



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **IMPROFEX CZ s.r.o.**, IČO 24242969
sídlem Vyšehradská 320/49, 128 00 Praha 2
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Kokešem
sídlem Na Flusárně 168, 261 01 Příbram

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 7. 6. 2019, č. j. 22473/19/5300-21445-709739,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019, č. j. 22473/19/5300-21445-709739 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2018, č. j. 103163/18/4200-12775-506413, č. j. 103166/18/4200-12775-506413, č. j. 103170/18/4200-12775-506413, č. j. 103181/18/4200-12775-506413, č. j. 103188/18/4200-12775-506413 a č. j. 103195/18/4200-12775-506413 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).

2. Prvostupňovými rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry) byla žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 až březen 2015 v celkové výši 134 639 893 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále v celkové výši 26 927 977 Kč. Dodatečným platebním výměrem:
 - ze dne 19. 6. 2018, č. j. 103163/18/4200-12775-506413, byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 22 588 721 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 4 517 744 Kč,
 - ze dne 19. 6. 2018, č. j. 103166/18/4200-12775-506413, byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 23 031 060 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 4 606 212 Kč,
 - ze dne 19. 6. 2018, č. j. 103170/18/4200-12775-506413, byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 2 246 030 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 449 206 Kč,
 - ze dne 19. 6. 2018, č. j. 103181/18/4200-12775-506413, byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2015 ve výši 22 857 525 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 4 571 505 Kč,
 - ze dne 19. 6. 2018, č. j. 103188/18/4200-12775-506413, byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2015 ve výši 24 056 719 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 4 811 343 Kč,
 - ze dne 19. 6. 2018, č. j. 103195/18/4200-12775-506413, byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 39 859 838 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 7 971 967 Kč.
3. Žalovaný potvrdil závěr správce daně, že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění od jejího dodavatele, společnosti A. J. Company & Trade, s.r.o (dále jen „A. J. Company“). Správce daně totiž odhalil podvodný řetězec obchodování s drahými kovy, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět.
4. Žalovaný podrobně popsal okolnosti, z nichž dospěl k závěru o existenci daňového podvodu (viz zejména body 39 až 56 napadeného rozhodnutí) a roli žalobkyně v něm. Žalovaný se dále zabýval otázkou vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu. Okolnosti nasvědčující této vědomosti popsal zejména v bodech 72 až 85 napadeného rozhodnutí.
5. Žalovaný uvedl, že hlavní činností žalobkyně ve sledovaném období bylo obchodování s drahými kovy a investičním zlatem. Drahé kovy nakupovala od jediného dodavatele (A. J. Company) a dodávala v nezměněném stavu jedinému odběrateli VITARO, spol. s r. o. (dále jen „Vitaro“). Nakupované drahé kovy hradila žalobkyně svému dodavateli tak, že nakoupila investiční zlato od společnosti J&T banka, a. s. (dále jen „J&T banka“), které mu dodala. Jiné obchodní partnery žalobkyně neměla.
6. Žalovaný popsal dodavatelsko-odběratelské řetězce společností, které si navzájem přeprodávaly drahé kovy a investiční zlato, čtyřmi schématy (bod 38 napadeného rozhodnutí). Prvními články řetězců v pozici „missing trader“ byly společnosti Easygoing group, AF Consulting, Diamond FIT, Brood Chamber a Falzakapa, u nichž byla detekována chybějící daň. Tyto společnosti daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu

plátci v přiznání k DPH nepřiznávaly, případně přiznávaly a nehradily, nebo daňová přiznání nepodávaly vůbec. V případě zásahu správce daně se staly pro daňovou správu nekontaktními, tedy „zmizely“. V rámci daňových řízení u těchto společností byla stanovena daň odlišně od údajů, jež tyto uvedly v přiznáních k DPH, příp. podle pomůcek. Tyto společnosti samy či přes další dodavatele v řetězci (např. společnost MARSFIELD) prodávaly během jednoho či několika málo dní drahé kovy společnosti A. J. Company, která je obratem dodávala žalobkyni. Uvedené společnosti tak lze označit jako obchodníky typu „buffer“, tj. o subjekty působící v řetězci čistě formálně za účelem legalizace plnění a znesnadnění šetření řetězce. Žalobkyně následně prodávala drahé kovy v nezměněné podobě přes společnost VITARO konečnému odběrateli, společnosti SAFINA. Teprve u této společnosti docházelo k vážení dodávek a jejich analýze. Žalovaný dále podrobně popsal nestandardnosti obchodů, do nichž byla žalobkyně zapojena, jakož i okolnosti, pro které o svém zapojení musela žalobkyně vědět.

Žaloba

7. Žalobkyně podanou žalobou brojí proti závěru žalovaného, že si musela, nebo alespoň mohla být vědoma toho, že řetězec, do něž je zapojena, je zasažen daňovým podvodem.
8. Žalobkyně brojí proti tomu, že žalovaná své závěry opírá o následující skutečnosti:
 - žalobkyně obchodovala s rizikovou komoditou;
 - některé společnosti v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce neposkytly místně příslušnému správci daně požadovanou součinnost a nepodařilo se tak u nich ověřit, zda daňové doklady vystavené za dodání drahých kovů zahrnuly do svého účetnictví a vykázaly je v přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období;
 - u některých společností v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce byla prokázána existence chybějící daně;
 - u některých společností v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce bylo zjištěno, že mají pouze virtuální sídla, že nemají internetové stránky, že jejich jednateli byli cizí státní příslušníci, a že se jedná o nespolehlivé plátce;
 - v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce byly uzavírány shodné rámcové smlouvy;
 - žalobkyně si dostatečným způsobem neověřovala původ a kvalitu zboží (ryzost), když toto zboží v rámci svého řetězce odebírala od jediného dodavatele, společnosti A. J. Company, a nerozbalené a bez bližší kontroly je předávala svému jedinému odběrateli, společnosti VITARO, která je dále taktéž nerozbalené přeprodávala společnosti SAFINA;
 - žalobkyně si dostatečně neprověřovala svého dodavatele, společnost A. J. Company;
 - v rámcové kupní smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a společností A. J. Company je připuštěno, že objednávka může být učiněna telefonicky, či ústně, a to i přesto, že se jedná o obchody se zbožím v hodnotě řádů desítek milionů Kč, kdy nebyly předloženy objednávky zboží;
 - analýza ryzosti drahých kovů byla prováděna až společností SAFINA, tedy u subodběratele žalobkyně, společnosti VITARO, bez přímé účasti žalobkyně;
 - k převážení a předávání drahých kovů docházelo v přítomnosti jedné, maximálně dvou osob automobily bez dostatečného zabezpečení a na neobvyklých veřejných místech

(veřejné parkoviště, pizzerie, čerpací stanice, kavárna, k předávání docházelo z jednoho automobilu do druhého), i přesto, že odběratel žalobkyně disponoval vlastním uzavřeným a zabezpečeným areálem; žalobkyně nedoložila doklad prokazující původ drahých kovů;

- k úhradám zboží milionové hodnoty docházelo zápočtem pohledávek a závazků.

9. Žalobkyně k tomu uvedla, že skutečnost, že obchoduje s rizikovou komoditou, nemůže jít k její tíži, protože pokud by takováto skutečnost měla zakládat podezření, byl by podezřelý každý subjekt obchodující s obdobnými komoditami.
10. Žalobkyně dále uvedla, že není povinna prověřovat, na jakých adresách sídlí odběratelé jejích odběratelů nebo dodavatelé jejích dodavatelů, u kterých, pokud mají řádně zapsáno sídlo v Obchodním rejstříku, nevznikají pochyby o faktičnosti takového sídla. U svých obchodních partnerů si žalobkyně tuto skutečnost řádně prověřila a nemůže odpovídat za to, že tak jiné společnosti neucínily. Žalobkyně neví, jak by mohla donutit odběratele svých odběratelů nebo dodavatele svých dodavatelů k tomu, aby si prověřovali další obchodní partnery, s nimiž nemá žalobkyně přímo nic společného. Ohledně toho, že některé společnosti neměly internetové stránky, žalobkyně uvedla, že z existence nebo neexistence webových stránek nemůže být dovozována jakákoli vědomá nebo nevědomá účast na podvodném řetězci. Žalobkyně pak nemůže nijak ovlivnit, že některé společnosti neplní povinnosti vůči správci daně nebo jsou nekontaktní, ani tuto skutečnost prověřit. Nelze zároveň spravedlivě požadovat po každém daňovém subjektu, aby prováděl podrobná šetření svých obchodních partnerů.
11. Ke skutečnosti, že v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce byly uzavírány shodné rámcové smlouvy, žalobkyně uvedla, že není v jejích silách ovlivnit smluvní podmínky odběratelů svých odběratelů a dodavatelů svých dodavatelů, ke kterým ani nemá přístup.
12. K závěru žalovaného, že si žalobkyně dostatečným způsobem neověřovala původ a kvalitu zboží (ryzost), žalobkyně uvedla, že mezi ní a jejím odběratelem a dodavatelem existoval vztah vzájemné důvěry, přičemž nepovažovala za zásadní ověřovat původ zboží. Pokud by se snad později zjistilo, že zboží mělo „pochybný původ“, bylo by možné na základě smluvního ujednání mezi stranami uplatnit práva z vadného plnění, včetně odstoupení od smlouvy. Byly tedy ujednány mechanismy, které zaručovaly, že předávané zboží má původ deklarovaný dodavatelem.
13. K závěru žalovaného, že si neprověřovala dodavatele společnosti A. J. Company s.r.o. (dále jen „A. J. Company“), žalobkyně uvedla, že není v jejích silách prověřovat si důkladně každého obchodního partnera, a zopakovala, že ve vztahu mezi ní a jejím dodavatelem a odběratelem panoval vztah důvěry, pročež považovala záruky dané jí ze strany předmětné společnosti za dostatečné, a dále, že nelze spravedlivě požadovat po každém daňovém subjektu, aby prováděl podrobná šetření svých obchodních partnerů.
14. K závěru žalovaného, že bylo v rámcové kupní smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a společností A. J. Company připuštěno, aby byla objednávka učiněna telefonicky či ústně, a to i přesto, že se jedná o obchody se zbožím v hodnotě řádově desítek milionů Kč, kdy nebyly předloženy objednávky zboží, žalobkyně namítala, že žádný právní předpis uzavírání smluv v písemné formě pro daný typ obchodů nestanovuje, proto nelze ústní objednávky v dané věci považovat za podezřelé. Zopakovala, že mezi ní a jejím

odběratelem a dodavatelem existoval vztah vzájemné důvěry, kdy nepovažovala za nutné, aby veškeré objednávky a korespondence probíhaly v písemné formě.

15. Ohledně závěru žalovaného, že analýza ryzosti MDK byla prováděna až u odběratele žalobkyně, ve společnosti SAFINA, žalobkyně znovu zopakovala, že mezi ní a jejím odběratelem a dodavatelem existoval vztah vzájemné důvěry, a i zde by v případě prokázání skutečnosti, že ryzost neodpovídala garantovaným vlastnostem předmětného zboží, bylo možné uplatnit práva z vadného plnění, včetně odstoupení od smlouvy. Byly tedy ujednány mechanismy, které zaručovaly, že předávané zboží má skutečně vlastnosti, které kupující mohl důvodně očekávat, přičemž žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila správci daně názornou ukázkou, jakým způsobem se odebíraly a evidovaly kontrolní vzorky při obchodování se zbožím.
16. K tvrzení žalovaného, že k převážení a předávání drahých kovů docházelo v přítomnosti jedné, maximálně dvou osob automobily bez zvláštního speciálního zabezpečení a na neobvyklých místech (parkoviště, pizzerie, z jednoho automobilu do druhého) žalobkyně uvedla, že tento způsob předávání považuje za nejbezpečnější v daném oboru, a doplnila, že v případě předávání investičního zlata vždy používala bezpečný doprovod, který si najímala na základě smluvního vztahu. Následné předání je již otázkou důvěry mezi dodavatelem a odběratelem a žalobkyní.
17. Ohledně výtky žalovaného, že žalobkyně nedoložila doklad prokazující původ drahých kovů, uvedla, že v rámci daňového řízení doložila správci daně většinu dokladů – certifikáty ryzosti, které obdržela od svého dodavatele, odběratele a třetí nezávislé osoby provádějící kontrolu ryzosti za období, které je předmětem dodávek v období, jenž se týká tohoto řízení, a doložila, že postupovala s obvyklou opatrností v oboru. Není potom pravdivé a správné tvrzení, že by snad žalobkyně postupovala neobvykle a neopatrně tím, že důvěřovala co do kvality zboží dodavatel, neboť žalobkyně doložila správci daně i dodací listy ke zboží za rozhodné období a další důkazy.
18. K poukazu žalovaného, že k úhradě zboží milionové hodnoty docházelo zápočtem pohledávek a závazků, žalobkyně uvedla, že úhrada plnění formou zápočtu je zcela legální způsob plnění závazků, který výslovně umožňuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
19. Žalobkyně dále namítala, že nevěděla, že mezi několika společnostmi údajně probíhaly další transakce, jejichž cílem bylo zabránit výběru DPH. Své tvrzení v průběhu daňové kontroly prokázala několika důkazy. Je přesvědčena, že pro vydání napadeného rozhodnutí by u ní žalovaný musel prokázat neexistenci dobré víry, což neučinil. Proto ji nemůže sankcionovat za to, že se jiné subjekty údajně účastnily podvodného jednání. Daňové orgány by měly prokázat, že učinily všechna potřebná opatření, aby byl „*trh vyčištěn od osob jednajících s úmyslem vylákat neoprávněnou výhodu na DPH*“, aniž by bylo nutno nad míru obvyklou zatěžovat plátce daně odpovědností za podvod jejího obchodního partnera. Žalobkyně se domnívá, že jí nemůže být kladeno za vinu a jít k tíži též to, že se podvodného jednání měly účastnit subjekty, s nimiž přímo neobchodovala, a neměla tak možnost je jakkoliv prověřovat. Žalovaný však své rozhodnutí postavil na opačném závěru a uzavřel, že žalobkyně o údajném podvodném jednání věděla, ačkoliv pro takový postup neexistuje žádné zdůvodnění. Dle žalobkyně je správce daně povinen prokazovat, nikoli se pouze domnívat a spekulovat, že daňový subjekt věděl či musel vědět, že se účastní podvodného jednání. Správce daně je též povinen se zabývat všemi

souvislostmi a aspekty případu, zvažovat a posuzovat je ve všech souvislostech, nikoli jen konstatovat nevýznamnost skutečností svědčících daňovému subjektu a neobjektivně negativně posuzovat své domněnky o neobstání dobré víry daňového subjektu. Žalovaný údajnou vědomost žalobkyně o existenci podvodného řetězce dovodil pouze ze spekulativních a účelově vytržených informací a vůbec nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně.

20. Žalobkyně učinila veškerá opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodného jednání, přičemž neměla možnost ovlivnit, zda jiné subjekty se budou účastnit vědomě podvodného jednání, či nikoliv. Každá transakce v řetězci dodávek musí přitom být posuzována sama o sobě. Nelze také po žalobkyni požadovat, aby prokazovala skutečnosti, které jsou naprosto mimo sféru jejího vlivu.
21. Jelikož žalobkyně předložila v daňovém řízení veškeré doklady, které po ní bylo možno reálně požadovat (daňové doklady, kupní smlouvy, jiná smluvní ujednání, předávací protokoly, bankovní výpisy, dohody o zápočtu, certifikáty ryzosti, dodací listy, evidence pro daňové účely, prohlášení prodávajícího, konečné vyhodnocení zakázky IMPRO a zkušební listy) a které svědčí o přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce, bylo na žalovaném (resp. správci daně), aby se, pokud přetrvávaly pochybnosti o nároku na odpočet daně, zaměřil na subjektivní stránku jednání žalobkyně. Je to tedy žalovaný, kdo byl povinen prokázat vědomost žalobkyně o tom, že v řetězci obchodů docházelo či mohlo docházet k podvodnému jednání, což neprokázal.
22. Žalobkyně opětovně uvedla, že její transakce proběhly v souladu se zákonem a případné podvodné jednání jiných článků řetězce pro ni bylo nezjistitelné. Pokud ani správce daně, který má rozsáhlejší možnosti, než žalobkyně, nebyl schopen v době uskutečnění sporných transakcí rozpoznat podvodné jednání, není zřejmé, jakým způsobem tak měla učinit žalobkyně. Jednou ze základních zásad právního státu je ochrana práv nabytých v dobré víře, a právě tuto zásadu žalovaný porušil, neboť kladl žalobkyni k tíži skutečnosti týkající se jiných článků řetězce transakcí, o nichž žalobkyně nemohla vědět. Napadené rozhodnutí je tedy nezákonné.
23. Žalobkyně konečně namítala, že správní spis neposkytuje náležitý podklad pro posouzení samotné existence podvodného řetězce a zapojení žalobkyně v něm, s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51.

Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se s jednotlivými žalobními body vypořádal. Dále žalovaný shrnul objektivní skutečnosti, z nichž vyvodil, že posuzované obchody žalobkyně jednak byly zasaženy podvodným jednáním, jednak žalobkyně o tomto jednání věděla, respektive musela vědět. Žalovaný připustil, že jednotlivé okolnosti transakcí, vnímány izolovaně, nebyly nezákonné, avšak tyto okolnosti ve svém souhrnu tvoří ucelený a logický soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, který odůvodňuje skutková a právní zjištění žalovaného.

Replika a duplika žalovaného

25. Žalobkyně reagovala replikou ze dne 15. 10. 2019, v níž namítla procesní pochybení žalovaného, zejména porušení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť žalobkyni nebyla před zahájením daňové kontroly zaslána výzva k podání dodatečného daňového přiznání.
26. Žalovaný reagoval duplikou, v níž uvedl, že se jedná o nepřípustné rozšíření žaloby po uplynutí zákonné lhůty. Dále vyložil, proč v projednávané věci k porušení § 145 odst. 2 daňového řádu ani k jiným pochybením nedošlo.

Posouzení žalobních bodů

27. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. 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.). Neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i z moci úřední. Soud ve věci rozhodl bez jednání, neboť s tímto způsobem rozhodnutí účastníci souhlasili v intencích § 51 s. ř. s.
28. Městský soud v Praze předesílá, že obdobnou žalobou téže žalobkyně se již zabýval ve věci vedené pod sp. zn. 10 Af 2/2016. Posuzoval přitom oprávněnost doměření DPH z důvodu vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu ve zdaňovacích obdobích říjen a listopad 2012. Rozsudkem ze dne 28. 11. 2019, č. j. 10 Af 2/2016-97, soud žalobu zamítl. Tento rozsudek potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53 (dále jen rozsudek č. j. 9 Afs 348/2019-53), který kasační stížnost žalobkyně zamítl. Ústavní stížnost žalobkyně směřující proti rozsudku Nejvyššího správního soudu Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 20. 4. 2022, sp. zn. II.ÚS 854/22. Nyní soud posuzuje odepření nároku na odpočet ve vztahu ke stejnému dodavateli (A. J. Company) za zdaňovací období říjen 2014 až březen 2015. Žalobkyně přitom uplatnila vesměs totožné žalobní námítky.
29. Podvodnými řetězci s účastí dodavatelky žalobkyně A. J. Company se správní soudy zabývaly již opakovaně, vedle výše uvedených rozsudků též například v rozsudcích Krajského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2017, č. j. 48 Af 3/2015 – 258 či ze dne 2. 10. 2020, č. j. 46 Af 26/2017- 118 a navazujících potvrzujících rozsudcích Nejvyššího správního soudu.
30. S ohledem na obdobnost věci i uplatněných žalobních námitek vychází ze své argumentace uplatněné již ve výše uvedeném rozsudku č. j. 10 Af 2/2016-97.
31. Podstatná část žaloby i následných vyjádření žalobkyně je postavena na předpokladu, že mezi ní a žalovaným vedle sporu skutkového panuje spor o právo. Tak tomu však není. Ve skutečnosti jsou žalobkyně i žalovaný ve shodě ohledně právních předpisů, které mají být na věc aplikovány, i jejich výkladu. Spornou je mezi účastníky otázka, zda byly splněny podmínky vytýčené judikaturou k tomu, aby byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. S ohledem na uvedené soud rekapituluje právní rámec projednávané věci jen ve stručnosti.
32. Uplatňuje-li daňový subjekt odpočet daně na vstupu, musí k tomu být splněny jak formální, tak hmotněprávní podmínky. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet obsahuje § 72 odst. 1 zákona o DPH; nárok vzniká plátcí, který zdanitelné plnění

přijaté od jiného plátce DPH použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je potom především existence daňového dokladu vystaveného plátcem dle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Když daňový subjekt podá daňová přiznání, v nichž uplatní odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění, tvrdí tím splnění jak formálních, tak hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet. Má přitom povinnost splnění těchto podmínek i prokázat, a to v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu.

33. Až v případě, že daňový subjekt splnění podmínek pro vznik odpočtu splňuje, se aktivuje judikatura týkající se odepření nároku na odpočet z důvodu podvodného či zneužívajícího jednání (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 12. 2005, C-63/04, *Centralan Property*, bod 52; a ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, *Tóth*, bod 26). Pokud následně správce daně prokáže, že příslušná zdanitelná plnění byla součástí jednání, jehož jediným účelem bylo daňové zvýhodnění, přičemž o této skutečnosti věděl či mohl vědět, může nárok na odpočet odepřít i přesto, že jsou jinak podmínky pro jeho vznik naplněny (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-42/11, *Mahagében a David*, body 37 až 42 a 46 až 48). Je-li prokázáno podvodné jednání, o němž daňový subjekt mohl vědět, může plátce při uplatnění nároku na odpočet docílit úspěchu prokázáním, že přijal dostatečná opatření k tomu, aby se účasti na podvodném jednání vyhnul (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a David*, body 59 až 61, a ze dne 22. 10. 2015, C-77/14, *PPUH Stehcamp*, body 51 a 52).
34. V nyní projednávané věci žalovaný akceptoval, že žalobkyně splnění podmínek vzniku nároku na odpočet prokázala. Za této situace pozbývají smyslu tvrzení žalobkyně o tom, že k posuzovaným zdanitelným plněním skutečně došlo, respektive že předložila doklady o jejich uskutečnění. Tato žalobní tvrzení se zcela míjejí s odůvodněním napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný vzal za prokázané, že k tvrzeným zdanitelným plněním došlo, a byly tedy splněny formální i materiální podmínky vzniku nároku na odpočet daně. Spor je o to, zda se žalovanému v souladu s výše shrnutou judikaturou podařilo prokázat, že se žalobkyně účastnila podvodného řetězce transakcí, o němž věděla nebo alespoň mohla vědět, potažmo zda žalobkyně prokázala, že přijala opatření k tomu, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula.
35. Žalobkyně nečinila sporným, že posuzované transakce byly objektivně součástí řetězce podvodného jednání, jehož jediným cílem bylo daňové zvýhodnění. Tvrdila však, že žalovaný neprokázal, že o zapojení do podvodného jednání mohla vědět. Žalovaný přitom své rozhodnutí založil na skutkovém zjištění, že žalobkyně o zapojení do podvodného jednání vědět musela, a tedy i věděla.
36. K otázce, jak posuzovat vědomí daňového subjektu o zapojení do řetězce podvodných transakcí, se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, bodech 27 a 28, kde uvedl, že není povinností správce daně prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, zda konkrétní daňový subjekt o podvodném jednání věděl či mohl vědět, přičemž lze vycházet z komplexní analýzy konkrétních podezřelých skutečností v daném případě. Dalším stěžejním judikátem týkajícím se této otázky je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, v jehož bodu 54 se uvádí, že vědomí daňového subjektu o zapojení do podvodného řetězce transakcí prokazuje zásadně správce daně, přičemž se musí vypořádat se skutkovými tvrzeními daňového subjektu o tom, že transakce probíhaly v souladu s běžnou obchodní praxí v oboru.

37. V nyní projednávané věci žalovaný popsal okolnosti, na základě kterých dospěl k závěru, že žalobkyně o zapojení do podvodného jednání věděla, zejména v bodech 57 až 83 napadeného rozhodnutí. Ve stručnosti lze zrekapitulovat, že obchody byly prováděny nestandardním způsobem, a to zejména proto, že žalobkyně neměla jiné obchodní partnery, než dva sousední články řetězce, nezajímala se o původ drahých kovů, objednávky ve vysoké hodnotě byly činěny pouze ústně a žalobkyně nebyla pojištěna proti možnému znehodnocení zboží. Úhrada zboží probíhala prostřednictvím vzájemných zápočtů. Žalobkyně jednotlivé aspekty analýzy žalovaného zpochybňovala, přičemž soud se s jejími konkrétními námitkami vypořádá níže. Již na tomto místě je však třeba uvést, že závěr žalovaného o vědomí žalobkyně o zapojení do podvodného jednání se opírá o celý komplex uvedených skutečností, a tyto skutečnosti tedy nelze vnímat izolovaně, jak to činí žalobkyně. Žalobkyni není vytýkáno, že by jednotlivé aspekty její činnosti byly nezákonné, nýbrž jsou v těchto aspektech pouze spatřovány indicie svědčící o jejím vědomém zapojení do podvodného jednání.
38. Soud považuje za nezbytné nejprve shrnout roli, kterou měla žalobkyně v řetězci podvodných transakcí hrát. Žalobkyně podle zjištění žalovaného logisticky velmi náročným způsobem přepravovala a předávala investiční zlato na straně jedné a materiál s obsahem drahých kovů na straně druhé, a to mezi dvěma stále stejnými obchodními partnery, společnostmi A. J. Company a VITARO. S žádnými jinými dodavateli a odběrateli žalobkyně neobchodovala (s výjimkou J & T Banky, od níž bylo nakupováno investiční zlato), a sloužila tedy jen jako subjekt, prostřednictvím kterého probíhal tok finančních prostředků od společnosti VITARO, jež byly žalobkyní používány k nákupu investičního zlata, které bylo dále žalobkyní prodáváno společnosti A.J. Company. Jmenovaná společnost je přepravovala dalším článkům řetězce; opačným směrem zase probíhal tok materiálu s obsahem drahých kovů, který žalobkyně nakupovala od společnosti A.J. Company, a to při zápočtech vzájemných dluhů, přičemž tento materiál žalobkyně dále prodávala společnosti VITARO, čímž se celý kruh uzavíral.
39. Soud se ztotožňuje s žalovaným v závěru, že uvedený model je při nejmenším na první pohled neobvyklý, neboť v něm žalobkyně figurovala spíše jako prostředek výše popsaných toků zboží a peněžních prostředků, než jako svébytný a autonomně jednající podnikatelský subjekt. Uvedený postup žalobkyně přesně odpovídal zájmům podvodného řetězce jako celku, jehož cílem bylo dosažení neoprávněného daňového zvýhodnění vyplývajícího z uplatňování odpočtů daně na vstupu, která však jinými články řetězce nebude odvedena na výstupu. K uvedenému základnímu schématu, které žalobkyně v žalobě nijak nezpochybnila, přistupují další indicie, s nimiž žalobkyně jednotlivě polemizovala.
40. Předtím, než se soud vypořádá s dílčími námitkami uvedenými v žalobě, je třeba konstatovat, že soud posuzuje zákonnost napadeného rozhodnutí pouze z hlediska uplatněných žalobních bodů, přičemž platí, že obecnost žalobního bodu předurčuje i míru obecnosti, v níž probíhá soudní přezkum (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54; ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78; či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42). Dále platí, že pokud žalobkyně v žalobě pouze opakuje námitky, které uvedla již v odvolání, aniž by reagovala na konkrétní způsob, kterým danou námitku vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí, značně tím snižuje svou šanci na úspěch, neboť soud nemůže domýšlet další její argumenty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31). Judikatura Nejvyššího

správního soudu přitom setrvale vychází z premisy, že „[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 143/2020-335, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 12. 12. 2022, č. j. 4 Afs 317/2020-50). Námitky žalobkyně v podstatné míře kopírují její odvolací námitky, kterými se žalovaný zabýval a které srozumitelně a přezkoumatelně vypořádal v bodech 84-101 napadeného rozhodnutí. Ve světle uvedeného tedy soud posoudil jednotlivé námitky uvedené v žalobě.

41. Soud nejprve posuzoval dílčí zjištění žalovaného, že žalobkyně se svým obchodním partnerem, společností A. J. Company, obchodovala na základě zápočtů vzájemných dluhů. V napadeném rozhodnutí se již žalovaný s obdobnou odvolací námitkou vypořádal v bodech 58 a 69 a v bodu 86 odst. 5 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že žalobkyně obchodovala jen se dvěma obchodními partnery, přičemž se společností A. J. Company docházelo k obchodům skutečně jen na základě vzájemných zápočtů, zatímco od společnosti VITARO žalobkyně přijímala bezhotovostní platby.
42. Přitom obchodování s oběma uvedenými společnostmi spočívající v tom, že společnost VITARO posílala žalobkyni bezhotovostní platby, zatímco se společností A. J. Company docházelo jen ke vzájemným zápočtům dluhů, je zcela v souladu s modelem podvodného řetězce transakcí, který v napadeném rozhodnutí popsal žalovaný. Od společnosti VITARO žalobkyně musela přijímat peníze, neboť ty následně využívala pro nákup investičního zlata od J & T Banky, zatímco se společností A. J. Company mohla obchodovat jen na základě vzájemných zápočtů, neboť z hlediska podvodného řetězce nebylo nezbytné, aby mezi žalobkyní a touto společností existoval reálný tok peněžních prostředků. Je samozřejmě pravda, že obchodování prostřednictvím vzájemných zápočtů není nezákonné a nemusí být nutně ani podezřelé. Žalovaný však tuto okolnost považoval za podezřelou především proto, že s ohledem na systematické, opakované a dlouhodobé využívání zápočtů mělo být žalobkyni zřejmé, že se tak děje účelově.
43. Související podezřelá okolnost spočívá v tom, že žalobkyně měla se společností A. J. Company uzavřeny obdobné či totožné smlouvy (rámcové smlouvy), které mezi sebou uzavíraly zcela jiné společnosti v řetězci. Společným znakem těchto smluv bylo zejména ustanovení o přednostní úhradě dluhů prostřednictvím zápočtů. Toto zjištění ukazuje na koordinaci v celém obchodním řetězci, přičemž v žalobě nebylo nijak zpochybněno.
44. Výše uvedená zjištění jsou pro soud stěžejní i při posouzení, zda žalobkyně o zapojení do podvodného jednání věděla. Pokud žalobkyně v určitém okamžiku spolu s ostatními články řetězce přešla na jiný způsob úhrady dluhů, a to poté, kdy správci daně začali činit kroky k zajištění daně, je nanejvýš pravděpodobné, že tak činila koordinovaně s ostatními subjekty podvodného jednání. Tuto pravděpodobnost dále posiluje zjištění žalovaného o tom, že všechny články řetězce mezi sebou uzavíraly obdobné nebo totožné smlouvy. Pokud společnosti, s nimiž žalobkyně přímo neobchodovala a o jejichž činnosti dle vlastních tvrzení nic nevěděla, mezi sebou ve stejné době uzavíraly zcela totožné smlouvy, které uzavírala se svými obchodními partnery žalobkyně, jedná se opět o indicii velmi silně svědčící závěru, že žalobkyně byla vědomě součástí koordinovaného podvodného jednání.

45. Veškerá tvrzení žalobkyně o tom, že obchodování prostřednictvím vzájemných zápočtů je legální a že v případě jejího vztahu se společností A. J. Company tento způsob obchodování vycházel ze vzájemné důvěry, se míjejí s podstatou věci. Soud opakovaně zdůrazňuje, že žalobkyni není vytykáno, že se svým obchodním partnerem uzavírala smlouvy o konkrétním obsahu nebo že mezi sebou hradili dluhy určitým způsobem. Podezřelá okolnost je však spatřována v tom, že takto žalobkyně postupovala ve zjevné koordinaci s ostatními články řetězce, s nimiž žalobkyně dle svých slov neměla nic společného ani o jejich činnosti nic nevěděla. Toto zjištění se žalobkyni nepodařilo zpochybnit, a proto je třeba vycházet ze závěru, že na podvodném jednání participovala vědomě.
46. Další zjištění žalovaného, proti nimž žalobkyně brojila, pak již jen dokreslují výše nastíněný skutkový stav. Zaprvé se jedná o skutečnost, že žalobkyně obchodovala s rizikovou komoditou, ale i navzdory tomu nečinila v podstatě žádné kroky ke snížení přítomných rizik. Především žádným účinným způsobem neověřovala ryozost materiálů obsahujících drahé kovy, které nakupovala od společnosti A. J. Company, a bez dalšího tak věřila tvrzením této společnosti, která však také ryozost materiálů sama neověřovala. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně se spoléhala na údaje vycházející od subdodavatelů, o jejichž činnosti dle vlastních tvrzení nic nevěděla. K ověřování složení materiálu docházelo až u společnosti, které žalobkyně zboží dodávala. Takový postup opět podporuje závěr, že se žalobkyně vědomě účastnila koordinovaného jednání zúčastněných subjektů, jehož jediným cílem bylo dosáhnout neoprávněného daňového zisku, a proto nepovažovala za potřebné postupovat s opatrností, kterou by bylo možné čekat od podnikatele obchodujícího s drahými kovy.
47. Na uvedeném nic nemění žalobní tvrzení, že žalobkyně uvedeným způsobem postupovala na základě důvěry v obchodního partnera. Jakkoliv obecně platí, že uvedené zjištění by samo o sobě nemuselo být podezřelé a mohlo by být přičitatelné neobvykle silné důvěře v dodavatele, v kontextu všech zjištěných okolností se jedná o další indicii svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného jednání. Za důvěryhodnou nelze považovat ani obranu žalobkyně postavenou na skutečnosti, že mohla případně vůči svému dodavateli uplatnit práva z vadného plnění nebo odstoupit od smlouvy. Tato možnost by totiž průměrně obezřetnému podnikateli nemohla k eliminaci rizik postačovat, a to zvláště za situace, kdy dodavatelská společnost sídlila na virtuální adrese a přinejmenším z hlediska žalobkyně nemusela mít k dispozici žádné reálné finanční prostředky, jelikož s žalobkyní v rozhodném období obchodovala jen na základě vzájemných zápočtů. Soud se tedy ztotožňuje s žalovaným, že neobezřetný postup žalobkyně při provádění transakcí taktéž svědčí o jejím vědomém zapojení do podvodného jednání.
48. Obdobné platí ohledně ověřování, zda zboží nepochází z trestné činnosti. Od standardního podnikatele v oboru by bylo možné očekávat, že bude od svého dodavatele vyžadovat konkrétní záruky svědčící o původu zboží. Žalobkyně se však spoléhala pouze na prohlášení svého dodavatele, přičemž svému dodavateli opět vystavila shodné prohlášení, ač původ zboží neznala. Takový postup ve spojení se všemi ostatními zjištěnými okolnostmi nelze hodnotit jinak, než jako důsledek vědomosti žalobkyně o skutečném účelu obchodu, tedy získání daňového zvyhodnění.
49. Stejný závěr lze učinit i vzhledem ke zjištění správců daně, že obchody žalobkyně s jejími obchodními partnery byly zakotveny v písemných rámcových smlouvách, avšak všechny konkrétní objednávky byly činěny ústně. Byť tato okolnost sama o sobě není nezákonná

a izolovaně by mohla být vysvětlitelná různými způsoby, podporuje zjištění, že žalobkyně nejednala se standardní podnikatelskou obezřetností. U obchodů s plněními vysoké hodnoty, které žalobkyně prováděla, by totiž bylo zpravidla namíste očekávat nějaký typ písemné komunikace za účelem vyloučení zjevných rizik komunikace ústní. Žalobkyně na písemných objednávkách netrvala opět zřejmě proto, že věděla o skutečném účelu transakcí, a tedy se před standardními riziky nemusela chránit.

50. Výše uvedené závěry jsou již jen dokresleny dalšími nestandardními okolnostmi související se způsobem převozu zboží. Okolnost, že žalobkyně měla převážet drahé kovy autem v aktovkách, a to i při značné váze materiálu, zboží měl předávat zpravidla její jednatel osobně a zboží nebylo při přepravě pojištěno, podporuje závěr žalovaného, že tento způsob obchodování byl z hlediska žalobkyně nepřiměřeně rizikový. Pokud by žalobkyně postupovala jako svěbytný podnikatelský subjekt nejednající v koordinaci s ostatními články podvodného řetězce, pravděpodobně by ne zvolila takto rizikový způsob převozu zboží. Bylo-li však hlavním účelem jejího jednání co nejrychleji provést sporné transakce, aby mohlo být učiněno zadost plánu na zisk neoprávněného daňového zvýhodnění, lze v neopatrném převozu zboží spatřovat větší smysl. Samozřejmě platí, že rizika spojená s nepojištěným převozem zboží osobním autem byla přítomna i v případě vědomého zapojení žalobkyně do podvodného jednání, ale v kontextu daňového podvodu se jedná o postup pochopitelnější právě proto, že se žalobkyně primárně nesoustředila na rizika standardních obchodů, ale snažila se dosáhnout neoprávněného daňového zisku. Je třeba dodat, že nanejvýš nestandardní tvrzený postup při převážení zboží by mohl svědčit závěru, že k obchodům způsobem tvrzeným žalobkyní vůbec nedošlo, avšak mezi účastníky řízení je nesporné, že k obchodům takto došlo, a tedy soudu nepřisluší se touto otázkou zabývat.
51. Zbylé žalobní námitky, v nichž žalobkyně poukazovala na skutečnost, že nejrůznějšími listinnými důkazy prokázala, že ke sporným transakcím skutečně došlo, jsou opět mimoběžné se zjištěními žalovaného. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně svou důkazní povinnost splnila a svá tvrzení ohledně uskutečněných transakcí prokázala. Žalobkyni tedy nebylo vytýkáno, že by splnila pouze formální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu, tedy předložení faktur, případně souvisejících evidencí. Žalovaný uznal, že transakce i materiálně proběhly tak, jak žalobkyně tvrdila, a že tedy podmínky vzniku nároku na odpočet daně byly splněny. S ohledem na výše uvedené indicie však žalovaný dospěl k závěru o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného jednání, na jehož základě nárok na odpočet odepřel. Tyto indicie se přitom žalobkyni nepodařilo nijak vyvrátit ani pro ně nabídnout přesvědčivá alternativní vysvětlení.
52. Žalobkyně uváděla, že důkazní povinnost ohledně vědomého zapojení žalobkyně do podvodného jednání lpěla na bedrech žalovaného. Tato skutečnost však mezi účastníky řízení vůbec nebyla sporná a soud výše dospěl k závěru, že žalovaný své skutkové závěry prokázal. Jak bylo již vysvětleno, ani opakovaná tvrzení žalobkyně o tom, že se plnění uskutečnila dle jejích tvrzení a že uskutečnění plnění prokázala, nejsou případná, neboť uskutečnění plnění taktéž mezi účastníky řízení nebylo sporné. Žalobkyně má též pravdu v obecném tvrzení, že právní řád České republiky je založen na principu ochrany jednání v dobré víře, avšak žalovaný v nyní projednávané věci prokázal, že žalobkyně v dobré víře nejednala.
53. Soud tedy shrnuje, že žalovanému se podařilo přesvědčivě prokázat, že žalobkyně za daných okolností musela vědět, a tedy i věděla o zapojení do podvodného jednání, jehož

jediným účelem bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Podmínky pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu tedy byly splněny. Za situace, kdy bylo prokázáno, že žalobkyně o účasti v podvodu věděla, je již nadbytečné posuzovat, zda žalobkyně podnikla kroky k tomu, aby se účasti na podvodu vyhnula. I přesto však soud konstatuje, že pokud by důkazy shromážděné žalovaným postačovaly pouze pro závěr, že žalobkyně o zapojení do podvodného jednání vědět měla, ale nevěděla, nebylo by na základě tvrzení žalobkyně možno dospět k závěru, že učinila všechny kroky, které od ní bylo možné spravedlivě požadovat, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula.

54. Jak bylo uvedeno již výše, po daňovém subjektu účastnícím se daňového podvodu nevědomě lze požadovat, aby podnikl taková opatření, kterými by se účasti na podvodném jednání vyhnul (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech *Mahagében a David*, body 59 až 61, a *PPUH Stehcemp*, body 51 a 52). Nejvyšší správní soud tuto skutečnost potvrdil v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, bodech 35 a 46, kde uvedl, že daňový subjekt má obecnou povinnost s ohledem na specifika podnikatelského prostředí, v němž se pohybuje, učinit přiměřená opatření k tomu, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Tento požadavek se mimo jiné promítá do povinnosti daňového subjektu pravidelně své obchodní partnery prověřovat, a to zejména, pokud se pohybuje v daňově rizikových oblastech podnikání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 - 70).
55. V nyní projednávané věci však žalobkyně opakovaně výslovně potvrdila, že v podstatě bezmezně důvěřovala svým obchodním partnerům, a tedy nečinila žádné kroky směřující k obezřetnosti, ať už ve smyslu podnikatelském či z hlediska účasti na daňovém podvodu. V žalobě konkrétně uvedla, že „není v jejích silách prověřovat si důkladně každého obchodního partnera“, což je tvrzení poněkud nekonzistentní se skutečností, že obchodovala se dvěma stále stejnými společnostmi. Žalobkyni lze sice přisvědčit v tom, že požadavek na prověřování obchodních partnerů má určité meze, avšak žalobkyně netvrdí, že v tomto směru podnikla jakékoliv kroky. Za situace, kdy žalobkyně ani v rovině tvrzení povinnosti kladené na ni uvedenou judikaturou nesplnila, je třeba dospět k závěru, že žádné kroky k tomu, aby se vyhnula účasti na podvodném jednání, nečinila.
56. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně ohledně nedostatečnosti správního spisu ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51, jímž byl zrušen zajišťovací příkaz správce daně I. stupně ze dne 19. 11. 2012. Tento rozsudek sice nebyl vydán v nyní projednávané věci, mohl by však pro ni mít precedenční význam, pokud by byly posuzovány obdobné skutkové otázky. Soud však konstatuje, že závěry uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu se na nyní projednávanou věc nevztahují. Zajišťovací příkaz byl zrušen proto, že byl založen na skutkovém stavu, který neměl oporu ve spisech (bod 34 rozsudku NSS); správce daně původně zajišťovací příkaz vydal na základě podezření na jednání žalobkyně, které se nakonec nepotvrdilo, a až následně svou argumentaci změnil a začal tvrdit, že byla žalobkyně účastna podvodného jednání. Pro závěr o existenci podvodného řetězce transakcí ani o zapojení žalobkyně do tohoto řetězce však v dané době ve správním spise neexistovaly relevantní podklady.
57. V nyní projednávané věci je situace zcela odlišná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí velmi podrobně popsal úvahy i důkazy, které ho vedly k závěru o existenci podvodného jednání i vědomé účasti žalobkyně na něm, a označil důkazy obsažené ve správním spise. Ke konkrétním námitkám žalobkyně proti těmto závěrům se soud vyjádřil výše. V nyní

projednávané věci tedy nejsou přítomny důvody, pro které Nejvyšší správní soud zrušil zajišťovací příkaz z listopadu roku 2012. Žalobní námitka není důvodná.

58. Žalobkyně v replice ze dne 15. 10. 2019 uplatnila nový žalobní bod. Učinila tak však opožděně. Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ta činí podle § 72 odst. 1 s. ř. s. dva měsíce ode dne, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 10. 6. 2019, správní žaloba byla podána dne 11. 7. 2019. Dvoutměsíční lhůta pro podání správní žaloby a její případné rozšíření o nové žalobní body uplynula v pondělí 12. 8. 2019 (nejbližší následující pracovní den po 10. 8. 2019, s ohledem na § 40 odst. 3 s. ř. s.). Replika žalobkyně obsahující nový žalobní bod byla soudu doručena dne 15. 10. 2019. Zákonem založenou koncentraci pak nemůže soud prolomit a připustit tím opožděné doplnění žalobních bodů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 6 Azs 188/2022-21). K novému žalobnímu bodu žalobkyně uplatněnému v její replice ze dne 15. 10. 2019 tak soud nemohl přihlídnout.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

59. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
60. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl plně úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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 28. června 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu