor nemusí být z různých objektivních důvodů pro žalobkyni dostatečný. V rámci snahy o naplnění zásady spolupráce a vstřícnosti proto vyčká s vydáním konečného rozhodnutí po rozumně zdůvodnitelnou dobu, pokud žalobkyně v reakci na seznámení ve stanovené lhůtě uvede, že je další důkazní prostředky schopna doložit teprve následně do určitého data. Na takové podání bude žalovaný nahlížet jako na doplnění odvolání a zohlední je při vydání rozhodnutí o odvolání. Věcně v seznámení žalovaný sdělil žalobkyni důvody, pro které považuje za nadbytečné provedení navrhovaných svědeckých výpovědí a proč nejsou nově předložené důkazní prostředky způsobilé zvrátit dosavadní názor správce daně ohledně existence podvodu na DPH, a jsou tedy nadbytečné.
50. V odpovědi na seznámení ze dne 31. 12. 2018 žalobkyně uvedla, že oprávněná úřední osoba nejedná čestně a nestranně. Dále zde žalobkyně polemizovala s výkladem § 115 předestřeným v seznámení. Podle žalobkyně žalovaný sepsal tuto písemnost pouze proto, aby zdůvodnil, proč neprovede navrhované důkazy. Vzhledem ke svátkům, časovému zaneprázdnění a skutečnosti, že žalovaný neuvedl nic, co by jej opravňovalo ke stanovení nějaké lhůty, a jeho písemnost je zmatečná a nelze se v ní vyznat, požádala žalobkyně o prodloužení lhůty o jeden den. V obsáhlém doplnění odpovědi na výzvu ze dne 3. 1. 2019 žalobkyně kromě věcné polemiky se závěry finančních orgánů a s jejich procesním postupem opětovně vyjevila výhrady vůči poučení obsaženému v seznámení. Podle žalobkyně úřední osoby úmyslně porušují služební slib a namísto judikatury a úmyslu zákonodárce se řídí svévolným názorem svého ředitele. O prodloužení lhůty stanovené v seznámení žalobkyně nepožádala. Dne 9. 1. 2019 žalobkyně žalovanému zaslala další doplnění odvolání. Dne 12. 2. 2019 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
51. Soud se shoduje s žalobkyní, že v případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůty pro vyjádření k podkladům), sice dojde jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, to ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, na který opakovaně poukazuje též žalobkyně). Žalovaným zastávaný názor, že lhůtu k vyjádření podle § 115 odst. 2 nelze prodloužit, odmítl NSS v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126. Zároveň dodal, že pokud žalovaný řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastaví pro zjevnou právní nepřípustnost, jedná se o pochybení, které s ohledem na skutkové okolnosti *může* představovat podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Pro závěr, zda k tak závažnému porušení došlo, je třeba podle NSS přihlídnout ke všem okolnostem předcházejícího řízení o odvolání, zejména je třeba zabývat se tím, zda časový prostor poskytnutý daňovému subjektu k vyjádření skutečně

postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru, novým zjištěním a důkazům.

52. Kromě toho, že žalovaný v seznámení vyjádřil nesprávný právní názor na možnost prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu, nedošlo k žádnému zásahu do procesních práv žalobkyně (ostatně sama žalobkyně důsledky nesprávného právního názoru v žalobě neuvádí). Podstatné je, že žalobkyně poté, co obdržela seznámení, o prodloužení lhůty nepožádala (resp. v podání ze dne 31. 12. 2018 požádala o prodloužení lhůty o jeden den, k čemuž fakticky došlo, žalovaný o této žádosti nevydával samostatné rozhodnutí). Následně podala k seznámení obsáhlé vyjádření a doplnění odvolání, přičemž nenamítá, že by žalovaný tato podání ignoroval, případně jaké důkazy jí bylo znemožněno navrhnout či předložit. Nijak tedy neupřesnila, jak měla být v důsledku nesprávného poučení ohledně nemožnosti prodloužit lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu zkrácena ve svých procesních právech. Ani tato námitka tak není důvodná.

Projednání odvolání při jednání

53. K obsáhlé polemice žalobkyně k jejímu požadavku na ústní projednání věci v odvolacím řízení (a ostatně i v řízení před správcem daně, viz s. 24 – 27 žaloby), lze žalobkyni odkázat na rozsudek ze dne 3. 11. 2022, č. j. 10 Afs 196/2020 – 42, v němž NSS dospěl k jednoznačnému závěru, že neexistuje právo na ústní jednání v (odvolacím) daňovém řízení. Toto právo podle NSS nevyplývá z čl. 6 Úmluvy (bod 15 a násl.), čl. 41 odst. 1 Listiny základních práv EU (bod 23 a násl.), směrnice o DPH ani z daňového řádu (bod 35 a násl.). NSS v uvedeném rozsudku zdůraznil funkční pojetí práva být slyšen, které nelze automaticky spojovat s právem na ústní jednání. Podstatná je možnost účelného a účinného způsobu vyjádření stanoviska, lhotejně jakou formou. Tato možnost nebyla v projednávané věci žalobkyni upřena, neboť jí bylo ve všech fázích daňového řízení vyjádřit se písemně ke všem závěrům správce daně i žalovaného a předkládat důkazy.
54. Tím byly potvrzeny i minulé četné závěry, k nimž NSS dospěl v předcházející judikatuře, podle které právo na projednání věci v přítomnosti daňového subjektu nelze ztotožňovat s právem na ústní projednání v (odvolacím) daňovém řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 144/2014 – 42). Je pravda, že Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výslechu svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení (srov. nálezy ze dne 13. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 159/99, ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000, ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01, ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, a ze dne 23. 8. 2007 sp. zn. II. ÚS 262/06). Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výslechem svědka (nálezy ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by daňovému subjektu zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení ze dne 19. 3. 2008, sp. zn. I. ÚS 107/05, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: „*Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný*

platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu.“

55. Z obdobných pozic vychází i judikatura NSS, která v obecné rovině razí zásadu, že „*dokazování není možno až na zákonem stanovené výjimky provádět utajeným kabinetním způsobem. [...] Pouze výjimečně, za zákonem stanovených podmínek, lze dokazování připustit i mimo rámec ústního jednání, pak ale musí být o provedení takového důkazu vyhotoven protokol dle § 18 správního řádu. Právo účastníka být přítomen provedení důkazu však zůstává i nadále zachováno, a to v návaznosti na § 51 odst. 2 správního řádu.“* (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2012 č. j. 7 As 57/2010 – 82, č. 2633/2012 Sb. NSS). V daňových věcech ovšem NSS většinou neshledává námitky nedostatku ústního jednání důvodnými, jelikož z výše citované judikatury Ústavního soudu „*nelze [...] dovodit povinnost správce daně, resp. správního orgánu, nařídit v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí“* (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 – 78). Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatele při zjišťování skutkového stavu. O porušení procesních práv tak nelze hovořit v případech, kdy „*z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit“* (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 – 70). Podobnou myšlenku vyjadřuje i rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 – 82: „*V posuzovaném případě stěžovatelka v odvolání vznášela toliko námitky právního charakteru a nenavrhovala provedení nových důkazů. Žalovaný při posuzování podaného odvolání vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spisu, proto nebylo účelné v dané věci ústní jednání nařizovat.“* Není-li tedy v daňové věci prováděno dokazování jinak, než prostřednictvím listin, lze zpravidla uzavřít, že „*pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces“* (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 – 83, č. 1440/2008 Sb. NSS).

Do nastíněného kontextu je pak třeba zasadit rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009 – 93, jehož se dovolává žalobkyně. Mohlo by se zdát, že citovaný rozsudek požadavek na provedení ústního jednání v daňových řízeních rozšiřuje i mimo rámec provádění dokazování, jelikož poměrně ploše uvádí: „*Přestože daňové řízení, stejně jako správní řízení, je primárně ovládáno zásadou písemnosti, je za určitých podmínek nutno přistoupit k ústnímu jednání. K tomu dochází za situace, kdy se to jeví z povahy věci potřebné, např. vyplývají-li z obsahu správního spisu nejasnosti. To platí i v případě, požádá-li o to účastník řízení.“* Tuto obecnou tezi je však třeba vnímat ve světle výše citované judikatury a zejména s přihlédnutím ke konkrétnímu řešenému případu, na jehož základě byl citovaný rozsudek vydán. NSS totiž tehdy v první řadě shledal důvodnou námitku daňového subjektu stran nedostatečného zjištění skutkového stavu. Konkrétně dospěl k závěru, že „*nelze vyloučit porušení povinnosti správcem daně, přičemž, aby byla tato skutečnost postavena najisto nebo vyvrácena, je nutno v dalším řízení prokázat, jak bylo s daným přeplatkem naloženo.“* V daném případě tak byla námitka neprovedení ústního jednání úzce svázána s námitkou nedostatečného zjištění skutkového stavu, a právě neprovedení všech potřebných důkazů, k nimž by se daňový subjekt mohl na ústním jednání vyjádřit, představovalo ony „*nejasnosti vyplývající z obsahu spisu“*. Ani z tohoto rozsudku tak nelze dovozovat závěr, že by měl správce daně povinnost nařídit ústní jednání v daňovém řízení pokaždé, když to daňový subjekt požaduje.

56. Aplikováno na nyní souzenou věc, domáhá-li se žalobkyně provedení ústního jednání v řízení o jejím odvolání, nebyl takový postup nutný, neboť žalovaný neopatroval v odvolacím řízení žádné důkazy, tím méně, že by snad prováděl výslechy svědků. Žalobkyně tak nemohla být nikterak zkrácena na svém právu vyjádřit se k prováděným důkazům, a tudíž ani na právu, aby její věc (v tomto případě odvolání) byla projednávána v její přítomnosti. Jen na okraj podotýká soud, že otázku ústního jednání zpráv o daňové kontrole již hodnotil shora. Shrnuje proto pouze stručně, že tvrzení žalobkyně, podle kterého z daňových spisů vyplývají nejasnosti, důkazy byly vyhodnoceny nezákonně či nesprávně, samo o sobě neodůvodňuje nutnost nařízení ústního jednání. Žalobkyně měla možnost veškeré výhrady vůči výsledkům kontrolních zjištění přednést písemně, což ostatně učinila. Nadto, žalobkyně dané námitky (nezákonného hodnocení důkazů) uplatňuje v žalobě (s. 27) zcela obecně, nespecifikuje, které konkrétní důkazy měly být vyhodnoceny nezákonně, resp. nesprávně. Soud nezpochybňuje, že daňový subjekt má právo vyjádřit se k prováděným důkazům, seznámit se s jejich vyhodnocením a vyjádřit se k němu. Toto právo však žalobkyni v daňovém řízení upřeno nebylo. K tvrzením žalobkyně, podle kterých jí i státu vzniká nezákonným postupem správce daně škoda, soud uvádí, že otázka odpovědnosti za případnou škodu není a ani nemůže být předmětem tohoto řízení. Tyto námitky jsou tedy irelevantní.
57. K námitce, podle které se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, podle které o vydání platebních výměrů rozhodly osoby, jejichž podjatost žalobkyně namítala, soud uvádí, že takovou námitku v podaných odvoláních nenalezl. Žalobkyně v nich pouze obecně apelovala na služební slib úředních osob, jejich čest a svědomí. To za námitku podjatosti považovat nelze. Veškeré námitky podjatosti, které žalobkyně uplatnila v řízeních před správcem daně, byly vypořádány a byla o nich vydána samostatná rozhodnutí.

Podvod na DPH - obecná východiska

58. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Formální podmínky pro uplatnění nároku stanoví § 73 zákona o DPH.
59. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu tedy je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady, důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Pojme-li správce daně pochybnosti ohledně skutečné realizace zdanitelného plnění, je daňový subjekt povinen tyto pochybnosti vyvrátit. Pokud se tak nestane a pochybnosti správce daně jsou důvodné, nebude nárok na odpočet DPH daňovému subjektu přiznán, neboť nebude spolehlivě prokázáno, že se plnění, od něhož byl nárok na odpočet odvozován, uskutečnilo. V takovém případě však nárok na odpočet daňovému subjektu vůbec nevznikne.
60. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, přistoupí však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet daně v konkrétním případě vylučují. Jak uvedl Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“)

v rozsudku velkého senátu ze dne 21. 2. 2006, věc C-255/02, *Halifax*, „jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane zachován pouze v případě neexistence podvodu či zneužití“. Z toho vyplývá, že aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout, musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátcé od jím odváděné DPH odečíst. Zkoumání existence daňového podvodu je tedy namísto až v případě předchozího prokázání splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42). Pokud totiž není jisté, zda plátcé vůbec nějaké zdanitelné plnění přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod (srov. např. rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30).

61. Z hlediska důkazního břemene pak platí, že zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátcé DPH, nárokující si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních. Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil (srov. např. rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 – 48). Výjimku představuje povinnost daňového subjektu prokázat, že přijal dostatečná opatření bránící jeho účasti na daňovém podvodu.
62. Žalobkyně na několika místech žaloby (srov. s. 2, 17, 19 aj.) namítá, že podle správce daně neprokázala, že se svými obchodními partnery skutečně spolupracovala a že skutečně přijala konkrétní zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele. Žalovaný v rozporu s tím tvrdí, že přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů bylo prokázáno.
63. Soud se v tomto názoru se žalobkyní neztotožňuje. Ze zpráv o daňové kontrole a sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností (resp. úředních záznamů o průběhu postupů k odstranění pochybností) jako celku je zřejmé, že správce daně dospěl k závěru o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení žalobkyně do daňového podvodu, nikoli z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku. Zprávy i úřední záznamy ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím obsahují obecná východiska týkající se podvodů na DPH (judikatura SDEU i vnitrostátních soudů), podrobně se věnují jednotlivým krokům algoritmu posuzování existence podvodu na DPH a dospívají k jednoznačnému závěru, že žalobkyně uskutečnila obchody, které byly zatíženy podvodem na DPH. Ve zprávách i úředních záznamech také správce daně opakoval, že nezpochybňuje existenci zboží ani skutečnost, že na žalobkyni přešlo vlastnické právo a že zboží pořídila od deklarovaných dodavatelů. Podle soudu tedy nemohlo být nejmenších pochyb o tom, jaký je právní názor správce daně. Shodný právní názor pak v napadeném rozhodnutí zastával též žalovaný. Není proto pochybením, pokud žalobkyni postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil se změnou právního názoru, neboť k žádné takové změně v odvolacím řízení nedošlo.
64. Je pravdou, že ve zprávách o daňové kontrole za červenec 2014 (s. 21, bod 2) a srpen 2014 (s. 24, bod 2) a v úředních záznamech o průběhu postupu k odstranění pochybností za leden 2015 (s. 22, bod 2, s. 23 bod 4) a únor 2015 (s. 22, bod 2, s. 23, bod 4) správce daně uvedl, že se mu nepodařilo zjistit u dodavatele žalobkyně způsob nabytí dotčeného zboží a ani to, že zboží skutečně vlastnil, a nebylo věrohodně doloženo, jakým způsobem bylo o zboží účtováno před jeho prodejem. Podle správce daně muselo být žalobkyni z těchto okolností zřejmé, že nebyla naplněna podmínka dodání zboží, tedy základní podmínka pro

přiznání nároku na odpočet DPH. V úředních záznamech pak ještě doplnil, že formálně bezvadné účetní doklady nejsou důkazem o faktickém nákupu a následném prodeji zboží. Soudu není zřejmé, co správce daně hodlal těmito úvahami sdělit, přičemž v kontextu celých zpráv o daňové kontrole (úředních záznamů) působí dané úvahy mimoběžně. Podstatné však je, že se jedná o jediný závěr v rámci více než třicetistránkových zpráv (úředních záznamů), který by snad mohl nasvědčovat tomu, že správce daně neměl za splnění hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Ze zpráv o daňové kontrole (úředních záznamů) jako celku ale bez jakýchkoli pochyb plyne, že nejsou založeny na tomto závěru, ale na jednoznačném závěru o zasažení sporných plnění podvodem na DPH. Ostatně dané vyjádření správce daně uvedl jako jeden z deseti bodů v rámci pasáže uvozené tím, že „správce daně má za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl vědět, že se svým jednáním účastní podvodu na dani z přidané hodnoty“. Již tato skutečnost mimo jakoukoli pochybnost vyvrací námitky žalobkyně, podle kterých správce daně neměl za splnění hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet. Kromě citované pasáže zprávy o daňové kontrole (úřední záznamy) neobsahují žádná konkrétní tvrzení ani hodnotící závěry zpochybňující prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Ze zpráv o daňové kontrole (úředních záznamů) se naopak podává, že správce daně neměl o naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet pochybnosti. Jakoukoliv možnou pochybnost konečně vyloučil i žalovaný, který zcela jasně konstatoval, že hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH byly splněny a že důvodem nepřiznání nároku na odpočet byla účast žalobkyně na daňovém podvodu.

65. Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky SDEU ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, výše rozsudek ze dne, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*).
66. Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neuhradí vzniklou daňovou povinnost a další si DPH odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží

prospěch, či nikoli. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky ze dne 27. 9. 2007, *Teleos plc a další*, C-409/04, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti (*Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

67. Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsáných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45, bod 24). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány či předražovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).
68. K námitkám na s. 3 – 4 žaloby, podle kterých se žalovaný vyhýbal těm právním aspektům a judikatuře, která nesevřídčí ve prospěch finančních orgánů, rezignoval na svoji důkazní povinnost a zneužívá ústavně nekonformní judikaturu NSS, soud uvádí, že jsou formulovány natolik obecně, že není možné se k nim blíže vyjádřit. Soud toliko ve stejné míře obecnosti konstatuje, že taková pochybení v postupu žalovaného neshledal.

Daňový podvod a chybějící daň

69. Soud k prvnímu kroku shora uvedeného testu připomíná, že judikatura SDEU podvodem na DPH označuje zejména situace, v nichž jeden z účastníků neuhradí vzniklou daňovou povinnost a další si DPH odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* (v likvidaci) a *Bond House Systems*

Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, a rozsudky Axel Kittel a Recolta Recycling, či Mahagében kft a Péter Dávid, a další].

70. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být tedy v první řadě jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Lze doplnit, že slovní spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“ je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě není možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41).
71. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty, které osvědčují výhradně existenci podvodu na DPH, nebo to, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Některé okolnosti mohou mít relevanci pro více kroků testu popsaného v bodě 67 výše (viz rozsudky NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 – 29, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41). Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; viz rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41). Je nutno zdůraznit, že na okolnosti, které nasvědčují existenci daňového podvodu, není možno nahlížet separovaně, ale naopak komplexně – i okolnosti, které jednotlivě nejsou *a priori* problematické a samy o sobě podvodné jednání neprokazují, v souhrnu mohou tvořit ucelenou mozaiku nestandardností, která vytváří skutečný obraz realizovaných transakcí, z něhož bude možno usuzovat na existenci podvodu na DPH.
72. Soud je přesvědčen, že daňové orgány předesťřely taková zjištění, na jejichž základu je možno uzavřít, že sporná plnění byla stižena podvodem na DPH.
73. V dané věci je podstatné, že k podvodnému jednání docházelo v osmi zdaňovacích obdobích a v různých řetězcích společností předcházejících žalobkyni. Tyto skutečnosti jsou vždy popsány v jednotlivých zprávách o daňové kontrole (úředních záznamech). Vzhledem k tomu, že žalovaný o všech odvoláních žalobkyně rozhodl jedním rozhodnutím, uváděl v něm daná zjištění již jen souhrnně. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je tedy třeba číst ve spojení s odůvodněními jednotlivých platebních výměrů. Je proto lichá výtká žalobkyně, že žalovaný v bodu 41 napadeného rozhodnutí uvádí šest dodavatelů a osm subdodavatelů bez upřesnění, v jakých obdobích byli do obchodů zapojeni (a komu subdodavatelé dodávali zboží), neboť tyto skutečnosti plynou právě

z jednotlivých zpráv o daňové kontrole (úředních záznamů), v nichž jsou obchodní řetězce popsány.

74. Lze shrnout, že daňové orgány identifikovaly následující skutečnosti svědčící o podvodném charakteru jednotlivých obchodních řetězců:
- deset ze společností zapojených do obchodů mělo za jednatele či společníky občany ze Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku;
 - společnosti Gisoro, Duorika, Benguro, Berdevocen, Crab, Rising se staly nekontaktními;
 - společnosti Herschel, Ganmaro, Ponfar, Gisoro, Nano Professional, Rising, Rasmuna, Benguro, Venema, Duorika a Berdevocen sídlily na tzv. virtuálních adresách;
 - velmi krátká obchodní historie některých společností (přímí dodavatelé žalobkyně Ponfar a Nano Professional a většina společností na druhé pozici dodavatelů);
 - dodavatelé, subdodavatelé i žalobkyně měli zboží uložené převážně u společnosti Hellmann na základě on-hold smlouvy o uložení zboží, přičemž prvouložitelé jsou převážně obchodníci z jiných členských států. Zboží několikrát změnilo majitele v rámci přeprodejů, přičemž bylo pořád uloženo v jednom skladu a nebylo nikam dopravováno;
 - z odpovědi na výzvu od společnosti Hellmann ze dne 2. 6. 2017 vyplynulo, že zboží bylo přeprořádáno většinou v rámci jednoho dne, často i během několika minut, v mnoha případech nebylo zřejmé, kdo konkrétně podával příkazy k uvolnění zboží a zda byl vůbec oprávněn takový pokyn učinit;
 - zboží bylo v některých případech prodáno nazpět původní společnosti.
75. Žalobkyně zpochybňuje některé ze shora uvedených skutečností, rezignuje však na celkový pohled na věc. Soud opětovně zdůrazňuje, že byť tvrzené nestandardnosti nemusí jednotlivě svědčit o podvodném charakteru řetězce (což ostatně výslovně uváděly též daňové orgány), jde o jednotlivé střípky, které nahlíženy souhrnně již takový potenciál mít mohou.
76. Žalobkyni tedy lze přisvědčit, že je-li jednatelem či společníkem společnosti cizí státní příslušník, nejedná se o nic nezákonného či obecně nestandardního. Na druhou stranou není možno odhlížet od toho, že ustanovení cizinců jednatelem (případně společníky) může být nástrojem, jak zatemnit okolnosti fungování společností a jejich obchodních vztahů. I judikatura týkající se podvodů na DPH běžně vnímá cizince ve funkcích jednatelů či společníků jako jednu ze skutečností nasvědčujících podvodnému charakteru řetězce (namátkou např. rozsudky NSS ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 – 41, bod 34, ze dne 24. 11. 2022, č. j. 7 Afs 305/2020 – 87, bod 36, či ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 – 107, bod 33, a další). Nedůvodná, je výtku, podle které žalovaný tvrdil, že pan M. O. Y. je jednatelem společnosti Ganmaro. Žalobkyně pomíjí, že žalovaný tabulku v bodu 42 napadeného rozhodnutí uvodil konstatováním, že některé společnosti mají za *jednatele a společníky* cizince. Pan Y. přitom je společníkem společnosti Ganmaro. Jeho uvedení v dané tabulce tedy nelze považovat za chybné. Není též podstatné, že žalobkyně o skutečnosti, že jednatelem některých dodavatelů a subdodavatelů jsou cizinci, nevěděla, neboť v prvním kroku algoritmu není třeba zkoumat vědomost daňového subjektu o nestandardních okolnostech.
77. Z hlediska relevance nestandardní skutečnosti spočívající v nekontaktnosti některých zapojených subjektů není významné, že data, ke kterým se podle žalovaného tyto subjekty staly nespolehlivými plátcí, neodpovídají datům zveřejnění údajů o nespolehlivosti v systému ARES (viz odchylky uváděné žalobkyní na s. 4 žaloby). I v případě, že by údaje

uváděné žalovaným byly nesprávné, nic by to neměnilo na závěru žalovaného o nekontaktnosti těchto subjektů a jejich nekomunikaci se správcem daně. Otázka, kdy konkrétně rozhodnuto o tom, že jsou nespolehlivými plátcí, je v tomto ohledu podružná.

78. Soud souhlasí se žalobkyní, že užívání tzv. virtuálních sídel za známý jev v obchodním styku, který *sám o sobě* nemusí budít podezření o existenci podvodu na DPH (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 – 51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 – 47, či ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 – 37). Samotná skutečnost, že někteří (sub)dodavatelé měli tzv. virtuální sídlo by tak pro konstatování existence daňového podvodu nepostačovala. Je však třeba zopakovat, že se nejedná o jedinou skutečnost, na které daňové orgány vystavěly své závěry, a takto, tedy ve spojení s dalšími zjištěnými okolnostmi, je také nutno ji vnímat.
79. Je pravdou, že tvrzení žalovaného, podle nějž dodavatelé neměli vlastní skladové prostory ani oprávnění využívat cizí skladové prostory je v rozporu s tvrzením, podle kterého využívali skladu spediční společnosti Hellmann. K této tvrzené nestandardní okolnosti tedy nelze přihlížet, což ovšem neznamená, že by zbývající skutečnosti (popsané shora) ve svém souhrnu nepostačovaly pro závěr o existenci podvodu na DPH.
80. Žalobkyně nemá pravdu, pokud tvrdí, že podle žalovaného měly krátkou obchodní historii pouze společnosti Ponfar a Nano Professional, neboť žalovaný v bodu 45 napadeného rozhodnutí výslovně kromě toho také uvedl, že krátkou obchodní historii měla též většina společností na pozici druhého dodavatele (dodavatele přímých obchodních partnerů žalobkyně). Zmiňuje-li žalobkyně, že Ponfar a Nano Professional v době, kdy s nimi uzavřela první obchod, byly více než rok registrovány jako plátce DPH, nelze to podle soudu hodnotit jako dobu, po které lze obchodní společnost považovat za prověřeného zkušeného obchodníka s letitou obchodní historií. Nepodstatné z hlediska obchodní historie je pak tvrzení žalobkyně, že společnost Ponfar využívala daňové služby renomované společnosti Lancera Consulting.
81. Tvrzení, podle kterého se obchody odehrávající se v řádu několika minut několikrát za den netýkaly žalobkyně, není pro posouzení nestandardnosti v řetězci v prvním kroku shora popsaného testu relevantní, neboť zjištěné nestandardnosti se nemusí týkat přímo plnění, u kterých byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet.
82. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že v žádném řetězci není uvedena společnost Innocore a že správce daně obchody s touto společností nerozporoval. Tato společnost figuruje jako jeden z odběratelů žalobkyně v rámci jednoho z řetězců popsaných ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období listopad 2014. Soudu nadto není zřejmé, co žalobkyně z posledně tvrzené skutečnosti dovozuje, stejně jako je tomu v případě tvrzení, že neobchodovala s žádným označeným prvouložitelem zboží ve skladu společnosti Hellmann. Tato skutečnost nebyla v daňovém řízení sporná. Daňové orgány žalobkyni nekladly k tíži, že třetí subjekty využívají stejné skladové prostory jako ona. Za nestandardní však označily, že k využívání stejných prostor docházelo právě společnostmi zapojenými do popsaných obchodních řetězců s tím, že k přepradě zboží docházelo v rychlém časovém sledu bez faktického pohybu zboží, které se stále nacházelo v jednom a témž skladu. Žalovaný též poukázal na konkrétní případy přepradeje zboží v kruhu i podklady, ze kterých tato zjištění vyvozoval (viz bod 48 napadeného rozhodnutí) – námitka, podle které správce daně nikdy nedoložil, z čeho vycházel při svém tvrzení, že

jedna společnost prodala nějaké zboží a poté jej zakoupila zpět za vyšší cenu, a žalobkyni není takový případ znám, je proto nedůvodná.

83. Povinností správce daně nebylo u jednotlivých článků řetězce vždy upřesnit konkrétní obchod, fakturu či prodejní doklad, který měl být zatížen podvodem. Jak vyplývá z judikatury, podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Požadavek na konkrétní propojení plnění spojeného s daňovým únikem s plněním, které žalobkyně obdržela (bylo jí v rámci řetězce „přeprodáno“), je tak v rozporu s pravidly vytyčenými shora odkazovanou judikaturou SDEU (rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 – 49, či ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020 – 37). S ohledem na uvedené je proto nedůvodná též námitka, podle které neexistovalo plnění, ze kterých měla společnost Herschel *odvést daň v souvztažnosti k žalobkyni*.
84. Soud nerozumí tvrzení žalobkyně, podle kterého pořídila-li společnost Gisoro zboží od dodavatele Duorika na území ČR, není možné, aby byla chybějící daň na straně společnosti Gisoro. Dané tvrzení nijak nevyvrací závěry žalovaného ohledně chybějící daně u společnosti Gisoro vyjádřené v bodu 49 napadeného rozhodnutí. Zde uvedl, že společnost Gisoro je nekontaktní, za 3. čtvrtletí 2014 podala nulové daňové přiznání, od 4. čtvrtletí 2014 daňová přiznání nepodává a neplní si své daňové povinnosti. Chybějící daň žalovaný spatřoval v tom, že v daňových přiznáních nebyla uvedena daň na výstupu z plnění dodaných žalobkyni. Tedy tvrzení, že Gisoro dané plnění pořídila od jiné společnosti, nemá na uvedený závěr o chybějící dani žádný vliv. Je pravdou, že společnost Berdevocen nebyla přímým dodavatelem žalobkyně, současně je ale nutno zdůraznit, že byla jedním z článků jednoho z řetězců popsaného ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období srpen 2014 a současně u ní byla identifikována chybějící daň. Jak přitom soud zdůraznil již shora, k daňovému úniku nemusí dojít u přímého dodavatele daňového subjektu, ale u kteréhokoli článku podvodného řetězce. Není proto pochybením, pokud žalovaný poukázal na chybějící daň právě u společnosti Berdevocen.
85. Lze tedy shrnout, že okolnosti uváděné daňovými orgány ve svém souhrnu odůvodňují závěr o existenci podvodu na DPH. Soud opětovně zdůrazňuje, že v tomto kroku není třeba prokázat, že se nestandardní okolnosti týkaly též žalobkyně, případně že o nich věděla. Jde o to, aby nasvědčovaly důvodnému závěru, že obchodní řetězce byly vytvořeny za účelem podvodného vylákání výhody spočívající v uplatnění odpočtu na DPH, což bylo naplněno.

Vědomostní test

86. Jde-li o subjektivní stránku, tzv. zavinění účasti na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět. Daňový subjekt nesmí být nespravedlivě sankcionován, pokud jej jiný, aniž o tom mohl vědět, vtáhl do řetězce podvodných obchodů. Je třeba ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání těch podnikatelů, kteří si nejsou a nemohou být vědomi daňového podvodu, resp. jednají s

veškerou rozumnou opatrností, aby se nestali součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských vztazích nelze po podnikateli požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji, než je běžné – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, *Lia Fail company*, bod 21; nebo rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych*, zejména bod 69).

87. Soud k obecné námitce, podle které jsou napadené rozhodnutí i platební výměry vnitřně rozporné, neboť obsahují jak závěr o tom, že žalobkyně věděla o svém zapojení do podvodu na DPH nebo o něm minimálně mohla vědět, uvádí, že není povinností správce daně postavit najisto, která ze dvou možných forem „zavinění“ byla v případě účasti daňového subjektu na podvodu na DPH naplněna (na rozdíl od trestního řízení, v němž je formu zavinění nutno postavit najisto, neboť pro shledání trestní odpovědnosti zákon vyžaduje úmyslné zavinění). Postačí, pokud předeštrou takové objektivní okolnosti, které nasvědčují alespoň nedbalostnímu zavinění (daňový subjekt mohl vědět o svém zapojení). Nesrozumitelnost rozhodnutí přitom nezpůsobuje, pokud jsou v něm uváděny obě dvě alternativy. Ostatně i SDEU standardně v rozhodnutích týkajících se podvodů na DPH užívá slovní spojení „věděl či minimálně vědět mohl“.
88. Jak vyplývá již ze shora uvedeného, správce daně zjistil okolnosti, které svědčily o podvodném charakteru obchodního řetězce. Tyto okolnosti pak v zásadě zohlednil i při posuzování druhého kroku testu podvodu na DPH, které doplnil o další okolnosti. Všechny objektivní okolnosti, které žalovaný považoval za svědčící o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodného řetězce, soud shrnuje níže:
- žalobkyně se prezentovala jako zkušená společnost zabývající se prodejem elektronického zboží, přesto obchodovala se společnostmi, které jsou neprověřené, relativně nové, bez obchodní historie a zkušeností, které nemají dostatečné zázemí, jelikož sídlí na virtuálních adresách a navíc mají jako jednatele (společníky) cizince (možné problémy například s uplatněním reklamace);
 - dodavatelé neměli vlastní webové stránky, případně se na webu neprezentovaly jako společnosti prodávající mobilní telefony iPhone (týká se společnosti Czech service);
 - nesrovnalosti týkající se IMEI kódů – některá čísla se duplicitně opakují (např. Gisoro FP-G06 a FP-G05), k fakturám za červenec (FP 86 od společnosti Ponfar) a říjen 2014 (FP 1103 od společnosti Herchel) byl od dvou různých dodavatelů přiložen tentýž seznam;
 - rizikovost dané komodity (telefony iPhone);
 - byly uzavírány toliko rámcové smlouvy, ačkoli podle nich měly být uzavřeny samostatné kupní smlouvy, k čemuž nedošlo.
89. Soud pro pořádek doplňuje, že ze zpráv o daňové kontrole (úředních záznamů) plyne, že správce daně nad rámec shora uvedeného považoval za objektivní okolnosti též, to, že se ceny mobilních telefonů zásadním způsobem odlišovaly od cen autorizovaných prodejců společnosti Apple Distribution, žalobkyně telefony nakupovala za velmi různé ceny, ačkoli na evropském trhu byly ceny konstantní, neověřovala původ mobilních telefonů, kontrola zboží byla prováděna pouze vizuálním ověřením neporušenosti vnějšího obalu bez přepočítání jednotlivých kusů a ve zdaňovacím období listopad 2014 bylo zjištěno přes devět a půl tisíce IMEI čísel, která nemohla být přiřazena konkrétnímu iPhone. K tomu soud uvádí, že žalovaný se ztotožnil s některými odvolacími námitkami a ceny mobilních telefonů nepovažoval za objektivní okolnost svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného jednání (srov. bod 76 napadeného rozhodnutí). Stejně tak žalovaný mezi objektivní okolnosti nezařadil nedostatečnou kontrolu původu a počtu kusů zboží,

k odvolacím námitkám mířícím proti těmto okolnostem se nijak nevyjádřil. Soud proto ani tyto okolnosti nezahrnul do přehledu objektivních okolností, neboť žalovaný s nimi zjevně v tomto ohledu nepracoval. A pokud ano, učinil tak zcela nepřezkoumatelným způsobem, neboť k souvisejícím výtkám žalobkyně nezaulal žádné stanovisko. Soud se proto otázkou kontroly zboží bude zabývat toliko v rámci námítky týkající se nesrovnalostí IMEI kódů. Žalovaný se nezabýval ani údajně nesprávnými IMEI čísly u zboží obchodovaného ve zdaňovacím období listopad 2014, což soud přisuzuje tomu, že žalobkyně vysvětlila, že u těchto čísel pouze nebyla na začátku uvedena 0, a proto je nešlo přiřadit konkrétnímu telefonu. Žalovaný s touto okolností (byť bez výslovného uvedení důvodů) dále nepracoval. Nebude ji proto zohledňovat ani soud.

90. Ke zbývajícím okolnostem shrnutým shora v bodu 88 pak soud konstatuje, že ani při jejich hodnocení ve vzájemné souvislosti (viz rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 – 58, bod 40 a judikaturu tam citovanou) nesvědčí o tom, že žalobkyně minimálně mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH.
91. Soud k objektivním okolnostem zdůrazňuje, že na rozdíl od skutečností svědčících o podvodném charakteru řetězce vymezených v prvním kroku, je v případě druhého kroku již nutno trvat na tom, aby o nich daňový subjekt věděl či minimálně měl možnost se o nich dozvědět. Jinak není možné mu je (na rozdíl od prvního kroku testu) klást k tíži.
92. Žalovanému lze přisvědčit, že mobilní telefony jsou rizikovou komoditou, která bývá zneužívána jako „nosič“ pro páchaní podvodů na DPH. O tom svědčí i aktuální judikatura NSS, která se podvody na DPH v souvislosti s prodejem mobilních telefonů zabývá (např. rozsudky ze dne 6. 9. 2022, č. j. 7 Afs 225/2020 – 79, ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 – 41, ze dne 12. 8. 2022, č. j. 6 Afs 20/2022 – 87 aj.). Je pravdou, že daná judikatura nemohla být žalobkyni v době provádění sporných obchodů známa, přičemž v relevantním období zatím takto jednoznačný náhled na uvedenou komoditu v judikatuře najít nelze (na rozdíl například od obchodování s drahými kovy). Nezhlednění těchto závěrů tak nelze žalobkyni z hlediska opatrnosti klást k tíži (což ostatně žalovaný ani nečinil). Nelze však odhlédnout ani od toho, že mobilní telefony se s účinností od 31. 12. 2014 objevily v příloze č. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, která obsahuje seznam dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením. Uvedená změna zákona byla přitom v parlamentu projednávána již od září 2014 a v prosinci 2014 byla schválena nejen ona, ale i příslušné nařízení vlády č. 361/2014 Sb., jímž byly mobilní telefony převedeny do režimu přenesení daňové povinnosti. Na základě informací z tisku, z webu finanční správy, ale i popsání legislativního vývoje si tedy žalobkyně mohla být v rozhodnou dobu (červenec 2014 až únor 2015), nebo alespoň po její podstatnou část, dostatečně dobře vědoma toho, že mobilní telefony jsou obecně z hlediska DPH považovány za rizikovou komoditu. Jak vyslovil NSS v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020 – 43, *„rizikovitost komodity představuje obecnou kategorii, která se u různých komodit postupně vytváří s ohledem na četnost daňových podvodů, a proto je u nich zaváděn režim přenesení daňové povinnosti (srov. čl. 199 směrnice Rady 2006/112/ES), který má problém podvodů rychle řešit (srov. směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH). Zařazení určité komodity do této kategorie je na jednu stranu indicií pro obchodníky, aby při obchodování s touto komoditou postupovali obezřetněji, na druhou stranu se jedná též o ukazatel potenciálního rizika pro účely správy daní.“* Samotná

rizikovost obchodované komodity nepředstavuje jakýsi paušální závěr o tom, že jsou s ní vždy páčány podvody, o kterých účastníci obchodních transakcí ví. Na zkušeného obchodníka, kterým žalobkyně je, to však klade zvýšené nároky na jeho obezřetnost a adekvátní opatření k minimalizaci jeho účasti na možném podvodném jednání. Jedná se tedy o určitou „červenou kontrolku“, která by měla u daňového subjektu vyvolat vyšší míru opatrnosti a u správce daně může vyvolat případné pochybnosti.

93. K duplicitě v IMEI číslech na daňových dokladech od Gisoro FP-G05 a FP-G06 soud uvádí, že podle údajů uvedených ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období říjen 2014 byla tato duplicita zjištěna u dvaceti čísel. K duplicitám v seznamech přiložených k faktuře od společnosti Ponfar FP 86 v červenci 2014 a od společnosti Herschel FP-1103 v říjnu 2014 soud shodně s žalobkyní uvádí, že duplicitní čísla byla zjištěna u 50 kusů telefonů z celé zásilky 500 ks. Soud připouští, že opakovaný nákup téhož zboží by měl být pro daňový subjekt signálem o jeho možném zapojení do daňového podvodu, na druhou stranu nelze přehlédnout celkový kontext posuzované věci, a to zejména značný objem zboží, které bylo prodáváno v rámci B2B vztahů. Vzhledem k tomu, že „opakované obchodování“ bylo zjištěno u pouhých desítek z více než 30 000 obchodovaných telefonů, lze přisvědčit žalobkyni v tom, že se daná nesrovnalost skutečně týká pouze nepatrné části obchodovaných zařízení, a nemůže tak svědčit o její neobezřetnosti při kontrole nakupovaného zboží. Navíc, i kdyby žalobkyně opakovaný výskyt daných telefonů skutečně odhalila, stěží od ní bylo možno očekávat, že by s ohledem na počet takto identifikovaných telefonů pojala podezření o svém zapojení do daňového podvodu (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2022, č. j. 5 Afs 55/2020 – 91, týkající se přímo odběratele žalobkyně *Internet Mall*). Současně je třeba vzít v potaz, že žalobkyně dle svého tvrzení prováděla kontrolu IMEI toliko namátkově, což jí správce daně ani žalovaný bez dalšího nevytýkali. Ani z této skutečnosti tedy nelze činit kategorický závěr o nezájmu žalobkyně o původ zboží, nebo o nedostatečnosti jí prováděných kontrol. Nadto žalobkyně již v odvolání (shodně jako v žalobě) argumentovala, že duplicity u dokladu G-05 jsou způsobeny tím, že skladník načel jednu a tu samou krabici dvakrát, u faktur 86 a 1103 pak byly způsobeny chybou při exportu IMEI ze systému. Na IMEI dodaných od společnosti Hellmann se tyto duplicity nevyskytují, stejně jako v databázi žalobkyně. Na tuto odvolací argumentaci žalovaný nijak nereagoval, a vysvětlení žalobkyně ohledně zjištěných duplicit tak zůstalo bez jakékoli odezvy. Popsané nesrovnalosti v IMEI kódech tak nebyly objektivní okolností, která by osvědčovala vědomost žalobkyně o jejím zapojení do podvodu na DPH.
94. Jako další objektivní okolnost daňové orgány zohlednily, že žalobkyně sice měla s dodavatelem uzavřené rámcové smlouvy, na jednotlivé obchody však již kupní smlouvy neuzavírala, ačkoli to bylo v rámcových smlouvách ujednáno. Soud ve vztahu k této objektivní okolnosti musí přisvědčit žalobkyni, že podle rámcových smluv k uzavření jednotlivé kupní smlouvy dojde potvrzením objednávky žalobkyně prodávajícímu, a to formou písemnou, e-mailem, po Skype či telefonicky (viz čl. I bod 3 rámcových smluv). Žalobkyně pak k podání ze dne 28. 7. 2015 (na které opakovaně v žalobě nesprávně poukazuje jako na podání ze dne 25. 7. 2015) přiložila DVD, na němž je ke každému ze zdaňovacích období (prověřovaných v rámci daňových kontrol) a ke každé prověřované faktuře zaznamenána elektronická komunikace mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní obsahující nabídku dodávky zboží, požadavek dodavatele na uvolnění zboží pro žalobkyni a další podklady související s jednotlivými obchody. Žalobkyně se v průběhu daňového řízení těchto podkladů opakovaně dovolávala, správce daně je však vůbec nezohlednil. To

připustil i žalovaný, který v bodu 69 napadeného rozhodnutí uvedl, že „co se týká objednávek, nabídek dodavatele a dalších, tak ty výslovně správce daně ve zprávách o kontrole nebo úředních záznamech POP nehodnotí, ale toto procesní pochybení napravil odvolací orgán, který dne 18. 12. 2018 vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi, kde tyto důkazní prostředky **hodnotil a stanovil odvolateli lhůtu se k tomuto hodnocení vyjádřit**. Odvolací orgán v seznámení konstatoval, že předložené důkazní prostředky prokazují hmotněprávní podmínky nároku na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH, ale **jsou nadbytečné**, jelikož tyto skutečnosti měl již správce daně i odvolací orgán za prokázané. Na závěr proto odvolací orgán konstatuje, že ačkoliv se ztotožňuje s námitkou odvolatele, že správce daně nehodnotil některé důkazní prostředky, toto opomenutí napravil v rámci odvolacího řízení a daňovému subjektu tak nebyla upřena jeho procesní práva.“

95. Soud se s žalovaným neztotožňuje, že by v odvolacím řízení byla zhojena vada spočívající v nevypořádání důkazních prostředků přiložených k podání ze dne 28. 7. 2015. Žalovaný v seznámení ze dne 18. 12. 2018 k těmto důkazním prostředkům konstatoval (viz s. 4 seznámení), že žalobkyně u těchto předložených důkazních prostředků neoznačila, která zjištění správce daně se snaží rozporovat a které skutečnosti mají předložené důkazní prostředky prokazovat. Žalovaný tyto písemnosti obecně přezkoumal a má za to, že jsou *nadbytečné*, jelikož prokazují, že žalobkyně plnění přijala od osob deklarovaných na daňovém dokladu, což ale daňové orgány nerozporují. Tyto důkazní prostředky však nejsou způsobilé změnit názor správce daně ohledně samotné existence podvodu na dani, a stejně tak nijak nevyvrací správcem daně uvedené objektivní okolnosti.
96. S ohledem na shora uvedené soud konstatuje, že žalovaný předložené důkazní prostředky nehodnotil. Hodnotit obsah důkazního prostředku a dovodit, zda ho lze považovat za důkaz tvrzení žalobkyně, je možné až po provedení důkazního prostředku, nikoliv dříve. Žalovaný však uvedené důkazní prostředky odmítl provést pro nadbytečnost. Jeho tvrzení, že v rámci seznámení předesřel jejich hodnocení a umožnil žalobkyni se k tomuto hodnocení vyjádřit, je tedy nepravdivé. Seznámení ze dne 18. 12. 2018 totiž žádné hodnocení důkazních prostředků neobsahuje. Tato zásadní procesní vada tak nebyla odstraněna. Podle názoru soudu se přitom nejednalo o nadbytečné důkazní prostředky. Kromě skutečnosti, že zboží bylo skutečně dodáno tvrzenými dodavateli, z nich totiž vyplývá i to, jak probíhal kontraktační proces v případě jednotlivých dodávek zboží. Lze z nich seznat, kdy a kdo žalobkyni nabízel zboží ke koupi a v jakém množství, kdy byla nabídka přijata, zboží uvolněno ze skladu atp. Jsou v nich tedy písemně zachyceny esenciální náležitosti kupní smlouvy, a to v souladu s podmínkami vyplývajícími z rámcových smluv, které předpokládaly uzavření jednotlivých kupních smluv i elektronickou formou (nikoli pouze listinnou). Závěr o existenci objektivní okolnosti spočívající v nerespektování ujednání vyplývajících z rámcových smluv je proto v rozporu s obsahem spisové dokumentace a nemá žádnou oporu v provedeném dokazování (resp. je důsledkem neprovedení navržených důkazních prostředků). K této objektivní okolnosti tak není možno přihlížet.
97. Vada spočívající v neprovedení shora uvedených důkazních prostředků pak má vliv i na závěr daňových orgánů ohledně neexistence webových prezentací přímých dodavatelů žalobkyně. Jak správně poukázala žalobkyně v žalobě, v některých e-mailech s nabídkami zboží někteří dodavatelé uváděli adresu svých webových stránek (např. společnost Ponfar – www.ponfarcommerce.com) či byly jejich webové adresy vidět jako koncovky e-mailových adres. Ani v tomto ohledu tak závěry správce daně nemají oporu v podkladech

založených ve správním spisu, resp. jsou s nimi v rozporu. I v případě, že by však dodavatelé žalobkyně neměly webové stránky, nepovažuje soud tuto okolnost (při vědomí toho, že shora popsané objektivní okolnosti neobstojí) za natolik zvláštní, aby měla v žalobkyni vyvolat podezření o jejím možném zapojení do podvodu na DPH. Zvolený způsob propagace vlastní obchodní činnosti je s ohledem na druh zboží zcela neutrální okolností. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepředestřel žádnou podrobnější úvahu, proč by neexistence internetové prezentace dodavatelů žalobkyně měla být nestandardní a vyvolat v žalobkyni pochybnosti. Žalovaný se nezabýval tím, zda je prezentace společností dodávajících v rámci B2B obchodů mobilní telefony běžná, a proč by neexistence internetové prezentace právě v daném případě měla být objektivní okolností. Žalovaný nezpochybňoval, že dodavatelé s daným zbožím (mobilními telefony) skutečně obchodovali. Skutečnost, že svou nabídku neprezentovali na internetu, tak žalobkyně nemusela vnímat jako rizikovou.

98. K okolnosti spočívající v neexistenci provozovny či vlastních skladových prostor odkazuje soud na již shora uvedené, tedy že tento závěr daňových orgánů nemůže obstát, neboť samy vycházely z toho, že zapojené dodavatelské společnosti využívaly pro skladování zboží služeb společnosti Hellmann. Žalobkyně o této skutečnosti věděla, neexistence vlastních skladovacích prostor či provozoven jejích dodavatelů v ní proto nemohla vyvolat žádnou obavu ohledně podvodného charakteru obchodního řetězce.
99. Zbývají tak objektivní okolnosti spočívající ve virtuálním sídle dodavatelů, cizincích na pozicích statutárních orgánů či společníků některých dodavatelů a krátké obchodní historii. Soud k těmto objektivním okolnostem obecně předesílá, že se v případě daňových podvodů vždy bude jednat toliko o okolnosti podpurné či doplňkové, které mohou odůvodnit závěr o naplnění druhého kroku algoritmu posuzování podvodu na DPH pouze v případě, že jsou doplněny dalšími konkrétními indiciemi týkajícími se sporných obchodů. Ty však, jak vyplývá ze shora uvedeného, v daném případě zjištěny nebyly, resp. závěry o tom, že jsou v dané věci naplněny, nemají oporu ve správním spisu (rozpor s rámcovými smlouvami, neexistence internetové prezentace, absence relevantního zázemí pro obchodování), nebo jsou nerelevantní (nesrovnalosti v IMEI kódech).
100. Konkrétně je pak nutno uvést, že žalobkyně by měla v rámci předcházení rizikovým obchodům skutečně kontrolovat údaje o svých obchodních partnerech v obchodním rejstříku a dalších evidencích. Z obchodního rejstříku lze zjistit, jaké je sídlo daného dodavatele. Žalobkyni je nicméně nutno přisvědčit, že z obchodního rejstříku již nelze zjistit, že adresa sídla je tzv. virtuální adresou. Takový údaj obchodní rejstřík neobsahuje, a nelze proto nijak dovést, že žalobkyně si této skutečnosti (že její dodavatelé sídlí na tzv. virtuální adrese) byla vědoma. K otázce krátké obchodní historie pak soud konstatuje, že tato okolnost se podle daňových orgánů týkala pouze dvou ze šesti přímých dodavatelů žalobkyně (společností Ponfar a Nano), a nelze ji tedy vztáhnout na všechny popsané řetězce. Soud se shoduje s žalovaným, že zapojení cizinců jako statutárních orgánů či společníků dodavatelských společností může „vykazovat jistou rizikovost“ (viz bod 52 napadeného rozhodnutí). Žalovaný konkrétně zmínil možné problémy s uplatněním reklamace. I zde je však nutno uvést, že byť uvedená skutečnost *obecně* může být riziková, nebylo v projednávané věci prokázáno, že by žalobkyně měla jakékoli problémy při reklamaci zboží či při komunikaci s dodavateli, jejichž jednatele byli cizinci. Naopak, žalobkyně komunikaci s těmito osobami při sjednávání obchodů dokládala (tyto důkazní prostředky však nebyly vůbec zhodnoceny, viz výše). Byť tedy angažmá cizinců u

dodavatelů žalobkyně může vykazovat jistou rizikovost, v dané věci s touto okolností nebyly spojené žádné důsledky, které by v žalobkyni měly vyvolat vyšší míru obezřetnosti. Žalobkyni lze přitom přisvědčit, že obecně nelze jako bezproblémové vnímat pouze obchodování s „čistě českými“ společnostmi, naopak je běžné, že dochází i k obchodování se společnostmi s určitým cizím prvkem. Problematicčnost obchodování s těmito společnostmi z hlediska možného zapojení žalobkyně do podvodného jednání by tak musela být spojena s konkrétními okolnostmi, které by z toho pro žalobkyni vyplývaly (nemožnost kontaktovat tyto osoby, jejich pouze formální zapojení do společnosti, apod.). Žádné takové okolnosti však žalovaný neuvedl.

101. Soud tedy shrnuje, že žalovaný nepředestřel objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodných řetězců. Druhý krok testu podvodu na DPH tedy nebyl naplněn.
102. Soud se s ohledem na shora uvedené dále nezabýval hodnocením důvodnosti námitek ve vztahu k přijetí opatření k zabránění účasti na podvodném jednání (tzn. ke 3. kroku algoritmu posuzování daňového podvodu). Jak totiž zdůraznil výše, k posuzování subjektivních okolností souvisejících s dotčenými obchodními transakcemi lze přistoupit až poté, co je vůbec zjištěna existence chybějící daně v důsledku podvodu, a tedy samotného podvodného řetězce, a prokázání vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do tohoto řetězce. K tomu v posuzované věci dosud nedošlo, není možno se proto věnovat posouzení otázky, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.

Závěr a náklady řízení

103. S ohledem na výše uvedené soud rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. zrušil. Žalobou napadené rozhodnutí totiž neobsahuje dostatek důvodů pro závěr o vědomosti žalobkyně o její účasti na podvodu na DPH. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
104. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a z nákladů souvisejících se zastoupením žalobce právníckou osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1999 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Pro určení jejich výše se podle § 35 odst. 2 s. ř. s. užije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna 3 100 Kč za každý z úkonů právní služby [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna tak činí 6 200 Kč za dva úkony, a to převzetí a přípravu zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý ze shora uvedených úkonů náleží dále paušální náhrada hotových výdajů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy celkem 600 Kč. Za úkon spočívající v replice k vyjádření žalovaného soud žalobkyni náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť pro věc nepřinesla žádnou novou podstatnou argumentaci. Z pohledu soudu se tak nejedná o účelný úkon právní služby. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se částka odměn a náhrad o náhradu DPH v sazbě 21 %, tedy ve výši 1 428 Kč. Náhradu nákladů

řízení je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Praha 20. prosince 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu