



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně

**EDGE Europe s.r.o.**, IČ: 24292621  
sídlem Hyacintová 3222/10, Praha 10  
zastoupené advokátem JUDr. Jakubem Hlínou  
sídlem Perunova 1109/8, Praha 3

proti

žalovanému

**Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2016, č. j. 32889/16/5300-21443-711478,

**takto:**

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

## Odůvodnění:

### I.

#### Základ sporu

1. Žalobkyně podala dne 3. 8. 2012 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 a to za období od 23. 5. 2012 do 30. 6. 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 6 032 473 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), u žalobkyně zahájil postup k odstranění pochybností ohledně nároku na odpočet daně z plnění (konkrétně nákup mobilních telefonů), které žalobkyně přijala od firmy EDGE CZ s.r.o. Správce daně nárok na odpočet daně neuznal, dospěl k závěru, že plnění byla zatížena podvodem na DPH.
2. Platebním výměrem ze dne 21. 7. 2015, č. j. 5067039/15/2010-52525-108983, (dále jen „platební výměr“) správce daně vyměřil žalobkyni daň ve výši nadměrného odpočtu 6 392 Kč a nárok žalobkyně na odpočet daně ve výši 6 026 081 Kč neuznal. Proto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadený platební výměr potvrdil.

### II.

#### Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. V **prvním žalobním bodu** žalobkyně namítla, že prvostupňový správce daně postupoval v rozporu s právními předpisy a zásadami správy daní, a to konkrétně v rozporu s §§ 5, 7 a 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný v průběhu dokazování nedostatečně zjistil skutkový stav a věc nesprávně právně posoudil, pouze potvrdil rozhodnutí správce daně, aniž by se jimi blíže a konkrétně zabýval ve vztahu ke konkrétnímu případu, a nová zjištění vyhodnotil pouze a jen účelově k předchozímu závěru prvostupňového správce daně. Dále žalovaný neuznal nezákonný postup prvostupňového správce daně.
4. Dne 13. 8. 2012 zahájil správce daně u žalobkyně postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací 2. čtvrtletí 2012 na základě výzvy, která neobsahovala konkrétní pochybnosti. Správce daně měl v případě neexistujících konkrétních pochybností provést u žalobkyně místní šetření, při kterém by ověřil oprávněnost daňového přiznání či důvodnost svých pochybností, dále ji měl požádat o objasnění důvodů, které vedly k uplatnění takového nadměrného odpočtu, nikoli zahájit tímto způsobem postup k odstranění pochybností a porušit tak zásadu proporcionality. Žalobkyně uvedla, že institut postupu k odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, nikoli, jak to učinil správce daně, k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. U postupu k odstranění pochybností je třeba klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení, což v konkrétním případě naplněno nebylo. Dne 13. 7. 2015 byl žalobkyni doručen úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 4838858/15/2006-60565-109958, v jehož závěru bylo uvedeno: „...Dle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností“. V poučení nebylo výslovně uvedeno, že má žalobkyně možnost se do 15 dnů ode dne, kdy byla s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámena, podat návrh na pokračování dokazování, zároveň jí tato zákonná lhůta byla upřena. Žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

požádala o prodloužení lhůty, aby se mohla dostatečně k předmětnému úřednímu záznamu vyjádřit, i když s ním nebyla řádně seznámena. Dříve, než bylo rozhodnuto o prodloužení lhůty, obdržela platební výměr. Žalobkyně zdůraznila, že daňový subjekt má právo na projednání věci a právo vyjádřit se ke všem důkazům a popř. navrhnout další důkazní prostředky, kterými by prokázal správnost svého tvrzení. Toto právo bylo žalobkyni ze strany správce daně upřeno.

5. Ve **druhém žalobním bodu** žalobkyně dále namítala, že je postup správce daně v průběhu řízení předcházející napadenému rozhodnutí v rozporu se základními zásadami správy daní, a to zejména se zásadou přiměřenosti, součinnosti, rovnosti a hospodárnosti; současně byla porušena i zásada legitimního očekávání. Žalobkyně odkázala na § 147 odst. 4 daňového řádu s tím, že pokud správce daně výsledek postupu k odstranění pochybností s daňovým subjektem neprojedná či dostatečně neprojedná, platí, že platební výměr není dostatečně či vůbec odůvodněn. Správce daně musí výsledek postupu k odstranění pochybností s daňovým subjektem projednat, a nikoli mu jej pouze sdělit, neboť protokol o tomto projednání poté nahrazuje odůvodnění následně vydaného platebního výměru. Dále uvedla, že v § 102 odst. 3 daňového řádu je stanoveno: „*V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí*“. Aby správce daně mohl tuto povinnost naplnit, musí nejprve příjemci rozhodnutí umožnit, aby tyto návrhy a námitky podal, což se v daném případě nestalo, protože správce daně přistoupil bez dalšího k vydání platebního výměru. Žalobkyně má za to, že za situace, kdy se odůvodnění platebního výměru shoduje s odůvodněním úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností, je s ohledem na výše uvedené platební výměr též nepřezkoumatelný.
6. Ve **třetím žalobním bodu** žalobkyně dále namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze bez dalšího cituje závěry z judikatury českých a evropských soudů, popisu tzv. podvodů na DPH, aniž by však tyto znalosti odborným a nestranným způsobem aplikoval na konkrétní situaci žalobkyně. Žalovaný nijak neprokázal, že by žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že by byla účastna podvodného jednání a dává jí k tíži skutečnosti, které v té době nebyly v povědomí ani finanční správy, natož pak žalobkyně. Žalovaný se k jednotlivým námitkám žalobkyně vyjádřil pouze lakonicky, a ačkoli některá pochybení prvostupňového správce daně uznal, napadeným rozhodnutím dodatečné platební výměry nezměnil, ani nezrušil. S odkazem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahageben a David*, a ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd.*, žalobkyně namítala, že samotná existence případného podvodu neumožňuje správci daně daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Správce daně, ani žalovaný žádné relevantní objektivní okolnosti ve vztahu k žalobkyni však dostatečně podrobně nepopsali ani nedefinovali. Subjektivní okolnost, tedy zda daňový subjekt něco vědět mohl a měl, je vždy nutno hodnotit podle možností a schopností právě tohoto subjektu, nikoli podle možností a znalostí správce daně, který má k dispozici interní evidence o všech daňových subjektech i rozsáhlý personální aparát. Žalobkyně zdůraznila, že projevila maximální možnou míru opatrnosti při realizaci obchodních aktivit. Zboží, které nakupovala, bylo již před pořízením zkontrolováno, aby se případně nestala obětí podvodných jednání, a žalobkyně byla v rámci předmětných obchodů dostatečně obezřetná a skutečnosti o společnostech zakládáných jako tzv. ready-made, virtuálních sídlech, o vlastnických poměrech jednotlivých osob ve společnostech, zrušení registrace k

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

DPH či postižení podílu exekucí několik let poté, co se předmětné obchodní případy uskutečnily, lze považovat za irelevantní. Statutární zástupce dodavatele, tedy tatáž osoba jako statutární zástupce žalobkyně, si svého dodavatele ověřil z jeho známých a dostupných zdrojů a největší zárukou mu byla osoba vlastníka a statutárního zástupce společnosti AMG Group s. r. o., kterou znal z dřívější doby, s níž v minulosti již obchodoval.

7. Ve **čtvrté žalobní námitce** žalobkyně vytkla pochybení žalovaného, který použil v písemnosti označené jako Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, vedené pod č. j. 26768/16/5300-21443-711478 (dále též jen „Seznámení“), důkazní prostředky, které v okamžik vyhotovení této písemnosti nebyly součástí spisu, což dokládá úřední záznam č. j. 26766/16/5300-21443-711478. Upozornila, že správce daně může užít pouze takových důkazních prostředků, které jsou součástí spisu. Není možné, aby si žalovaný zařazoval důkazní prostředky do spisu dle svého uvážení, a to až poté, co je uvede ve svých písemnostech zasílaných žalobkyni. Proces dokazování je zakončen závěrečným hodnocením důkazů, ve kterém správce daně určí, které provedené důkazní prostředky, resp. důkazy z nich získané použije pro rozhodnutí, a které nikoli. Daňový řád neumožňuje správci daně, aby vyhotovil úřední záznam o získání důkazních prostředků, popř. důkazů, až dodatečně.
8. Žalobkyně rovněž žalovanému vytkla, že jí poskytl (dodatečnou) lhůtu k vyjádření pouze 8 dnů, proto byl zástupce žalobkyně nucen využít prvního možného termínu, aby mohl nahlédnout do spisu a mohl připravit adekvátní odpověď a využil tak úředního dne, kdy věděl, že mu musí žalovaný nahlédnutí do spisu umožnit. V rámci zdůvodnění nepovolení žádosti o prodloužení lhůty sám žalovaný uvedl, že žalobkyně má právo nahlédnout do spisu kdykoli v rámci úředních hodin. Daňový řád, důvodová zpráva, ani komentáře k předmětným ustanovením neuvádí, že by daňový subjekt, popř. jeho zástupce, musel čekat téměř hodinu na to, až si správce daně ověří, zda stále platí plná moc a založení pověření do spisu. „Určitá prodleva“, jak uvádí žalovaný, určitě není adekvátní k 55minutovému opoždění k zahájení jednání. Kdyby zástupce žalobkyně po půl hodině čekání pověřeného pracovníka žalovaného neurgoval, dalo by se předpokládat, že čekací doba by se prodloužila o mnohem více. Postup žalovaného byl zcela v rozporu se základními zásadami správy daní, minimálně se zásadou vstřícnosti, přiměřenosti, hospodárnosti
9. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
10. Uvedl, že žalobkyni byl zaslán úřední záznam o výsledcích postupu k odstranění pochybností, v němž mimo jiné bylo odkázáno na § 90 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně byla také výslovně poučena o možnosti podat návrh k pokračování v dokazování, přičemž takový návrh nepodala.
11. Žalovaný popřel, že by žalobkyni byl platební výměr doručen během lhůty k podání návrhu na doplnění dokazování. Připustil, že platební výměr byl vydán před uplynutím této lhůty, nicméně tím nedošlo k nezákonnému neakceptování návrhu na pokračování v dokazování, neboť žádný takový návrh žalobkyni před tím, než jí bylo doručeno předmětné rozhodnutí, podán nebyl. Žalovaný má proto za to, že právo žalobkyně na podání návrhu nebylo nijak narušeno. Ačkoliv postup správce daně nelze označit za zcela souladný s daňovým řádem, co se formální stránky týče, ve věci žalobkyně bylo vedeno také odvolací řízení, které kontinuálně navazovalo na řízení před správcem daně, v němž bylo možno pochybení správce daně napravit, což také žalovaný učinil. V odvolacím řízení

bylo reagováno na veškeré námitky žalobkyně, a bylo doplněno dokazování, přičemž žalovaný shromážděné a doplněné podklady sám právně posoudil – o tom byla žalobkyně řádně vyrozuměna a bylo jí umožněno se ke zjištění vyjádřit. Žalovaný dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že nelze z procesního pochybení automaticky dovozovat ztrátu pravomoci správce daně stanovit daň v jiné než daňovým subjektem tvrzené výši.

12. Důvody neuznání uplatněných odpočtů DPH spočívaly v tom, že žalovaný shledal prokázaným, že žalobkyně obchodovala v rámci řetězce subjektů, který byl zatížen podvodem na DPH. Pokud jde o zjištění týkající se jednotlivých subjektů v podvodném řetězci, odkázal na bod 53 napadeného rozhodnutí. Žalovaný identifikoval, u kterých článku řetězce docházelo k neplnění povinností ve vztahu k DPH, jak byly tyto články mezi sebou propojeny, jak měly probíhat platby v rámci řetězce a konečně, jak měly reálně probíhat obchodní transakce mezi těmito subjekty. Žalovaný odkázal na body 63 až 74 napadeného rozhodnutí, v nichž podrobně vyložil a popsal celou řadu prokázaných skutečností svědčících o vědomé účasti žalobkyně na podvodných transakcích. Žalovaný detailněji prověřil a rozsáhleji odůvodnil závěr vyslovený již správcem daně. Nebyly zjištěny skutečnosti, které by nasvědčovaly jakékoliv nesprávnosti výše daně stanovené správcem daně napadeným platebním výměrem a nebyl tak dán důvod pro změnu či zrušení tohoto platebního výměru.
13. Žalovaný uvedl, že námitky žalobkyně týkající skutkového stavu a jeho následného právního posouzení jsou zjevně neopodstatněné. V bodu 94 napadeného rozhodnutí osvětlil, že k zařazení nových důkazních prostředků do spisu a jejich zohlednění až po vydání seznámení nedošlo. Některé přílohy úředního záznamu byly vytištěny až po vyhotovení seznámení, jednalo se o vytištění údajů dostupných z veřejných zdrojů. Tyto údaje byly v seznámení řádně identifikovány a byly uvedeny i jejich zdroje. Nedošlo tak k situaci, kdy by byly shromážděny nové důkazní prostředky, o nichž by žalobkyně nebyla v seznámení informována.
14. Okolnosti nahlížení do spisu dne 27. 6. 2016 byly žalovaným popsány a vyloženy v bodu 115 a násl. napadeného rozhodnutí. Nahlížení do spisu bylo žalobkyni umožněno v nejkratší možné době, a to s přihlédnutím k okolnostem, které sama mohla ovlivnit například předchozím oznámením úmyslu nahlédnout do spisu.
15. **Žalobkyně dále reagovala podáním ze dne 22. 8. 2023.** V něm uvedla, že je obeznámena s rozsudkem Soudního dvora Evropské Unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, na jehož existenci byla soudem upozorněna přípisem ze dne 31. 5. 2023, č. j. 8 Af 68/2016-93, nepovažuje však za nutné se k němu blíže vyjadřovat, neboť předmětný rozsudek se věnuje tzv. hmotněprávním podmínkám nároku na odpočet DPH, o jejichž splnění ale není v projednávané věci pochyb, přičemž žalovaný nerozporuje ani fakticitu, ani osobu skutečného dodavatele, společnosti EDGE CZ.
16. Žalobkyně dále zopakovala, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně její údajné vědomé účasti na daňovém podvodu a nepodařilo se mu identifikovat takové „nestandardní okolnosti“, které by s dostatečnou mírou jistoty prokazovaly, že neodvedení daně je zjevně vedeno podvodným úmyslem. Na základě žalovaným uváděných okolností tak nelze dospět k závěru o prokázání existence podvodného řetězce. Žalovaný nadto neprokázal příčinnou souvislost mezi chybějící daní na straně jedné, a chováním žalobkyně a jí nárokovaným odpočtem na straně druhé. Ze strany žalovaného nebyly srozumitelně a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dostatečně spolehlivě identifikovány a doloženy ani struktury a mechanismy fungování podvodné struktury, jakož ani jaká byla konkrétní role/úloha žalobkyně v ní. V tomto ohledu žalobkyně poukázala na skutečnost, že dle žalovaného měla v podvodné struktuře zastávat pozici tzv. brokera (subjektu, který čerpá z řetězce danou neoprávněnou daňovou výhodou, k jejímuž získávání je celá struktura směřována), avšak ke stejnému závěru správce daně dospíval i v rámci daňových řízení vedených vůči předchozímu článku obchodního řetězce, tj. společnosti EDGE CZ. Žalobkyni pak není zřejmé, v jakém ohledu jsou takové závěry vzájemně slučitelné, tedy jak mohou dle orgánů finanční správy existovat v rámci jedné struktury dva „brokeři“ a jak může být z daného řetězce neoprávněná daňová výhoda čerpána vícekrát.

17. Žalobkyně dále upozornila na existenci rozhodnutí žalovaného vydaných po podání žaloby, a sice rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45473/19/5300-21444-711869 a č. j. 45480/19/5300-21444-711869. V těchto rozhodnutích žalovaný rozhodoval o oprávněnosti nároku společnosti EDGE CZ na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti AMG (které společnost EDGE CZ následně dodávala žalobkyni), resp. o tom, zda obстоjí závěr správce daně o vědomé účasti společnosti EDGE CZ na daňovém podvodu, přičemž skutkové okolnosti i posuzovaný obchodní řetězec byly v těchto věcech obdobné jako v nyní projednávané věci. Žalovaný však v těchto rozhodnutích dospěl k závěru, že správce daně své důkazní břemeno ohledně vědomého zapojení žalobkyně do daňového podvodu neunesl, a nárok na odpočet jí byl proto uznán.
18. Při jednání dne 13. září 2023 obě strany setrvaly na svých stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila, že pokud došlo k podvodu na DPH, bylo to mimo obchodní vztahy, v nichž vystupovala. Trvala na tom, že v řízení nebyla prokázána její vědomá účast na daňovém podvodu.
19. Žalovaný zopakoval svou předchozí argumentaci a doplnil, že v mezidobí došlo k pravomocnému odsouzení jednatelů společnosti EDGE CZ rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2020, sp. zn. 40 T 4/2018, za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 tr. zákoníku účinného do 30. 06. 2016, dílem dokonaným, dílem ve stadiu pokusu podle § 21 odst. 1 tr. zákoníku. Dovolání odsouzených bylo odmítnuto usnesením Nejvyššího soudu ze dne 24. 1. 2023, sp. zn. 4 Tdo 1106/2022.

### III.

#### Posouzení žaloby

20. Městský soud v Praze (dále též jen jako „městský soud“, nebo jen „soud“) na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
21. Soud pro úplnost uvádí, že ve věci bylo původně rozhodnuto rozsudkem zdejšího soudu ze dne 23. 11. 2020, č. j. 8 Af 68/2016-66, který byl zrušen ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2023, č. j. 3 Afs 403/2020-34.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

22. Městský soud vyšel ze zjištění, o kterých mezi účastníky nebylo sporu, tj. že žalobkyně podala za rozhodné období přiznání k DPH, v němž uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 6 032 473 Kč.
23. Soud se nejprve zabýval **prvním žalobním bodem**, týkajícím se pochybení v rámci uplatnění postupu k odstranění pochybností.
24. Správce daně dne 13. 8. 2012 vydal výzvu k odstranění pochybností doručenou žalobkyni dne 20. 8. 2012. Jako důvod vydání výzvy správce daně uvedl: „*vzhledem k vysokým objemovým hodnotám vykazovaných v 1. DAP, kde Vám vzniká vysoký nadměrný odpočet ve výši 6 032 473 Kč a s ohledem na předmět vaší ekonomické činnosti, kdy u správce daně není zaregistrována žádná provozovna a sídlo společnosti je na virtuální adrese, vznikly správce daně pochybnosti, zda k vykázaným plněním skutečně došlo a zda nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. A zda uskutečněná plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet byla přiznána v souladu s § 64 a násl. zákona o DPH.*“
25. Sdělení o seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností s poučením o právu podat návrh na pokračování v dokazování ve lhůtě 15 dnů bylo žalobkyni doručeno dne 17. 7. 2015. Žalobkyně podala dne 20. 7. 2015 žádost o prodloužení lhůty. O ní správce daně rozhodl dne 3. 8. 2015, tak, že řízení zastavil s tím, že lhůta 15 dnů je podle § 90 odst. 2 daňového řádu lhůta zákonná a prodloužit ji nelze. Žalobkyni bylo rozhodnutí doručeno 5. 8. 2015 a dne 6. 8. 2015 bylo žalobkyni umožněno seznámit se s obsahem spisu.
26. Platební výměr byl žalobkyni zaslán do datové schránky dne 24. 7. 2015 a doručen dne 3. 8. 2015.
27. Jak se podává z odůvodnění platebního výměru a obsahu správního spisu, správce daně provedl v rámci postupu k odstranění pochybností rozsáhlé šetření zaměřené na ekonomickou činnost žalobkyně.
28. V rámci prováděného dokazování správce daně prověřoval evidenci pro daňové účely za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 2012 a vyčíslení rozdílu kursu na výstupu, faktury přijaté od dodavatele, včetně seznamu IMEI (konkrétně se jednalo o faktury číslo 1270100240, 1270100249, 1270100250, 2012000295, 2012000300). Dále šlo o fakturu přijatou za účetní služby číslo 2012001434 a číslo 201200014, za inzeráty od LMC s.r.o., číslo 201200000, a za papírový rozdrůžovač číslo 2012000004, pokladní doklady za kancelářské potřeby a účetní program, faktury vydané číslo 120100001, 12010002, včetně nabídek a seznam IMEI, mezinárodní přepravní list číslo cz Ty9940104 a cz Ty 9930949, protokol o kontrole č. j. 21823/2012-216300-032, žádost o uvolnění zboží na Celní úřad - související s odběratelem Incom trade GmbH, faktura vydaná číslo 2012000003, včetně nabídky a seznam IMEI, mezinárodní nákladní list číslo cz RV 6714238 a doklady související s odběratelem SOL electronics spol. s r.o., faktura vydaná číslo 120100004, včetně objednávky, dodacího listu a seznamu IMEI, mezinárodní nákladní list číslo cz 5288924, protokol o převzetí zboží od RTR Logistic - související s odběratelem PPA GmbH, faktura vydaná číslo 120100005, včetně nabídky a seznamu IMEI, mezinárodní nákladní list číslo cz Ty9303354 - související s odběratelem APM GmbH, faktura vydaná číslo 2012000006, včetně dodacího listu, objednávky a seznam IMEI, mezinárodní nákladní list č. cz Y 2606201201 - související s odběratelem WESTtech spol. s r.o., faktury vydané číslo 201200007, 201200008, včetně dodacích listů, seznam IMEI a objednávek, mezinárodní nákladní listy číslo cz Y 2606201202 a cz Y 0207201203 - související s

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

odběratelem AGA trade s.r.o., podnájemní smlouva mezi žalobkyní a pronajímatelem EDGE CZ s.r.o. ze dne ze dne 2. 5. 2012, smlouva o podnájmu nebytových prostor na adrese Křenová 438/7 s nájemcem Kancel plus s.r.o. ze dne 15. 5. 2012, výpis účtu číslo 252668082/0300 od 1. 6. do 31. 7. 2012 a číslo 252667901/0300 od 1. 7. do 31. 7. 2012, pohyby na účtech 321000, 311000.

29. Správce daně dále vyšel ze získaných dokladů, a to bankovních účtů společností: Universal export Agency s.r.o., EDGE CZ s.r.o., AMG group s.r.o., Topbox s.r.o., NINE Eleven s.r.o., EDGE Europe s.r.o. K vozidlu registrační značky 2 AH 8390 správce daně opatřil kupní smlouvu ze dne 29. 2. 2012 uzavřenou mezi společnostmi EDGE CZ s.r.o. a Global cars s.r.o., fakturu číslo 120100012, osvědčení o registraci vozidla, kopie protokolu č. j. 760580/13/2004-05405-108621, ze dne 18. 2. 2013 z jednání mezi správcem daně a společností New AGE Cargo s.r.o., kopie mezinárodního nákladního listu číslo cz RV26714238, kopie objednávky přepravy od JL transport ze dne 8. 6. 2012, kopie knihy jízd k vozidlu 5C1 3021, kopie mezinárodního nákladního listu cz Ty 9940104, kopie objednávky přepravy od JL transport ze dne 7. 6. 2012, kopie protokolu, č. j. 586841/13/2006-05405-109958 ze dne 8. 2. 2013 z jednání mezi správcem daně a JL transport s.r.o., kopie faktury číslo 121015 a 121080 od JL transport s.r.o. pro žalobkyni za přepravní služby, kopie objednávky přepravy ze dne 7. 6. 2012 od JL transport a potvrzení objednávky, kopie protokolu č. j. 404521/12/005937108379 ze dne 17. 5. 2012 z jednání mezi správcem daně a MB Group s.r.o., kopie EDU AMG Group s.r.o. za zdaňovací období červen 2012, kopie EDU dodavatele EDGE CZ s.r.o. za zdaňovací období květen a červen 2012, kopie protokolu. č. j. 633278/12/010933109800 ze dne 8. 11. 2012 a kopii protokolu č. j. 518827/11/010933109800 ze dne 27. 10. 2011, kopie rámcové smlouvy o dodávkách uzavřená mezi EDGE CZ s.r.o. a AMG Group s.r.o. ze dne 22. 3. 2011.
30. Dále správce daně důkazy opatřil usnesení Policie České republiky expozitura Plzeň č. j. FK-290-351/TČ-2011-25101 protokoly o výsledku obviněných a protokoly o výsledku svědků.
31. K ověření finančních toků správce daně vyzval k poskytnutí informací Československou obchodní banku a prověřil finanční toky na účtech číslo 25667901/0300 a č. 52668082/0300; prověřil rovněž realizované transakce za účelem zjištění navazujícího finančního toku. Správce daně tak využil odpovědi na výzvu k poskytnutí informací zaslanou v rámci řízení u daňového subjektu EDGE CZ s.r.o., ve kterém byl poskytnut výpis z účtu číslo 2552197559/0300 za duben a červen 2012. Správce daně rovněž prověřil finanční toky v rámci řízení u jiného subjektu, a to konkrétně společnosti AMG s.r.o., když využil odpověď na výzvu k poskytnutí informací týkající se finančních toků na účtu číslo 31051001/5500 za období červen až listopad 2012.
32. Dále správce daně využil informace z daňového řízení vedeného u společnosti Ortona Trade s.r.o., které získal na základě výzvy k poskytnutí informací od banky Raiffeisenbank a.s.; za účelem zjištění dalšího finančního toku využil odpověď na výzvu, která byla zaslána v rámci řízení u jiného subjektu a již byly poskytnuty doplňující informace k transakcím na účtu číslo 2283001044/5500 ve vlastnictví společnosti NINE Eleven s.r.o. Za účelem zjištění dalšího navazujícího finančního toku pak byly využity informace z daňového řízení u korporace Topbox s.r.o. byly zjištěny detailní informace k odchozím zahraničním platbám na účtu číslo 6503702001/550. Správce daně dále provedl šetření týkající se odběratele Universal export Agency s.r.o., když využil informace, které správce daně získal v rámci daňového řízení vedeného u tohoto subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

33. Pro ověření přijatých zdanitelných plnění deklarovaných žalobkyní správce daně zaslal dožádání Finančnímu úřadu pro Prahu 10. Dožádaný Finanční úřad zaslal správci daně protokol z ústního jednání ze dne 8. 11. 2012 sepsaný s dodavatelem EDGE CZ s.r.o., kopií vydaných faktur, daňové doklady, kterými bylo prodané zboží nakoupeno od korporace AMG Group s.r.o. včetně seznamu IMEI jednotlivých kusů, rámcovou smlouvu uzavřenou mezi společnostmi EDGE CZ s.r.o. a společností AMG Group s.r.o. dne 22. 3. 2011. Ohledně zasláných faktur bylo správci daně sděleno, že dodavatel tyto faktury vystavil, zaúčtoval zahrnul do EDU a daňových přiznání v patřičných zdaňovacích obdobích. Faktury byly uhrazeny pouze částečně. Správci daně bylo dále sděleno, že zboží mezi nákupem a prodejem bylo skladováno v provozovně v ulici Křesomyslova, Praha 4. Mezi společnostmi EDGE CZ s.r.o. a daňovým subjektem nebyla uzavřena žádná smlouva ani se nevystavily žádné objednávky, zboží nebylo nikam dopravováno, protože daňový subjekt měl pronajatý sklad na adrese Křesomyslova v Praze 4, kde měl svojí provozovnu a sklad také dodavatel EDGE CZ s.r.o. za dodavatele zboží předával pan Michal Klouda a za daňový subjekt přebíral zboží také Michal Klouda.
34. Za účelem ověření ekonomických aktivit společnosti AMG Group s.r.o., která byla zjištěna jako dodavatel předmětného zboží dodavatelovi EDGE CZ s.r.o., správce daně využil informace získané ze spisového materiálu této společnosti. Ze získaných informací bylo zjištěno, že společnost AMG Group s.r.o. faktury číslo 315200154, 31 502 00157, 315200160, 315200184, 315200187, kterými bylo zboží prodáno EDGE CZ s.r.o. zahrnula do EDU za patřičná zdaňovací období květen až červen 2012. Velkoobchodními dodavateli v předmětném období byla společnost NINE ELEVEN s.r.o. a ORTONA TRADE s.r.o.; správce daně dále využil informace ze spisového materiálu společnosti Riddle Invest s.r.o., která podle zjištění finančních toků měla být dodavatelem zboží společnosti NINE ELEVEN, ze zjištěných informací vyplynulo, že sídlo této společnosti bylo virtuální bez možnosti nájmu kancelářských prostor. Za společnost Riddle Invest s.r.o. před správcem daně jednal vždy jen zmocněnec a poté co vypověděl plnou moc, již tato společnost se správcem daně nekomunikovala. Jediným odběratelem této společnosti byla společnost NINE ELEVEN s.r.o. a jediným dodavatelem společnost Topbox s.r.o. Pokud jde o společnost NINE ELEVEN s.r.o., na základě dožádání místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že nebyly poskytnuty žádné daňové doklady přijaté od společnosti Riddle Invest s.r.o. veškeré platby byly odesílány v rámci několika sekund maximálně minut po připsání na účet, a to u všech subjektů v uvedeném řetězci.
35. Správce daně dále prověřoval činnost společností Top box s.r.o., CENTIVU s.r.o., Universal Export Agency s.r.o.
36. Po provedeném šetření dospěl k závěru, že je žalobkyně účastna podvodného řetězce a odpočet DPH není oprávněna nárokovat.
37. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, o němž zamítavě rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování vlastním šetřením, kdy šlo o písemnosti získané z jiných daňových řízení. Dospěl k závěru, že byla zjištěna existence daňového podvodu, v rámci kterého žalobkyně figurovala v řetězci společností, a ze zjištěných okolností uzavřel, že žalobkyně se na daňovém podvodu účastnila vědomě.
38. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu „*má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového*

*tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“*

39. Podle 90 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně 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 (odst. 1). 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 (odst. 2). 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 (odst. 3).
40. Komentářová literatura k postupu k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 daňového řádu uvádí, že *„[p]okud správce daně neshledá důvody k pokračování v dokazování, vydá bez dalšího rozhodnutí o stanovení daně. Tento postup bude namístě tehdy, kdy správce daně dospěje k závěru, že na základě dosavadních výsledků lze daň dostatečně spolehlivě stanovit, a důvody, proč nebylo pokračováno v dokazování, uvede v odůvodnění rozhodnutí. Správce v mezidobí nemusí daňový subjekt informovat o tom, že neshledává důvody pro pokračování dokazování, a odpovědí na podaný návrh je tak vydání rozhodnutí o stanovení daně“* [§ 89-90 daňového řádu, Postup k odstranění pochybností, In: BAXA, Josef a kol., *Daňový řád: Komentář*, Wolters Kluwer: ASPI, stav k 1. 1. 2010].
41. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, *„postup k odstranění pochybností (§ 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního. Legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměřován s daňovou kontrolou. Výše vymezená legislativní koncepce postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností. Ačkoliv postup stěžovatele v konkrétní věci sloužil k odstranění pochybností o vnitřně komplikované a průkazně složité věci, jeho téměř dvouletý postup a množství procesních úkonů tam uskutečněných se vymykalo institutu postupu k odstranění pochybností. Zdejší soud tedy stěžovateli vytýká, že v momentě, kdy poznal, že se proces začal svým rozsahem vymykat postupu k odstranění pochybností, tento postup neukončil a nepřešel do daňové kontroly. (...) Jinými slovy, neodstranila-li žalobkyně pochybnosti o výši své daňové povinnosti již po první výzvě k jejich odstranění a viděl-li stěžovatel, že ve věci bude třeba obsáhlejšího šetření, měl tento postup protokolem uzavřít a zahájit podle § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu.“*
42. Soud v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 3 Afs 403/2020-34 uvádí, že v projednávané věci lze dát žalobkyni za pravdu v tom, že měl správce daně zvolit

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

vhodnější kontrolní postup, než postup k odstranění pochybností. To potvrdil též sám žalovaný, který v bodu 84 napadeného rozhodnutí uvedl, že „v daném případě sice správce daně prvního stupně měl s ohledem na rozsáhlost prováděného dokazování přejít do daňové kontroly, avšak to, že tak neučinil, nemělo žádný procesní dopad na procesní práva odvolatele v průběhu provedeného dokazování a potažmo ani na zjištěnou a stanovenou daň“. Je tak na místě posoudit procesní dopad nesprávně zvoleného kontrolního postupu (postupu k odstranění pochybností) na zákonnost napadeného rozhodnutí, s tím, že je třeba mít na zřeteli, že v daňovém řízení lze určitá procesní pochybení napravit až v řízení o opravném prostředku, neboť daňové řízení představuje jeden celek, přičemž rozhodující je až konečné rozhodnutí o vyměření daně.

43. V kontextu projednávané věci je proto nutné přihlídnout k dalšímu vývoji daňového řízení jako celku, kdy v řízení o odvolání žalobkyně došlo k doplnění dokazování a žalobkyně jako odvolatel dostala prostor k rozporování skutkových zjištění a právního názoru daňových orgánů. Žalovaný seznámil žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení a zároveň ji vyzval k vyjádření a případnému návrhu na dokazování výzvou ze dne 10. 6. 2016. Žalobkyně tohoto práva využila a vyjádřila se prostřednictvím podání ze dne 23. 6. 2016, které žalovaný zaevidoval dne 29. 6. 2016 a s jehož obsahem se vypořádal v rámci napadeného rozhodnutí. V situaci, za které žalovaný napravit vady, kterých se při zjišťování skutkového stavu dopustil správce daně, přičemž žalobkyni se všemi skutkovými a právními závěry dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil a umožnil se jí k nim vyjádřit, postupoval v souladu se zákonem. Vytýkané vady řízení na prvním stupni tak byly v rámci odvolacího daňového řízení postupem žalovaného zhojeny.
44. Není přitom správný názor žalobkyně, že v případě, kdy by podala návrh na dokazování, měl správce daně povinnost zahájit daňovou kontrolu.
45. Podle § 89 odst. 4 věty první daňového řádu: „[s]právce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny“. Jak vyplývá z gramatického znění uvedeného ustanovení, jedná se na straně správce daně toliko o možnost, povinnost zahájit daňovou kontrolu však správce daně uvedeným ustanovením předepsanou nemá.
46. Pokud jde o otázku počátku běhu lhůty pro podání návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu, řešení této otázky nemá na posouzení věci vliv, neboť lhůta 15-ti dnů pro podání návrhu na pokračování dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu neuplynula dříve, než správce daně vydal ve věci platební výměr. Správce daně v projednávané věci pochybil vydáním platebního výměru před jejím uplynutím (dne 21. 7. 2015) a dodáním platebního výměru zasáhl do právní sféry žalobkyně (dne 24. 7. 2015), avšak toto procesní pochybení bylo zhojeno dalším postupem žalovaného v odvolacím řízení.
47. Žalobní námitka není důvodná.
48. Dále soud posoudil **druhý žalobní bod**.
49. Dal přitom za pravdu žalovanému v tom, že ze samotného faktu existence procesního pochybení v řízení nelze vyvozovat ztrátu pravomoci správce daně stanovit daň v jiné výši, než jak ji tvrdí daňový subjekt. Takovéto procesní pravidlo rozhodná právní úprava neobsahuje. Závěr žalobkyně pak nepodporuje ani ustálená judikatura správních soudů.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

50. K tomu soud považuje za zcela přiléhavý právní názor vyjádření v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, podle kterého „[s]poléhání se na to, že po jedné procesní chybě již „padá“ celé další řízení, bylo ze strany stěžovatelky krátkozraké. Procesní záruky stanovené daňovým řádem nejsou samoúčelné, ale naopak mají přispívat k rádnému a procesu a spravedlivé ochraně práv adresátu veřejné správy. Pokud se této ochrany dostalo, není na místě tvrdit na dogmatickém postoji, že jedna izolovaná procesní chyba „potopí“ celé následující řízení.“
51. Stejně tak se na věc uplatní závěry rozšířeného senátu NSS uvedené v jeho usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, že „[v]ady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení. Pochybil-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích.“
52. Stěžejní je v případě žalobkyně především individuální posouzení její situace daňovým orgánem a aplikování platné právní úpravy na konkrétně zjištěný skutkový stav. K tomu v projednávané věci došlo. Se závěry správce daně, potvrzenými žalovaným, o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na dani, se soud ztotožnil, jak bude uvedeno dále.
53. Tuto úvahu přitom žalovaný provedl ve vztahu k žalobkyni zcela srozumitelně v bodech 49 až 75 napadeného rozhodnutí. Vedle toho byl v řízení dodržen požadavek vyvozený judikaturou výše, protože žalobkyni byla dána možnost konfrontovat v řízení závěry správce daně a uplatnit své odůvodněné námitky v rámci odvolání proti platebnímu výměru. Všechny její námitky pak byly žalovaným přezkoumatelně vypořádány v bodech 77 až 120 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně jako daňový subjekt bezesporu měla v řízení reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty a ty byly také vzaty v úvahy a vypořádány.
54. Na základě výše uvedeného nelze ani hovořit o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí či platebního výměru, jak se žalobkyně domnívá, neboť žalobkyni bylo v řízení uplatnění jejích procesních práv umožněno. V postupu daňových orgánů pak soud neshledal ani porušení základních zásad správy daní (zejména zásady přiměřenosti, součinnosti, rovnosti, hospodárnosti a legitimního očekávání, na které žalobkyně výslovně odkazovala), kdy ohledně jejich porušení žalobkyně sama nic konkrétního netvrdila.
55. Žalobní námitka není důvodná.
56. Důvodným soud neshledal ani **třetí žalobní bod**, v němž žalobkyně namítala, že jí nebyla prokázána vědomá účast na podvodu na DPH a dále, že žalovaný pouze bez dalšího citoval závěry z judikatury českých a evropských soudů, popisu tzv. podvodů na DPH, aniž by však tyto znalosti odborným a nestranným způsobem aplikoval na konkrétní situaci žalobkyně.
57. Soud jen stručně rekapituluje, že důvody neuznání uplatněných odpočtů DPH spočívaly v tom, že žalovaný shledal, že žalobkyně obchodovala v rámci řetězce subjektů, který byl zatížen podvodem na DPH. Žalovaný identifikoval, u kterých článků řetězce docházelo k neplnění povinností ve vztahu k DPH, jak byly tyto články mezi sebou propojeny, jak

měly probíhat platby v rámci řetězce a jak měly reálně probíhat obchodní transakce mezi těmito subjekty (viz body 53 až 58 napadeného rozhodnutí), a podrobně popsal prokázané skutečnosti svědčící o vědomé účasti žalobkyně na podvodných transakcích (body 60 až 74 napadeného rozhodnutí). Žalovaný navázal na závěry správce daně, které prověřil a rozsáhleji zdůvodnil. Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že v projednávané věci nebyly zjištěny skutečnosti, které by nasvědčovaly jakékoliv nesprávnosti výše daně stanovené správcem daně napadeným platebním výměrem a nebyl tak dán důvod pro změnu či zrušení tohoto platebního výměru. Žalobkyně přitom argumentaci daňových orgánů nijak konkrétně nevyvrací.

58. Konstantní judikatura označuje pod pojmem podvod na DPH situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, aby získal zvýhodnění, a uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako daň (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2023, č. j. 10 Afs 193/2021-67, a v něm citovaná judikatura).
59. Daňové orgány v projednávané věci řádně vymezily daňový podvod, neboť dostatečně a zřetelně popsaly, jak chybějící daň, tak podezřelé okolnosti. Závěry podložily rozsáhlými důkazy, ze kterých vyplývá mj. to, že se v řetězci zapojené subjekty chovaly nestandardně. Daňové orgány především přihlédly k tomu, že společnosti v řetězci neplnily povinnost zveřejňovat účetní závěrky, že byly zjevné nestandardní už okolnosti vzniku žalobkyně (jedná se o tzv. ready-made společnost, zakoupenou a přejmenovanou jednateli společnosti EDGE CZ v době, kdy u této společnosti probíhala šetření správce daně ve vztahu k oprávněnosti nároku na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti AMG; u žalobkyně bylo opakovaně měněno sídlo a v roce 2012 jej měla jen virtuální), a že založení žalobkyně se jevílo jako zcela nelogické a bez ekonomického opodstatnění (zboží bylo nakupováno od společnosti EDGE CZ a prodáváno původním odběratelům EDGE CZ, přičemž činnost vykonávali stejní zaměstnanci jako u společnosti EDGE CZ a na stejném místě). Dále daňové orgány zohlednily, že byly zjištěny nestandardnosti v platbách přímo u žalobkyně, že jí byl deklarován dopravce, který ale dopravu nezajišťoval a ani ji zajišťovat nemohl (v červnu 2012 nevykonával žádnou činnost, v daňovém přiznání vykazoval nulové hodnoty, neevidoval v obchodním majetku žádná vozidla, existovalo personální propojení mezi zakladateli společnosti a jednateli žalobkyně, při dodávkách na Slovensko bylo uváděno vozidlo patřící jiné společnosti, společnosti Global Cars s.r.o.), či že žalobkyně skrze osoby figurující i v dalších částech řetězce musela vědět o neobvyklém průběhu obchodů i mezi těmito dalšími články (viz schéma žalovaného v bodu 52 napadeného rozhodnutí). Též konstatovaly, že žalobkyně ani neprokázala tvrzenou obezřetnost, pokud obchodovala se společností AMG, která nezveřejnila v zákonem stanovené lhůtě účetní závěrku za rok 2009.
60. Daňové orgány tak dospěly ke správnému závěru, že žalobkyně neobchodovala v běžném řetězci, ale v řetězci zasazeném daňovým podvodem. Uvedené podezřelé okolnosti představují v souhrnu dostatečný podklad pro závěr, že dodavatelé (missing traders) nezaplatili daň právě proto, aby dalším subjektům umožnili neoprávněné daňové zvýhodnění.
61. Podezřelé okolnosti svědčící o podvodu přitom nelze hodnotit jen samostatně, musejí být vždy hodnoceny i ve vzájemné souvislosti – což daňové orgány udělaly a nelze jim v tomto ohledu nic konkrétního vytknout. Za chybu při hodnocení důkazů nelze považovat ani to,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

že hodnocení daňového podvodu nemá obecně daná a jasná kritéria. Daňové podvody totiž mohou nabývat mnoha podob. Striktní vymezení kritérií pro hodnocení daňového podvodu by proto mohlo vést jen k „lepšímu maskování“ podvodných řetězců. Daňovým orgánům je proto třeba dát volnost při hodnocení podezřelých okolností svědčících o podvodu – tyto okolnosti a hodnotící kritéria však musejí daňové orgány popsat ve svém rozhodnutí (tak jako v tomto případě). Krom toho byly tyto okolnosti už mnohokrát popsány: obvyklými znaky daňového podvodu jsou typicky nekontaktnost dotčených osob, personální či finanční propojenost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nulová smluvní dokumentace, nestandardní obchodní podmínky, nestandardní peněžní toky mezi osobami a podobně (viz rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, nebo ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020-61).

62. Tvrzení žalobkyně, že projevila maximální možnou míru opatrnosti při realizaci obchodních aktivit a důsledně kontrolovala nakupované zboží, aby se nestala obětí podvodných jednání, v konfrontaci se závěry daňových orgánů výše nemohou obstát. Není ani pravdou, že by skutečnosti o tom, že společnosti v řetězci zatížené podvodem na dani byly zakládány jako tzv. ready-made, mají virtuální sídla, jsou mezi nimi provázané vlastnické poměry jednotlivých osob, či že jim byla později zrušena registrace k DPH či postiženy podíly v exekuci, nebyly pro věc relevantní. Právě naopak, uvedené skutečnosti podporují závěr o nestandardnosti celého obchodního řetězce, nedostatečné opatrnosti žalobkyně a o pochybném fungování jejího obchodního modelu.
63. Soud tak ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že dodavatelský řetězec byl zasažen podvodem na DPH a žalobkyně o něm mohla a měla vědět. Žalobkyně přitom nevyužila možnosti vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací stížených podvodem (viz rozsudek SDEU ve věci C384/04, *Federation of Technological Industries a další*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Žalobkyně nedoložila žádná přijatá opatření, která by svědčila o tom, že jednala v dobré víře, a zjištění správce daně a žalovaného nijak konkrétně nevyvrátila. Bylo přitom v zájmu žalobkyně, aby si sama opatřila důkazy o své dobré víře. Pokud to neučinila, musí nyní nést následky svého neopatrného počínání v podobě odepření odpočtu daně.
64. Pokud pak žalobkyně označuje za neadresné odkazy žalovaného na tuzemskou a unijní judikaturu, soud upozorňuje, že část napadeného rozhodnutí „*Právní základ případu*“ (body 28 až 48) je obecným úvodem k následně prováděnému posouzení případu a obsahuje základní hlediska přezkumu. Vlastní individuální posouzení věci je obsaženo v bodech 49 až 76, v části nadepsané „*Posouzení věci odvolacím orgánem*“. Právě tam jsou závěry judikatury a správní praxe konfrontovány se zjištěními ve věci žalobkyně. Takovou strukturu správního rozhodnutí soud považuje za typickou, nijak nevybočující z běžné rozhodovací praxe žalovaného. O vadu rozhodnutí se tak nejedná.
65. V posledním, **čtvrtém, žalobním bodu**, žalobkyně namítala pochybení žalovaného, který použil v písemnosti označené jako Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení důkazní prostředky, které v okamžik vyhotovení předmětného seznámení nebyly součástí spisu, poskytl jí lhůtu k vyjádření pouze 8 dnů, kterou neprodloužil, a jeho zaměstnanci obstruovali při nahlížení žalobkyně do správního spisu.

66. K tomu soud uvádí, že totožnou námitku vznesla žalobkyně již v podaném odvolání a žalovaný se s ní vypořádal v bodu 94 napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že: „*pochybil, když část příloh, která je přirazená k úřednímu záznamu č. j. 26766/16/5300-21443-711478, byla vytištěna až poté, co byl tento úřední záznam vydán. Avšak (...) toto pochybení nemá žádný vliv na použitelnost uvedených důkazních prostředků. Je totiž zřejmé, že uvedené skutečnosti musely být ověřovány ještě před odesláním Seznámení (jinak by v Seznámení nemohly být uvedeny). Jedná se přitom o informace veřejně dostupné z internetu, přičemž odvolací orgán uváděl v Seznámení taktéž odkazy na webové stránky, z nichž byly údaje zjišťovány, a odvolatel si tak mohl pravdivost odvolacím orgánem tvrzených skutečností ověřit (...).*“
67. Uvedené vypořádání soud shledal dostatečným. Oproti žalobkyni přitom neshledal, že by došlo k situaci, kdy by byly shromážděny nové důkazní prostředky, o nichž by žalobkyně nebyla v Seznámení informována.
68. K námitce žalobkyně stran průběhu nahlížení do spisu dne 27. 6. 2016, kterou vznesla již v odvolacím řízení, se žalovaný obsáhle vyjádřil v bodech 116 až 119 napadeného rozhodnutí. Připomněl, že žalobkyni nebylo upřeno právo na nahlížení do spisu, pouze jí byl spis k nahlédnutí předložen po cca 50 minutách od chvíle, kdy se k nahlížení bez předchozí domluvy dostavila. Protože nebyl s vyřizující pracovnící žalovaného sjednán konkrétní termín nahlížení do spisu, nebylo možné, aby byl spis okamžitě připraven k nahlížení. Žalobkyni přitom sice bylo ve vyhovujícím rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 16. 6. 2016 sděleno, že nahlížení do spisu je možné kdykoliv v úředních hodinách, avšak s poznámkou, že konkrétní termín lze sjednat s vyřizující pracovnící na uvedeném telefonním čísle.
69. Vypořádání odvolací námitky, která se zcela shoduje s námitkou ve správní žalobě, shledal soud zcela dostatečným. Soudu navíc není zřejmé – a žalobkyně to v podané žalobě nijak blíže nevysvětlila – jak mohlo pozdržení umožnění nahlížet do správního spisu poškodit procesní práva žalobkyně v řízení, resp. jak mohlo vést k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí. Žalobkyně se stále mohla s obsahem správního spisu seznámit, vyjádřit se ke skutečnostem v něm uvedeným, a to vše před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaným. To ostatně také učinila (dne 29. 6. 2016) a žalovaný se jejím vyjádřením v napadeném rozhodnutí zabýval. V „prostojích“ při nahlížení do správního spisu dne 27. 6. 2016 a prověřování zástupce žalobkyně tak soud bez dalšího příčinu nezákonnosti napadeného rozhodnutí nespatřuje.
70. Ani této žalobní námitce tak soud nepřisvědčil.

#### IV.

#### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

71. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
72. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

**Poučení:**

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 13. září 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.