



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobkyně: **PAULINE, s. r. o.**, IČO 25127853
sídlem Západní 258/37, 162 00 Praha 6
zastoupená advokátem Mgr. Tomášem Ferencem
sídlem Nádražní 58/110, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 16. 2. 2021, čj. 5432/21/5300-21441-702127

takto:

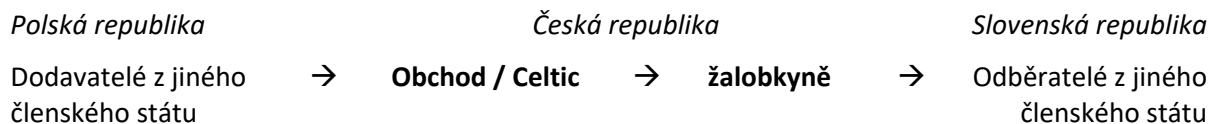
- I. Ruší se rozhodnutí žalovaného z 16. 2. 2021, čj. 5432/21/5300-21441-702127, v rozsahu, v němž žalovaný rozhodl o žalobkynině odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období srpen 2014, září 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014, a v tomto rozsahu se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku, tedy v rozsahu, v němž žalovaný rozhodl o žalobkynině odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období červenec 2014, se žaloba zamítá.
- III. Žalovaný je povinen žalobkyni uhradit náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Tomáše Ference.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), změnil rozhodnutí správce daně, kterými správce doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2014 až prosinec 2014 a zároveň jí uložil uhradit penále z doměřené daně. Změna rozhodnutí spočívala v částečném snížení doměřené daně i penále, v ostatním žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil.
2. Soud ve věci rozhoduje podruhé. Rozsudkem z 11. 1. 2023, čj. 11 Af 23/2021-85, rozhodnutí žalovaného zrušil a žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení. Dospěl k totiž závěru, že došlo k prekluzi lhůty pro vyměření daně ve všech zdaňovacích obdobích. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem z 25. 7. 2023, čj. 4 Afs 48/2023-40, rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS uzavřel, že ohledně zdaňovacího období červenec 2014 k prekluzi nedošlo (bod 47 rozsudku NSS).
3. Závěr zdejšího soudu ohledně zániku práva stanovit žalobkyni daň za zbylá období (srpen až prosinec 2014) NSS nezpochybnil a souhlasí s ním i žalovaný. Soud se proto v tomto rozsudku věnuje primárně posouzení zdaňovacího období červenec 2014. V něm finanční orgány doměřily žalobkyni DPH proto, že se účastnila dvou podvodných řetězců, v nichž figurovala se společností Celtic Sun s.r.o., IČO 02514354 (dále jen „Celtic“), a společností OBCHOD.cz s.r.o., IČO 24246093 (dále též „Obchod“). Řetězce měly dle finančních orgánů následující strukturu:



4. Výše uvedenému rozsahu přezkumu soud dále uzpůsobil i rekapitulaci daňového řízení a argumentace účastníků.

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

5. Žalobkyně podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období **červenec 2014 až prosinec 2014**, na základě kterých správce daně vyměřil DPH dle § 139 a § 140 odst. 1 daňového řádu. Následně v rámci ústního jednání zahájil 20. 1. 2016 daňovou kontrolu.
6. Správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění sdělením z 27. 9. 2019, čj. 4515006/19/2120-60563-205214. Své závěry shrnul do následujících pěti okruhů:
7. **A. I.** Žalobkyně zahrnula do daňových přiznání za zdaňovací období **srpen až prosinec 2014** mezi plnění osvobozená od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dodání kuřecího masa. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že se jedná o dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu, osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně ve smyslu § 64 ZDPH.

8. **B. I.** Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období **srpen až prosinec 2014** plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od společnosti Celtic. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že u přijatých zdanitelných plnění je místem plnění ČR a jsou předmětem DPH v ČR.
9. **B. II.** Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období **červenec až prosinec 2014** plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od společnosti Celtic na základě předložených daňových dokladů. Správce daně identifikoval v rámci tohoto obchodování existenci podvodu na DPH. Správce daně zjistil, že žalobkyně přijala pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH a nepřijala taková opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Proto správce daně neuznal nárok na odpočet daně.
10. **B. III.** Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období **červenec 2014** plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od společnosti Obchod, na základě předložených daňových dokladů. Správce daně identifikoval v rámci tohoto obchodování existenci podvodu na DPH. Účelem vytvořeného řetězce bylo na pozici prvního odběratele (plátce) kuřecího masa v ČR, u kterého vzniká při pořízení zboží z jiného členského státu povinnost přiznat daň, dosadit plátce typu *missing trader* – Obchod. Ten následně dodal zboží žalobkyni, která si uplatnila nárok na odpočet daně. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně přijala pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH a nepřijala taková opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Proto správce daně neuznal nárok na odpočet daně.
11. **B. IV.** Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období **červenec až prosinec 2014** nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za nákup kuřecího či krutího masa od společnosti AGRO – INVEST GROUP s.r.o., IČO 24177369 (dále jen „Agro“), na základě předložených daňových dokladů. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že by jí zboží bylo skutečně dodáno deklarováním dodavatelem, a nárok na odpočet daně proto neuznal.
12. Správce daně následně vydal zprávu o daňové kontrole z 6. 11. 2019, čj. 4846054/19/2180-60563-205214. Závěr z kontrolního zjištění ve zprávě po zhodnocení vyjádření žalobkyně i předložených důkazních prostředků zůstal nezměněn. Na základě zprávy správce daně vydal 14. 11. 2019 dodatečné platební výměry:
 - rozhodnutí čj. 8595589/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 1 022 111 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 204 422 Kč (dále jen „platební výměr červenec 2014“),
 - rozhodnutí čj. 8595600/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 506 959 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 101 391 Kč (dále jen „platební výměr srpen 2014“),
 - rozhodnutí čj. 8595608/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 1 067 732 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 213 546 Kč (dále jen „platební výměr září 2014“),
 - rozhodnutí čj. 8595617/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 2 537 310 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 507 462 Kč (dále jen „platební výměr říjen 2014“),

- rozhodnutí čj. 8595626/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 893 494 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 178 698 Kč (dále jen „platební výměr listopad 2014“),
 - a rozhodnutí čj. 8595636/19/2006-51523-108284, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 621 283 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 124 256 Kč (dále jen „platební výměr prosinec 2014“).
13. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně 18. 12. 2019 odvolání, v nichž namítala, že zpráva o daňové kontrole trpí celou řadou závažných vad, správce daně nevypořádal žalobkyniny námitky ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění a neprovedl navrhované důkazy. Tím žalobkyni zkrátil na jejich právech.
14. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým změnil platební výměr červenec 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 641 556 Kč a penále snížil na 128 311 Kč, platební výměr srpen 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 390 879 Kč a penále snížil na 78 175 Kč, platební výměr září 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 998 792 Kč a penále snížil na 199 758 Kč, platební výměr říjen 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 2 379 572 Kč a penále snížil na 475 914 Kč, platební výměr listopad 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 875 492 Kč a penále snížil na 175 098 Kč a platební výměr prosinec 2014 tak, že zvýšil odpočet daně, vlastní daň snížil na 598 446 Kč a penále snížil na 119 689 Kč. V ostatním ponechal rozhodnutí prvostupňového správce daně beze změny.
15. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul žalobkyniny námitky do devíti okruhů, přičemž právní základ případu rozdělil do tří bodů. V bodu A žalovaný posuzoval neuznání nároku na odpočet daně uplatněného na základě daňových dokladů od dodavatele Celtic a Obchod za dodání zboží z důvodu prokázání účasti žalobkyně na podvodu (viz B. II. a B. III. kontrolního zjištění). Dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, že žalobkyně si podvodného jednání v popsanych řetězcích mohla být vědoma, přičemž nepřijala adekvátní opatření, která by byla s to účasti na podvodu zamezit a osvědčila by tak její dobrou víru. V bodu B žalovaný posoudil neuznání nároku na odpočet daně uplatněný na základě daňových dokladů od dodavatele Agro za nákup zboží (viz B. IV. kontrolního zjištění). Žalovaný na rozdíl od správce daně akceptoval odpočet za přijaté plnění od této společnosti. Uplatněný nárok tak byl oprávněný a žalovaný změnil v této části hodnoty uvedené v platebních výměrech. V bodě C se žalovaný věnoval Celtic nároku na odpočet daně uplatněného na základě daňových dokladů od tohoto dodavatele za nákup zboží a s tím související osvobozené plnění při jeho deklarováném dodání odběrateli registrovanému v jiném členském státě (viz A. I. a B. I. kontrolního zjištění). Žalovaný po přezkoumání došel k závěru, že existují důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku a že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Správce daně však v platebním výměru srpen 2014 nezahrnul hodnotu ostatních uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně ve výši 1 215 425 Kč, což žalovaný svým rozhodnutím napravil.

III. Žalobní argumentace

16. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím i předcházejícími dodatečnými platebními výměry nesouhlasí a považuje je za nezákonná. Samotné žalobní námitky rozdělila do jedenácti bodů.

17. První námitkou žalobkyně rozporuje způsob, jakým se žalovaný vypořádal s jednotlivými skutečnostmi relevantními z hlediska vyměření daně, jak činil jednotlivá skutková zjištění a hodnotil důkazy. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný fakticky v celém rozsahu věc znovu přezkoumal a učinil si o ní zjištění. Žalovaný v podstatě neodkazuje vůbec co do skutkových zjištění na odůvodnění správce daně. V souladu s ustálenou judikaturou platí, že z obsahu odůvodnění musí vyplývat zejména, jaké konkrétní důkazy byly podkladem rozhodnutí, které důkazy naopak podkladem nebyly, neboť je nepovažují za věrohodné, apod. Napadené rozhodnutí je v příkrém rozporu s těmito zásadami, a je proto nepřezkoumatelné.
18. V druhé námitce žalobkyně namítá, že žalovaný staví napadené rozhodnutí na nepravdivých či nepodložených zjištěních. Cokoli, co by mohlo svědčit ve prospěch žalobkyně, žalovaný ignoruje a navíc celou řadu již zjištěných skutečností dezinterpretuje tak, aby žalobkyni ještě více přitížil. Například v bodě 91 napadeného rozhodnutí uvádí, že žalobkyně obchodovala s dodavatelem Celtic a Obchod i přesto, že si ve Sbírce listin nemohla z důvodu nezveřejnění účetní závěrky ověřit personální a majetkové zdroje těchto dodavatelů – toto je jednoznačně nepravdivé. V době obchodování s touto společností měla společnost Obchod založenou účetní závěrku pro rok 2012 a žádné své povinnosti ohledně zveřejnění účetní závěrky neporušila.
19. Třetí žalobní námitkou žalobkyně namítá neprovedení navržených důkazů ve vztahu ke společnosti Celtic. Žalobkyně navrhovala, aby byl vyslechnut pan V. K., jenž byl jednatelem společnosti Celtic. Dále žalobkyně navrhovala, aby byla tato společnost vyzvána k doložení dokumentů, jež se k daným obchodům vztahují. Správce daně však nevytlačil téměř žádné úsilí k tomu, aby zajistil osobu V. K. či dokumenty od společnosti CELTIC. Tento postup žalovaný aproboval. Žalovaný tím zcela opomíjí zákonné prostředky dané daňovým řádem, a to především možnost předvedení ve smyslu § 100 odst. 2 daňového řádu. Navíc se vůbec nevypořádal s tím, proč správce daně nevyzval společnost Celtic k předložení dokumentů a proč nebyl ohledně vedení účetních dokumentů vyslechnut jiný statutární zástupce této společnosti.
20. Čtvrtá námitka se týká nedodržení tzv. rovnosti zbraní. Žalobkyně opakovaně žádala správce daně o zajištění přístupu ke svým vlastním účetním a dalším dokladům, které jí zabavil celní úřad. Přístup k dokumentům jí však nebyl umožněn, zatímco správci daně umožněn byl. Pokud žalovaný argumentuje tím, že v zásadě bylo velmi jednoduché ve smyslu § 66 daňového řádu nahlédnout do spisu, toto zdůvodnění je rovněž nepravdivé, neboť materiál celní úřad zabavil v rámci procesu dle trestního řádu a osoba podezřelá či případně jiní účastníci nemají přístup do trestního spisu.
21. V páté žalobní námitce žalobkyně brojí proti novým či nově použitým argumentům či tvrzením žalovaného, které se vyskytují jen v napadeném rozhodnutí, aniž by byla na tyto novoty žalobkyně upozorněna a byly s ní projednány.
22. V šesté žalobní námitce se žalobkyně zabývá otázkou existence údajného daňového podvodu a její účasti na něm.
23. Sedmá žalobní námitka směřuje k otázce identifikace údajného daňového podvodu a otázky narušení principu neutrality daně. Žalobkyně je přesvědčena, že nelze vůbec považovat za prokázanou existenci daňového podvodu na straně společnosti Celtic a Obchod. Není nikterak konkretizováno, v čem měl údajný daňový podvod spočívat, vyjma obecného tvrzení, že nad rámec posuzovaných obchodů si měly společnosti Celtic a Obchod

vymyslet blíže neurčená fiktivní tuzemská přijatá plnění, kterými si snížily svoji daňovou povinnost. Žalovaný staví celou svou konstrukci na identifikaci jakéhosi řetězce subjektů, který popisuje v bodech 55 a následujících napadeného rozhodnutí, který však není vůbec nikde popsán.

24. Osmá žalobní námitka se týká tzv. objektivních okolností, vědomostního testu a subjektivní stránky tvrzeného daňového podvodu. Veškeré skutečnosti týkající se údajného daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o něm, žalovaný vyhodnocuje zásadně negativně a v její neprospěch. Skutečnosti, které by měly být naopak posuzovány v její prospěch, jsou ze strany žalovaného ignorovány a není jim přičítán žádný význam. Žalovaným není ve prospěch žalobkyně vůbec přičítána významná skutečnost, že platby za zboží platila společnosti Celtic bezhotovostně přímo na její účet. Žalovaným uváděné objektivní okolnosti, na základě nichž žalobkyně měla a mohla vědět, že se zapojuje do transakcí zasažených podvodem na DPH, jsou zcela bagatelní a vůbec nesvědčí o tom, že by byla transakce či obchodní spolupráce se společnostmi Celtic a Obchod jakkoli podezřelá či nestandardní.
25. V deváté námitce se žalobkyně ohrazuje proti závěru nedostatečnosti přijetí opatření k zamezení podvodu. Z provedeného dokazování vyplynulo, že si řádně zjišťovala a prověřovala informace o společnosti Celtic a Obchod ze všech možných dostupných zdrojů. Společnost též měla vždy k dispozici nabízené zboží a řádně plnila to, co si s žalobkyní ujednaly. Všechny skutečnosti též nasvědčovaly tomu, že společnost řádně plní své daňové povinnosti. V tomto směru již žalobkyně nebyla oprávněna nijak více přezkoumávat plnění daňové povinnosti ze strany svých dodavatelů. Žalovaný by měl být schopen definovat, co žalobkyně neučinila, avšak učinit měla a mohla.
26. V další, desáté námitce se žalobkyně zabývá otázkou zdanitelných plnění od společnosti Celtic s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný se mylí, pokud své závěry zakládá na tom, že k převodu vlastnického práva mezi společnostmi Celtic a žalobkyní mělo dojít dle § 16 odst. 2 ZDPH.
27. Poslední námitkou žalobkyně namítá prekluzi lhůty pro stanovení daně. Správce daně v rámci řízení záměrně prodlužoval dobu na doměření daně tím, že nežádal o mezinárodní spolupráci hned na počátku daňového řízení. Záměrně si rozfázoval zasílání žádostí o mezinárodní spolupráci tak, aby po skončení jedné mezinárodní spolupráce požádal o další, a takto činil opakovaně dokola. Po dobu mezinárodní spolupráce neběžela prekluzivní doba pro doměření daňové povinnosti. Tímto způsobem se správce daně snažil uměle prodlužovat délku pro doměření daně, jelikož by nestihl daň doměřit ve lhůtě 3 let od zahájení daňové kontroly.
28. Žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí i platebních výměrů.

IV. Vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní řízení, argumentaci žalobkyně, zopakoval právní základ posuzované věci a vyjádřil se k jednotlivým žalobním námitkám.
30. Co se týče první námitky, správce daně na stranách 51 až 81 zprávy o daňové kontrole posuzoval žalobkyninu účast v řetězci transakcí zasaženém podvodem ze stejných hledisek jako žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž zároveň vycházel z prakticky shodných zjištění. Jednotlivá skutková zjištění přitom nebyla žalobkyní v odvolacím řízení zpochybňována. Za takových okolností nelze po žalovaném požadovat, aby veškerá

skutková zjištění správce daně opíral o jednotlivé důkazní prostředky. Hodnocení důkazů, které žalobkyně v napadeném rozhodnutí postrádá, je pak podle judikatury NSS vyhrazeno situacím, kdy sám odvolací orgán doplňuje dokazování, což se ovšem v posuzované věci nestalo. Žalovaný je s ohledem na výše uvedené přesvědčen, že rozsah, v jakém odkazoval na konkrétní důkazní prostředky, v napadeném rozhodnutí zcela odpovídá tomu, že v odvolacím řízení nebylo dokazování prováděno.

31. Nelze přisvědčit ani druhé námitce rozporu napadeného rozhodnutí se spisem. Informace žalovaný nedezinterpretoval, ale toliko postavil do souvislosti s dalšími zjištěními správce daně. Zatímco u společnosti Celtic konstatoval neplnění zákonných povinností, v případě společnosti Obchod uvedl pouze tolik, že nezveřejnila účetní závěrku za období bezprostředně předcházející zahájení obchodování s žalobkyní. Žalovaný nicméně nekladl žalobkyni k tíži, že by společnost Obchod nezveřejněním účetní závěrky za rok 2013 porušila jakékoliv povinnosti.
32. Námitka žalobkyně, že informace v napadeném rozhodnutí se liší od informací obsažených ve zprávě o daňové kontrole, se nezakládá na pravdě. V bodě 56 napadeného rozhodnutí je podrobně identifikována chybějící daň. Žádná z žalobkyní uvedených skutečností v tomto žalobním bodu nepředstavuje jakékoliv pochybení žalovaného.
33. K žalobnímu bodu, týkajícímu se neprovedených důkazů se žalovaný vyjádřil v bodu 164 napadeného rozhodnutí. Žádost o předvedení svědka by nemohla vést k jeho výsledku, jejím následkem by bylo toliko oddálení okamžiku stanovení daně.
34. Ke čtvrté žalobní námitce žalovaný zdůrazňuje, že mu žalobkyně klade k tíži zadržování dokladů odlišným správním orgánem, do jehož postupu nemá žalovaný či správce daně nejmenší možnost jakkoliv zasahovat. Veškeré skutečnosti obsažené v celním spisu relevantní pro posouzení daňové povinnosti se staly součástí spisu daňového, do něhož bylo žalobkyni umožněno nahlížet.
35. V dalším žalobním bodu poukazuje žalobkyně na skutečnosti nově uvedené v napadeném rozhodnutí. Označení žalobkyně coby osoby na pozici broker je pouze pojmenování žalobkyniny funkce v řetězci transakcí, která však byla podrobně popsána již správcem daně. Ani další uvedené skutečnosti nejsou novotami, žalovaný se pouze ztotožnil s hodnocením provedeným správcem daně, uvedené skutečnosti v odvolacím řízení ověřil a případně doplnil o detailnější informace.
36. Ohledně existence podvodu na DPH žalovaný odkázal na rozsudek NSS z 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33. Z něj vyplývá, že v zásadě není možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat, závěr o existenci podvodu je totiž nutno učinit nepřímou na základě skutečností, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a které ve svém celkovém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Žalovaný je přesvědčen, že takové skutečnosti byly v posuzované věci zjištěny. Chybějící daň popsanou v bodech 56 a 57 napadeného rozhodnutí v posuzované věci doprovázejí takové okolnosti, pro které nelze než uzavřít, že chybějící daň není důsledkem hospodářského selhání uvedených společností, nýbrž součástí podvodu na DPH.
37. K vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH žalovaný uvádí, že argumentační linka ohledně příliš ostražitého obchodování zůstává v posuzované věci čistě hypotetickou. Žalobkyně totiž navzdory tomu, že od společností Celtic a Obchod přijala v rozhodných

zdaňovacích obdobích plnění v hodnotě více než 30 milionů korun, neuzavřela s těmito dodavateli písemné kupní smlouvy, úhrady činila zčásti v hotovosti a zčásti na polský bankovní účet, a to navzdory tomu že obě uvedené společnosti v daném odvětví trhu obchodovaly velmi krátce, čehož si žalobkyně coby etablovaný subjekt musela být vědoma.

38. Otázkou přijetí rozumných opatření žalobkyně se žalovaný zabýval v bodech 92 až 98 napadeného rozhodnutí. Trvá na závěru, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována. Není povinností daňových orgánů, aby identifikovaly a vymezily opatření, která měla být daňovým subjektem přijata.
39. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že se místo plnění nenachází v tuzemsku, a proto nejsou předmětem daně v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 ZDPH. Skutečnost, že se transakce uskutečnila mezi dvěma tuzemskými subjekty, je irelevantní.
40. K námitce prekluze odkázal žalovaný na bod 129 napadeného rozhodnutí, v němž se vypořádal s obdobným odvolacím důvodem.
41. Žalovaný následně 13. 9. 2022 doplnil své vyjádření k žalobě v reakci na rozsudek zdejšího soudu z 3. 8. 2022, čj. 18 Af 7/2021-83, který řešil totožnou situaci jako v této věci, ovšem za jiná zdaňovací období. V uvedeném rozsudku soud došel k závěru, že některá mezinárodní dožádání ohledně společnosti Obchod nelze považovat za účelná. Tato dožádání tudíž nemohla vyvolat účinek spočívající ve stavení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný tento názor akceptoval a ve vztahu k nyní napadenému rozhodnutí došel k názoru, že nabylo právní moci až po uplynutí lhůty pro stanovení daně v případě všech uvedených zdaňovacích období mimo července 2014. V tomto zdaňovacím období žalobkyně se společností Obchod obchodovala, tudíž mezinárodní dožádání jsou účelná. Žalovaný tedy navrhl, aby napadené rozhodnutí soud zrušil v rozsahu, kterým byly přezkoumány platební výměry srpen až prosinec 2014. Co se týče rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru červenec 2014, žalovaný na svém rozhodnutí trvá a navrhuje zamítnutí žaloby.

V. Posouzení soudem

42. Ve věci se konalo ústní jednání v souladu s § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
43. Žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci a odkázala na ni. Právo na doměření daně za období srpen až prosinec 2014 prekludovalo. Za období červenec 2014 sice právo neprekludovalo, ale doměření je nezákonné, neboť pro něj nejsou splněny zákonné podmínky. Žalobkyně proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí v celém rozsahu zrušil.
44. Žalovaný též setrval na své argumentaci. Souhlasil s tím, že za období srpen až prosinec 2014 právo doměřit daň prekludovalo. Ohledně období červenec 2014 však považuje napadené rozhodnutí za správné a v tomto rozsahu proto navrhl žalobu zamítnout.
45. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

46. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná. Žaloba je částečně důvodná.
47. Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností, přičemž dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné. Z odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vyšel a jak ho právně hodnotil. Ve spojení s dodatečnými výměry, resp. zprávou o daňové kontrole, která je považována za jejich odůvodnění (§ 147 odst. 3 daňového řádu), je z napadeného rozhodnutí též zjevné, jaké důkazy finanční orgány provedly a jaké skutečnosti z nich zjistily. Rozhodnutí správce daně a napadené rozhodnutí přitom tvoří jeden celek. Žalovaný dokazování v odvolacím řízení nedoplňoval, ani z provedených důkazů nevyvozoval jiné skutečnosti než správce daně. Nebylo proto nezbytné, aby žalobkyni se svými zjištěními před rozhodnutím seznámil.
48. Dále se soud zabýval zákonností napadeného rozhodnutí.
49. Soud shledal důvodnou namítanou prekluzi práva na vyměření daně za období **srpen až prosinec 2014**. Ohledně zdaňovacího období **červenec 2014** má za to, že finanční orgány věc posoudily správně a podrobně odůvodnily svůj závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. S jejich posouzením se soud ztotožňuje. Za takové situace soud přistoupil k odůvodnění svého rozsudku tak, že namísto vypořádání všech dílčích žalobních námitek nejprve odůvodní závěr o prekluzi a poté shrne, z jakých důvodů má za to, že finanční orgány postupovaly ohledně období červenec 2014 správně a v souladu se zákonem. Takový postup je zcela v souladu s nároky kladenými na odůvodnění rozsudku (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, a z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek NSS z 8. 2. 2021, čj. 5 Afs 87/2018-39; všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná online na <http://nalus.usoud.cz/>, všechna rozhodnutí NSS na www.nssoud.cz).

Prekluze práva na vyměření daně

50. K prekluzi lhůty pro stanovení daně je soud povinen přihlídnout i z úřední povinnosti (srov. nálezy Ústavního soudu ze 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, a rozsudek NSS z 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS).
51. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
52. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
53. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*
54. Z výše citovaných ustanovení vyplývá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí 3 roky. Daňový řád zároveň stanoví, že se lhůta staví též ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Důvodem pro tuto úpravu je skutečnost, že správci daně je po danou dobu věc „odňata“, či je závislá na výsledku řízení, které do pravomoci správce daně nespadá. Mezinárodní dožádání je ale nutno posuzovat materiálně. Mezinárodnímu dožádání, které je uskutečněno neúčelně (přínos pro řízení je

zanedbatelný), nebo které je dokonce činěno jen za účelem získání času, nelze účinky stavení lhůty přiznat. Soud se proto musí zabývat nejen tím, po jak dlouhou dobu byl v jejich důsledku běh prekluzivní lhůty přerušen, ale i tím, zda mezinárodní dožádání souvisela s daňovým řízením a byla důvodná (srov. rozsudek NSS z 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020-56). Jak ve vztahu k jiné otázce, ale přenositelně i na nynější věc, uvedl NSS v rozsudku z 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 56/2014-39, správci daně sice svědčí značná míra uvážení ohledně vedení daňové kontroly, pod tuto diskreci ovšem nespádají úkony, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení.

55. Jak uvedl i sám žalovaný, zdejší soud se již zabýval některými z žádostí o mezinárodní spolupráci, které správce daně v žalobkynině věci odeslal, a to v rozsudku čj. 18 Af 7/2021-83. Nyní rozhodující senát se s posouzením 18. senátu ztotožňuje a nemá důvod se od něj odchýlovat. Žalobkyni i žalovanému je podrobné odůvodnění neúčelnosti jednotlivých žádostí známé, proto ho soud nyní pouze pro úplnost stručně shrnuje.
56. Správce daně odeslal žádosti o mezinárodní spolupráci 11. 9. 2015, 4. 11. 2015, 27. 11. 2015, 28. 6. 2016, 21. 2. 2018, 19. 9. 2018, 11. 10. 2018, 23. 1. 2019, 15. 5. 2019 (čtyři žádosti) a 25. 11. 2019 (k podrobnému popisu srov. bod 24 rozsudku čj. 18 Af 7/2021-83).
57. Neúčelným je dožádání z 23. 1. 2019 ohledně společnosti Obchod (bod 28 a násl. citovaného rozsudku) a z 25. 11. 2019 ohledně společnosti Kupex (bod 32 a násl. citovaného rozsudku). V důsledku neúčelnosti těchto dvou dožádání uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení DPH za období srpen až prosinec 2014, jak též správně dovodil žalovaný ve svém vyjádření z 13. 9. 2022.
58. U zdaňovacího období červenec 2014 prekluzivní lhůta pro doměření daně neuplynula, jak vysvětlil NSS ve svém rozsudku čj. 4 Afs 48/2023-40.

Účast na daňovém podvodu

59. Soud proto dále posuzoval, zda finanční orgány správně doměřily žalobkyni DPH z důvodu její účasti na daňovém podvodu.
60. Odepřením nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu se judikatura opakovaně a podrobně zabývala. Její závěry lze shrnout následovně.
61. Platí, že nárok na odpočet DPH na vstupu má plátce za předpokladu, že splní hmotněprávní a formální podmínky na něj kladené (srov. rozsudek NSS z 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, rozsudky SDEU ve věci C-324/11, *Tóth*, EU:C:2012:549, bod 26, a ve věci C-285/11, *Bonik*, EU:C:2012:774, bod 29).
62. Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. např. rozsudek NSS z 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28). Smyslem odepření nároku na odpočet daně není získání neodvedené daně do státního rozpočtu. Smyslem je ochrana systému DPH, kdy riziko odepření nároku na odpočet daně má daňové subjekty odrazovat od aktivní účasti v daňových podvodech a vést je k realizaci preventivních opatření, aby se, byť neúmyslně, nestaly součástí podvodných řetězců (srov. např. nedávný rozsudek NSS z 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, bod 24).
63. Za podvod na DPH lze označit situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním

podmínkám. Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS z 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS, body 57 a 69).

64. Pro tzv. řetězové podvody je typické, že několik subjektů si v řadě za sebou dodává určité zboží, kdy jednotlivé za sebou jdoucí dodávky tvoří pomyslný řetěz. Jeden z těchto subjektů prodá dalšímu článku v řetězci zboží za cenu, v níž je zahrnuta i daň z přidané hodnoty, kterou správci daně nepřizná, nebo přizná, ale v rozporu se svými zákonnými povinnostmi neodvede do státního rozpočtu. Následně tento článek zmizí, nepodává daňové přiznání a je nekontaktní pro místně příslušného správce daně. Takový článek se příznačně nazývá *missing trader* a daň se stává jeho nezákonným příjmem. Další článek v řetězci, tzv. *buffer*, následně totéž zboží dále prodá dalšímu článku (*broker*), přičemž v souvislosti s tímto prodejem si uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Takových článků v řetězci může být i s koncovým zákazníkem v součtu několik desítek až stovek, ale mohou být rovněž pouze dva.
65. Řetězec přitom může tvořit několik desítek článků, ale může jít též pouze o dva subjekty (srov. rozsudek NSS z 10. 11. 2015, čj. 1 Afs 61/2015-46, bod 30).
66. Judikatura SDEU poskytla několikastupňový test, jehož naplnění zakládá povinnost správce daně odeprít nárok na odpočet DPH. Výchozím předpokladem pro osvědčení existence podvodu na DPH je chybějící daň, resp. narušení daňové neutrality. Od identifikace podvodu je třeba odlišovat skutečnosti obsahově spadající do tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu jsou posuzovány toliko skutečnosti, které musely být žalobkyni známy. Správce daně hodnotí objektivní okolnosti, které nasvědčují tomu, že žalobkyně o podvodu měla nebo mohla vědět a ve druhém kroku daňové orgány zkoumají, zda přijala taková opatření, která by její účast na takovém podvodném jednání vyloučila.
67. Judikatura se v nedávné době značně zpřísnila s ohledem na rozsudek Soudního dvora EU z 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana UAB*. V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, Soudní dvůr nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odeprít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odeprěn v plném rozsahu. Na toto rozhodnutí pak NSS navázal rozsudkem z 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42, v němž nepřipustil ani částečné uznání nároku na odpočet daně, jestliže byly obchody, v jejichž rámci se zdanitelná plnění uskutečnila, zasaženy daňovým podvodem (rozsudek NSS ze 7. 12. 2023, čj. 1 Afs 161/2023-66, bod 24).

a) Důvodná domněnka podvodu na DPH

68. Typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, zúčastněných osob a v zásadě i samotné existence daňového podvodu nade vší pochybnost. Je třeba však dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící

daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojena právě s tímto podvodem. Daňové orgány nemusí prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán, ale musí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS z 20. 1. 2020, čj. 10 Afs 206/2020-41, body 14, 15 a judikatura tam citovaná).

69. V tomto případě má soud za to, že žalovaný dostatečně prokázal, že v daném řetězci došlo k narušení daňové neutrality. Existenci narušení neutrality daně z důvodu nekontaktnosti subjektu označeného jako *missing trader* potvrzuje i judikatura NSS (např. rozsudky z 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58, a z 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-47). Z jeho rozhodnutí z 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, lze odvodit, že v případech, kdy je *missing trader* nekontaktní, a z toho důvodu lze u něj vyloučit možné doměření daně či vymožení neuhrazené daně, je možné zpravidla tuto nekontaktnost považovat za narušení neutrality. V takovém případě lze oprávněně pochybovat o správnosti tvrzené celkové daňové povinnosti, jejíž výpočet se mj. odvíjí i od výše plnění na vstupu, u kterých však nedošlo ke kontrole jejich uplatnění v souladu se zákonem o DPH.
70. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že zjištěné okolnosti jsou příznačné pro řetězový daňový podvod. Společnost Celtic byla nekontaktní, se správcem daně nespolupracovala a nereagovala na výzvu k odstranění pochybností. Společnost Celtic nepřiznala pořízení mraženého kuřecího masa z Polska. Společnost Obchod byla též nekontaktní a ani na výzvu správce daně nepodala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2014. Finanční orgány získaly daňové doklady vystavené společností Obchod ve prospěch žalobkyně, nicméně společnost Obchod svoji daňovou povinnost neuhradila. Žalobkyně přitom v obou případech uplatnila nárok na odpočet. V obou případech tedy finanční orgány jasně identifikovaly chybějící daň (srov. zejména body 56 až 58 napadeného rozhodnutí).
71. Ne v každém případě bude pouhá nekontaktnost některého z článků řetězce stačit k úsudku o daňovém podvodu, nicméně v projednávané věci žalovaný i správce daně založili svůj závěr na dalších podezřelých skutkových okolnostech, které mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný vyličil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. zejména bod 59 a násl. napadeného rozhodnutí).
72. Žalobkyně je zavedenou obchodnicí, což však není pravda u společností Celtic a Obchod.
73. Žalobkyně navázala obchodní spolupráci se společností Celtic v červenci 2014, přičemž tato společnost vznikla teprve v lednu stejného roku, tudíž neměla žádnou obchodní historii. Nijak se neprezentovala ani na webu, ani jakýkoliv jiným způsobem. Její sídlo je pouze virtuální a nemá nahlášenou žádnou provozovnu. Pobyť jednatele společnosti Celtic není znám, na adrese uvedené v obchodním rejstříku se nachází zchátralý dům a na příslušném obecním úřadě jednatele neznají. Žalobkyně údajně dala na doporučení pana K., který se však dle svých tvrzení nepodílel na obchodním vedení společnosti Celtic a nebyl oprávněn za ni jakkoliv jednat, ač měl přístup k jejímu bankovnímu účtu. Z výpovědi pana K. též vyplynulo, že o společnosti Celtic neměl žádné informace. Žalobkyně uvedla, že za společnost Celtic jednala s paní K. P. Ta je však dlouhodobě nekontaktní a povědomí o jejím bydlišti nemá její dcera ani její matka. Žalobkyně neuzavřela se společností Celtic žádnou smluvní dokumentaci. K přeprodeji zboží mezi dodavatelem, společností Celtic, žalobkyní a odběratelem docházelo během jednoho jediného dne, přičemž skladová evidence byla vedena toliko formálně. Ačkoliv měla tato společnost u správce daně

nahlášený účet, uváděla na daňových dokladech polský bankovní účet. Od svého vzniku společnost Celtic nezveřejnila účetní uzávěrku.

74. Společnost Obchod dříve obchodovala s textilem a s prodejem mražených kuřat neměla žádnou zkušenost. Společnost Obchod neměla webové stránky, ani se jiným způsobem neprezentovala pro potenciální klienty. Žalobkyně nejednala s jednatelem společnosti Obchod, ale s osobou, která se dle své vlastní výpovědi nepodílela na faktickém chodu společnosti. Ve společnosti Obchod se opakovaně měnily osoby jednatelů a společníků. V červenci, kdy žalobkyně se společností Obchod obchodovala, byl jednatelem a společníkem pan J. J., který vypověděl, že dostal peníze za to, že se stane jednatelem a společníkem. Nikdy však neobdržel žádnou dokumentaci společnosti a ani nevěděl, jakou ekonomickou činnost dělá. Trvalou adresu měl na ubytovně v Mostě, odkud se následně odstěhoval neznámo kam. Žalobkyně s ním nejednala. Žalobkyně neuzavřela se společností Obchod žádnou písemnou smluvní dokumentaci (ani v podobě rámcové smlouvy). K přeprodeji zboží mezi dodavatelem, společností Obchod, žalobkyní a odběratelem docházelo během jediného dne, přičemž skladová evidence byla vedena toliko formálně. Společnost Obchod byla pravděpodobně společností založenou tzv. na objednávku a měla pouze virtuální sídlo, v němž neměla personální zázemí, ani zde nevykonávala svoji ekonomickou činnost. Navíc zde v dubnu 2014 ukončila nájem. Neměla nahlášenou ani žádnou provozovnu. Poslední zveřejněná účetní závěrka je za rok 2012.

b) Subjektivní stránka žalobkyně na podvodném jednání

75. K závěru o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu musí správce daně prokázat, že existují objektivní okolnosti, jež lze chápat jako indicie, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem. Typicky se bude jednat o nestandardnosti běžného obchodního styku (např. rozsudek NSS z 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 24). V praxi se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH, a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (srov. rozsudek NSS z 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018, bod 43). Lze proto odkázat na skutečnosti, které soud shrnul výše, a podrobné odůvodnění v bodech 79 až 90 napadeného rozhodnutí.
76. Skutkové i příčinné souvislosti mezi nárokováním odpočtu daně a neodvedením daně státu „vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty“ (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, bod 59).
77. Žalobkyně nepochybně samotnou existenci okolností, které finanční orgány identifikovaly, pouze jejich význam. Samozřejmě samotná rychlost přeprodeje zboží, neexistence internetových stránek obchodních partnerů, jejich virtuální sídlo či absence písemných smluv nemusí nutně mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců. Nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené obchodní společnosti nejsou běžnými obchodníky, ale naopak svědčí o tom, že se jedná o subjekty účastnící se podvodu na DPH (srov. např. rozsudek NSS z 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, body 38, 40 a judikatura tam citovaná).
78. Všechny okolnosti projednávaného případu byly již v minulosti judikaturou NSS hodnoceny jako nestandardní. Jedná se např. o rychlý pře prodej zboží, absenci písemné

dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, placení kupní ceny v hotovosti a absenci internetové prezentace dodavatelů (např. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 33). Stejně tak absence pojištění zboží a kontroly jeho kvality svědčí o tom, že žalobkyně o jakost či původ zboží vůbec nejevila zájem a přistupovala k obchodu se zbožím, které se může rychle kazit, s laxností (srov. např. rozsudek NSS z 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, bod 46).

79. Žalovaný spolehlivě označil objektivní okolnosti, které ačkoliv izolovaně nejsou nezákonné, tvoří ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně věděla či minimálně vědět mohla a měla, že se účastní podvodu na DPH (srov. např. rozsudek NSS z 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, bod 40). Ani tyto námitky proto soud nevyhodnotil jako důvodné.

c) Přijatá preventivní opatření

80. Konečně, posledním krokem je posouzení, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil. Na rozdíl od prvních dvou kroků neleží v tom třetím důkazní břemeno na straně správce daně, ale na straně daňového subjektu (srov. rozsudek NSS z 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-48, bod 48). Z logiky věci by se přijatá opatření měla týkat toho, jakým způsobem si daňový subjekt vybírá své obchodní partnery a jak nastavuje své obchodní podmínky např. forma kupní smlouvy, splatnost a forma úplat, kontrola kvality atp.
81. Žalobkyně v žalobě ani v následných vyjádřeních neuvedla žádná konkrétní opatření, kterými by předešla účasti na daňovém podvodu. Žalovaný naopak správně poukázal na to, že žalobkyně, která dříve obchodovala s řadou etablovaných společností, v roce 2014 náhle navázala kontakt s dvěma nezavedenými společnostmi, a to v zásadě pouze na základě doporučení od osob, které s těmito společnostmi neměly formálně co dočinění. Obchodní styk s těmito společnostmi byl navíc nestandardní. Ačkoliv žalobkyně u jiných odběratelů potvrzovala objednávky, vystavovala dodací listy, řešila dopravu zboží a reklamace v případě nedodaného či vadného zboží, zde k takové komunikaci nedocházelo, dodavatelé ji po žalobkyni nevyžadovali a žalobkyně s nimi ani neuzavřela rámcovou smlouvu. To, že si žalobkyně ověřila, že společnost Celtic a Obchod nejsou v evidenci nespolehlivých plátců, neprokazuje přijetí dostatečných opatření. Jak k tomu uvedl NSS v rozsudku 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39: *„Argumentace institutem nespolehlivého plátce svědčí o určitém nepochopení věci. Stěžovatelka zřejmě vychází z toho, že ten, kdo není uveden v evidenci nespolehlivých plátců, musí být považován za spolehlivého obchodního partnera. Ve skutečnosti tu ale platí obrácená logika: kdo je v evidenci, není spolehlivý – ovšem podvodného jednání se jistě mohou dopouštět i subjekty, které v evidenci nejsou či nebudou. Jinak řečeno: obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do evidence. Na to, zda daňový subjekt měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, se usuzuje ze souhrnu různých skutkových okolností“* (bod 13).
82. Soud proto uzavírá, že žalobkyně postupovala vůči společnostem Celtic a Obchod neobezřetně a nepřijala dostatečná preventivní opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránila.

Zbýlé žalobní námitky

83. Žalobkyně namítala různá procesní pochybení v postupu žalovaného. Soud tyto námitky neshledal důvodnými.
84. Žalobkyně namítala, že žalovaný nezákonně neprovedl důkazy, které navrhla ve vztahu ke společnosti Celtic. Žalovaný se se shodnou odvolací námitkou vypořádal v bodu 164 napadeného rozhodnutí a soud s jeho posouzením souhlasí. Správce daně se dostatečně pokusil zajistit výslech pana K. Nejprve ho předvolal a když na předvolání pan K. nereagoval, provedl správce daně na adrese jeho trvalého bydliště místní šetření, kde zjistil, že se zde pan K. nezdržuje. Správce daně tudíž neměl žádné další informace o pobytu pana K. a ani žalobkyně mu žádné další údaje neposkytla, ačkoliv věděla, že svědek je pro správce daně nedosažitelný. V takovém případě nemohl správce daně žádat předvolání pana K., neboť neměl k dispozici údaj o místě jeho pobytu. Jeho aktivita byla proto v tomto směru dostatečná (srov. např. rozsudek NSS z 13. 6. 2019, čj. 9 Afs 71/2019-32. bod 13 a 14). Správně postupovaly finanční orgány též ve vztahu ke společnosti Celtic. Ta byla nekontaktní a v době rozhodování žalovaného neměla jednatele, nebylo proto nutné, aby se jí žalovaný pokoušel opětovně kontaktovat. Soudu není zřejmé, proč by se měl žalovaný v napadeném rozhodnutí zabývat možným bezdůvodným obohacením pana K. na úkor společnosti Celtic. Tato skutečnost se předmětu řízení nijak netýká.
85. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný porušil zásadu rovnosti zbraní, neboť jí neumožnil přístup k dokumentům, které žalobkyni zabavil celní úřad. Ani tato námitka není důvodná. Z právní úpravy neplyne povinnost finančních orgánů zařadit do daňového spisu celý trestní spis. Ve spise musí být písemnosti *týkající se práv a povinností daňového subjektu* (§ 64 odst. 1 daňového řádu). Soud nezjistil, že by v daňovém spise chyběly dokumenty, které by v něm být měly, protože z nich finanční čerpaly skutková zjištění, a ani žalobkyně žádné takové dokumenty neoznačila. Finanční orgány nemají pravomoc zajistit přístup do spisu vedeného jiným správním orgánem. Pokud žalobkyně věděla, o konkrétních listinách, které svědčí v její prospěch, mohla je označit a navrhnout k důkazu. To však neučinila. Z daňového spisu zároveň vyplývá, že správce daně z dokumentů, které v trestním spise získal, vyvozoval též závěry ve prospěch žalobkyně. Z ničeho tudíž neplyne, že by při zjišťování skutkového stavu postupoval nezákonně. Soud se tak proto opět ztotožňuje s posouzením obdobné odvolací námitky žalovaným v bodech 124 až 128 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se navíc mylí, když tvrdí, že podezřelý nemá vůbec právo nahlížet do trestního spisu. Je sice pravda, že § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, toto právo podezřelému přímo nepřiznává, nicméně třetí věta tohoto ustanovení stanoví, že jiné osoby mohou v přípravném řízení nahlížet do spisu se souhlasem státního zástupce nebo policejního orgánu, pokud je toho třeba k uplatnění jejich práv. Žalobkyně netvrdila, ani nedoložila, že by o nahlížení do spisu vůbec žádala.
86. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí použil novoty, s kterými žalobkyni neseznámil. Soud již výše uvedl, že žalovaný v odvolacím řízení neprováděl dokazování, a neměl proto ani povinnost seznámit žalobkyni s novými zjištěními. Tvrzení, které žalobkyně v tomto žalobním bodu uvádí, na tomto závěru nic nemění.
87. Žalobkyně má pravdu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí pracuje s informací, že společnosti Celtic i Obchod vykazují nedoplatky na daních. Tato skutečnost se ve zprávě o daňové kontrole neobjevuje. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukazoval na str. 63 a 79 této zprávy, kde ovšem o daňových nedoplatkách není žádná zmínka. Správce daně na straně 61 zprávy popisuje podezřelé vlastnosti společnosti Celtic a na str. 62 a 63 shrnuje objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní

transakcí zasažených daňovým podvodem. Informace o nedoplatcích se zde nenachází. Obdobně u společnosti Obchod není na str. 79 zprávy o daňových nedoplatcích žádná zmínka. Správce daně toliko na str. 75 uvádí, že společnost Obchod neuhradila vyměřenou daň z přidané hodnoty za červenec 2014. Následně na str. 75 až 77 shrnuje podezřelé vlastnosti společnosti Obchod a objektivní okolnosti. Na str. 79, na kterou odkazoval žalovaný ve vyjádření správce daně rozebírá, jaká opatření mohla žalobkyně přijmout. Toto pochybení žalovaného však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatní okolnosti, které uvedl správce daně i žalovaný, jsou zcela dostatečné pro závěr o existenci daňového podvodu a žalobkyniny účasti na něm.

88. Žalobkyně má též pravdu v tom, že v době, kdy obchodovala se společností Obchod, neporušovala tato společnost svoji povinnost zveřejnit účetní závěrku pro rok 2013. Ani toto pochybení však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť ostatní zjištěné skutečnosti jsou pro závěry správce daně a žalovaného dostatečné.
89. Novotou naopak není to, že žalobkyně vystupovala v podvodném řetězci v pozici broker. Jde totiž pouze o obecně používané označení jedné z pozic v podvodném řetězci. Že žalobkyně v této pozici vystupovala vyplývá z jiných skutkových zjištění, a samotné použití tohoto označení proto soud nepovažuje za novotu, s kterou by měl žalovaný povinnost žalobkyni seznámit ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.
90. Žalovaný nepochybil ani pokud označil společnost Obchod jako nezavedenou. Z napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že je tím myšleno, že společnost Obchod nebyla zavedená v obchodování s mraženým masem. Pokud žalobkyně tvrdí, že novotou je též tvrzení žalovaného, že žalobkyně v případě společnosti Celtic a Obchod odchytila od své běžné praxe a že žalobce jinak obchodoval jen se zavedenými společnostmi, pak zcela přehlíží, že stejné závěry učinil již správce daně. Ten ve vztahu k společnosti Celtic uvedl, že šlo o společnost v žalobkynině oboru neznámou, o které měla informace jen z obchodního rejstříku, přesto s ní neuzavřela rámcovou smlouvu, jak pro ni bylo jinak běžné (str. 62 zprávy o daňové kontrole). Ke společnosti Obchod obdobně uvedl, že žalobkyni nebylo o této společnosti nic známo a neuzavřela s ní rámcovou smlouvu, jak u ní bylo jinak obvyklé (str. 76 zprávy o daňové kontrole). I v případě absentujících webových stránek žalovaný pouze vyšel ze závěrů správce daně, pouze doplnil konkrétní webové stránky.

VI. Závěr a náklady řízení

91. Soud shledal, že daň za zdaňovací období srpen až prosinec 2014 byla pravomocně vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Tato vada je podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., proto soud výrokem I. napadené rozhodnutí v tomto rozsahu zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s. ř. s. V něm bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu.
92. S ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně soud zvažoval, jak zohlednit skutečnost, že žalobkyně v daňových přiznáních nárokovala nadměrný odpočet. Soud dospěl k závěru, že žalovaný bude muset v rámci nového stanovení daně přiznat žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH v souladu s podaným daňovým tvrzením. Jedná se o výjimku, kdy je namísto daně stanoví namísto zastavení řízení (srov. též komentář k § 148 in Rozehnal, T. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer). Citovaná komentářová literatura odkazuje na nálezy Ústavního soudu z 10. 3. 2011, sp. zn. I ÚS 3244/09, jehož

závěry se dle soudu uplatní i v této věci, byť ta se řídí novou právní úpravou daňového řádu (srov. bod 26 nálezu a obecně též nedávný rozsudek NSS z 30. 12. 2022, čj. 2 Afs 60/2021-23, bod 26 a násl.). Jakkoli byly v nálezu učiněné závěry do jisté míry korigovány rozsudkem NSS z 8. 4. 2022, čj. 5 Afs 57/2021-31, soud zdůrazňuje, že ten posuzoval zcela odlišnou situaci, kdy již daň byla vyměřena a posléze bylo podáno dodatečné daňové přiznání. Z těchto důvodů soud nepřistoupil též ke zrušení platebních výměrů dle § 78 odst. 3 s. ř. s., neboť celá otázka může být vyřešena v řízení před žalovaným.

93. Výrokem II. soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl v části, v němž žalovaný rozhodoval o žalobkynině odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období červenec 2014. V tomto rozsahu totiž žaloba není důvodná.
94. Výrok napadeného rozhodnutí je formulován tak, že je zřejmé, jak žalovaný rozhodl o odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům. Nic tudíž nebrání tomu, aby soud žalobě vyhověl pouze v části (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS z 9. 6. 2022, čj. 2 As 347/2019-81, č. 4368/2022 Sb. NSS, body 31 až 33, a rozsudek Krajského soudu v Brně z 19. 5. 2021, čj. 30 A 77/2019-44).
95. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 věta poslední s. ř. s. Žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodoval o žalobkyniných odvoláních proti šesti dodatečným platebním výměrům. Každý představuje samostatnou věc, u níž se hodnotí úspěch v řízení (srov. rozsudek NSS z 24. 10. 2023, čj. 4 Ads 257/2021-57, bod 50). Žalobkyně byla s žalobou úspěšná ohledně pěti výměrů a žalovaný ohledně jednoho. Žalobkyni proto náleží náhrada 2/3 účelně vynaložených nákladů (5/6-1/6) a celá výše zaplaceného soudního poplatku. Ten je totiž stanoven paušálně [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích]. Žalobkyně by tudíž tento poplatek ve stejné výši zaplatila bez ohledu na to, o kolika odvoláních by žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodoval. Pro výši poplatku je totiž podstatné pouze to, že žalobkyně žalobou napadla jedno rozhodnutí a soud toho rozhodnutí ve větší části zrušil. Náklady žalobkyně za zastupování advokátem sestávají z následujících položek. Ten ve věci učinil tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání), za které mu náleží částka 3 100 Kč/úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu]. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč/úkon. Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, proto mu náleží dle § 57 odst. 2 s. ř. s. i náhrada této daně. Celkem žalobkyni vznikly náklady řízení za odměnu za zastupování advokátem ve výši 12 342 Kč [(3*3100+3*300)*1,21], přičemž jí náleží 2/3 této částky, a zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, tedy 11 228 Kč.
96. Lhůta k platbě náhrady nákladů řízení je stanovena podle § 160 odst. 1 v části věty za středníkem o. s. ř., místo plnění podle § 149 odst. 1 o. s. ř.; oboje ve spojení s § 64 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (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). 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 12. prosince 2023

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu