



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Jana Peroutky a Kryštofa Horna ve věci

žalobce: **Mgr. Marek Konečný**
sídlem třída Tomáše Bati 8, Zlín
insolvenční správce dlužnice Diana Fish spol. s r. o., IČO: 27370691
sídlem třída 5. května 1082, Pečky

zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Uherkem
sídlem Jandova 8, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2022, č. j. 30380/22/5300-22443-712892,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2012 až duben 2014,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

při níž zjistil, že společnost Diana Fish spol. s r. o. (dále jen „dlužnice“) při uplatnění nároku na odpočet DPH (ve výši 18 189 343 Kč) byla vědomě zapojena do řetězce transakcí (karuselových podvodů) za účelem vylákání daňové výhody. Předmětem plnění byly různé druhy masných a rybích produktů – kuřecí řízků, slevové filety, kuřecí prsa, kachny, husy, husí stehna, krutí prsa apod. (společně též „mražené maso“).

2. Správce daně tak vydal dne 9. 1. 2017 dvacet pět dodatečných platebních výměrů na DPH v celkové výši 18 189 343 Kč a související penále. Proti těmto platebním výměrům podala dlužnice odvolání. Rozhodnutím ze dne 8. 12. 2018, č. j. 52977/17/5300-22443-711745 („původní napadené rozhodnutí“), žalovaný odvolání dlužnice zamítl a potvrdil všech 25 dodatečných platebních výměrů. V odůvodnění uvedl, že se neztotožnil se závěrem správce daně, že transakce mezi AB FOOD s.r.o. a dlužnicí byly stíženy podvodným jednáním a uzavřel, že dlužnice nesplnila hmotněprávní podmínky § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH). Neprokázala totiž podle žalovaného, že sporná plnění přijala právě od společnosti AB FOOD s.r.o.
3. Usnesením zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 54 Af 19/2018-82, soud žalovanému uložil, aby žalobci doručil původní napadené rozhodnutí. Prohlášením konkursu na majetek dlužnice v souladu s § 246 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), vznikla žalobci jakožto insolvenčnímu správci dlužnice povinnost zajišťovat plnění jejích daňových povinností a s tím související procesní práva a povinnosti – podat na ochranu majetkové podstaty dlužnice správní žalobu. Byl to také insolvenční správce, komu byl žalovaný povinen napadené rozhodnutí zaslat. Protože tak žalovaný neučinil, nezbylo soudu, než postupovat podle rozsudku rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004-78, č. 450/2005 Sb. NSS, a uložit žalovanému, aby původní napadené rozhodnutí žalobci dodatečně doručil.
4. Rozsudkem ze dne 5. 3. 2021, č. j. 54 Af 19/2018-159 (dále jen „rušící rozsudek“), zdejší soud původní napadené rozhodnutí zrušil a vrátil žalovanému věc k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že alespoň u části dodávek se dlužnici podařilo jejich dodavatele prokázat. Pokud v dalším řízení nedojde k podstatné změně skutkových zjištění, bude žalovaný muset pokládat tu část dodávek od společnosti AB FOOD s.r.o., jež byla podložena doklady spojenými s přepravou, za reálně uskutečněnou. Pokud by ve vztahu ke zbytku dodávek žalovaný setrval na stanovisku o neprokázání uskutečnění plnění, bude povinen se řádně vyrovnat s argumenty a důkazy předloženými žalobcem, resp. dlužnicí, zejména se skutečností, že dlužnice společnosti AB FOOD s.r.o. za dodávky zaplatila. Žalovaný totiž podle rušícího rozsudku nerozporoval, že zbytek zboží byl dlužnici skutečně dodán, ani to, že za toto zboží dlužnice společnosti AB FOOD s.r.o. zaplatila. Za této situace je tak podle rušícího rozsudku závěr žalovaného jen stěží udržitelný, jelikož je třeba přisvědčit žalobci, že není důvod, aby dlužnice platila za zboží, pokud jej neobdržela. To žalovaný ve svých úvahách zcela pominul. Žalovaný nerozporoval, že byla vystavena řada mezinárodních nákladních listů na dodávky společnosti AB FOOD s. r. o., které odpovídají následným dodávkám dlužnici. Ve svém hodnocení důkazních prostředků poukazoval zejména na nekontaktnost, nedůvěryhodnost a daňový dluh dodavatele, jeho nulovou přidanou hodnotu v řetězci, převody vlastnictví AB FOOD s.r.o. i dlužnice, resp. podílů na nich, na nekontaktní subjekty a na vady dokladů o dodání zboží. Argumentace žalovaného tak podle zdejšího soudu spíše směřovala k závěru, že se dlužnice účastnila daňového podvodu.
5. Žalovaný v této souvislosti nejprve rozhodnutím ze dne 1. 7. 2021, č. j. 23999/21/5300-22443-712892, dodatečné platební výměry za zdaňovací období duben 2012, květen 2012,

červen 2012, červenec 2012, srpen 2012, září 2012, říjen 2012, listopad 2012, prosinec 2012, leden 2013, únor 2013, březen 2013, duben 2013, za květen 2013, červen 2013, červenec 2013, srpen 2013, září 2013, říjen 2013, listopad 2013 podle § 116 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 208/2009 Sb., daňový řád, zrušil a řízení zastavil, protože již uplynula lhůta ke stanovení daně. Dospěl totiž k závěru, že nelze přihlížet k mezinárodním dožadáním, jelikož lhůta pro stanovení daně v těchto případech začala plynout před 1. 1. 2014, tj. před účinností zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS).

6. Dále správci daně nařídil dvakrát doplnit dokazování a seznámil dlužnici se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a umožnil jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila. Rozhodnutím ze dne 17. 8. 2022, č. j. 30382/22/5300-22443-712892 (týkajícím se zdaňovacího období leden 2014), žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu dodatečný platební výměr zrušil a řízení zastavil, jelikož nedošlo podle něho k narušení neutrality daně. Společnost AB FOOD s.r.o. za toto období podala daňové přiznání, daňová povinnost byla konkludentně vyměřena a i uhrazena. Žalovaný se tak ani nezabýval dalšími podmínkami existence daňového podvodu.

Napadené rozhodnutí

7. Dne 17. 8. 2022 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání dlužnice a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 9. 1. 2017, č. j. 26123/17/2111-50523-201698 (za zdaňovací období prosinec 2013 – doměřena daň ve výši 798 529 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 159 705 Kč), č. j. 26281/17/2111-50523-201698 (za zdaňovací období únor 2014 – doměřena daň ve výši 595 355 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 119 071 Kč), č. j. 26342/17/2111-50523-201698 (za zdaňovací období březen 2014 – doměřena daň ve výši 699 913 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 139 982 Kč) a č. j. 26390/17/2111-50523-201698 (za zdaňovací období duben 2014 – doměřena daň ve výši 390 858 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 78 171 Kč) [dále jen „prvostupňová rozhodnutí“]. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že se cítil být vázán rušícím rozsudkem, a tak uzavřel, že dlužnice materiální i formální podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákon o DPH splnila. Žalovaný se tak dále zabýval tím, zda transakce s mraženým masem nejsou zasaženy daňovým podvodem a dlužnice měla vědět o zapojení do podvodného řetězce. Žalovaný tedy zkoumal: (1) Existenci daňového podvodu, tj. identifikaci narušení neutrality daně a nestandardní okolnosti šetřených transakcí; (2) existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti dlužnice o podvodném jednání, (3) přijetí adekvátních opatření ze strany dlužnice, která po ní mohla být v dané věci vyžadována a její dobrou víru.
8. K existenci řetězce žalovaný uvedl, že jednotlivé subjekty zapojené v transakcích „točily“ mražené maso v přeshraničních obchodech. Bylo prokázáno, že „nějaké“ mražené maso skutečně existovalo, přičemž bylo skladováno ve skladu v Pečkách, který provozovala personálně propojená společnost DIANA-EKO-MRÁZEK s.r.o., ve skladu Petera Štěpánka v Pravenci (SK) i dalších skladech. Žalovaný připustil, že zmapování konkrétních řetězců v konkrétním zdaňovacím období s konkrétním zbožím podle konkrétních daňových dokladů sice není v daném případě reálně možné, neboť existovalo pouze omezené množství mraženého masa, byly vyměněny některé z palet, změnila se váha kamiónu, změnilo se

označení zboží a dále se obchodovalo v kruhu, to však nebrání tomu, aby mohl konstatovat, že se jednalo o podvod na DPH. Žalovaný např. uvedl, jeden z karuselových řetězců uplatňovaný ve všech zdaňovacích obdobích byl:

→ AIRBORNE s.r.o. → Peter Štěpánek s.r.o. → CORAL spol. s r.o. → AB FOOD s.r.o. → dlužnice →

Nejedná se však o jediný řetězec, jelikož do různých variant bylo zapojeno mnoho dalších společností.

9. Narušení neutrality daně bylo shledáno u dodavatele dlužnice společnosti AB FOOD s.r.o. a byla typickým *missing trader*. Do března 2013 podávala daňová přiznání, nicméně dlouhodobě vykazovala ekonomicky nereálné hodnoty (přijata plnění tuzemska a z jiných členských států dvojnásobně převyšovala plnění uskutečněná). V okamžiku, kdy správce daně hodlal údaje v daňových přiznáních ověřit prostřednictvím postupu k odstranění pochybnosti, se stala nekontaktní, neposkytla součinnost a neumožnila ověřit správnost svých tvrzených údajů. Od dubna 2014 přestala již daňová přiznání podávat.
10. K nestandardním okolnostem žalovaný uvedl, že o skutečnosti, že byl spáchán podvod na DPH, svědčí výslech svědka J. F. Společnost AB FOOD s.r.o. se stala nekontaktní (nepodávala přiznání k DPH, nereagovala na výzvy), což lze považovat za nestandardnost svědčící o uskutečněném podvodu na DPH. Na bankovní účet společnosti AB FOOD s.r.o. byly prováděny též nestandardní vklady vysokých částek v hotovosti R. M. (jednatel dlužnice v kontrolovaných obdobích) a R. T. Žalovaný měl za prokázané, že jménem M. S. R. vystupuje jiná osoba a zneužívala jeho identity. České a polské daňové správě se jej nepodařilo zkontaktovat. Z několika odpovědí polské daňové správy lze zjistit, že se v České republice pohybovala osoba, která vystupovala jako M. S. R. a legitimovala se zfalšovaným dokladem totožnosti. Popis této osoby (podle osob vyslechnutých v daňovém řízení včetně R. M.), se neshoduje se skutečným vzhledem této osoby. Fotografie na cestovním pasu se neshoduje se skutečnou podobou, kterou správce daně obdržel od polské daňové správy. Polská daňová správa sdělila, že osoba M. S. R. je v Polsku evidována v registru obyvatel, ale je naprosto nekontaktní. Polská daňová správa získala jen několik fotek od výběrčích dluhů a údaje z detoxikačního vazebního centra. K předloženému dokladu totožnosti sdělila, že je zfalšovaný a je na něm fotka jiné osoby. Další nestandardní skutečností je, že společnost AB FOOD s.r.o. změnila jednatele z existující kontaktní osoby R. Z. na neexistující osobu M. S. R., resp. na osobu, která se prokazovala zfalšovaným pasem. Stejně tak se jednatelem dlužnice stala neexistující osoba (A. H.). Podle žalovaného jsou též rozporné výpovědi R. M. a R. Z. ohledně toho, jak začala jejich obchodní spolupráce.
11. K existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti dlužnice o podvodném jednání žalovaný akcentoval, že R. M. fakticky ovládal společnost AB FOOD s.r.o. K tomu na základě vlastního dokazování dospěly i policejní orgány. V této souvislosti zopakoval, že z mezinárodních dožádání bylo zjištěno, že se za M. S. R. jen někdo vydával se zfalšovaným pasem, protože ve skutečnosti je tato osoba nekontaktní (detoxikační vazební centrum). Společnost AB FOOD s.r.o. tedy byla převedena na osobu, jejíž totožnost byla zneužita pomocí zfalšovaného pasu. To podporuje i rozpor ve výpovědích R. Z. a R. M., jelikož R. Z. vypověděl, že ho oslovil M. S. R. v zastavárně (provozované R. Z.), aby byl jednatelem v blíže nespecifikované společnosti, protože on sám jím být z důvodu střetu zájmů nemůže. Oproti tomu R. M. vypověděl, že k navázání obchodní spolupráce s AB FOOD s.r.o. došlo zhruba v polovině roku 2011, kdy ho telefonicky oslovil M. S. R., který

hovořil dobře česky, a s touto osobou se dohodli na vzájemné spolupráci. Skutečného jednatele podle údajů v obchodním rejstříku R. Z. vůbec nezmínil, ačkoli R. M. a R. Z. měli být dlouhodobí přátelé. Navíc o tom, že se za M. S. R. někdo jen vydával, svědčí podle žalovaného i to, že i když obchodní spolupráce byla navázána v roce 2011, nebyla uzavřena písemná smlouva. Absence písemné smlouvy sama o sobě nemusí nic prokazovat, ne však za situace, kdy se provádí milionové transakce (často v hotovosti) a jedná se s osobou, která nemá oprávnění za AB FOOD s.r.o. jednat, neboť není jejím jednatelem. Na základě těchto skutečností musel R. M. vědět, že se za M. S. R. jen někdo vydává. Tyto pochybnosti R. M. nijak nerozptýlil, protože existenci M. S. R. orgánům finanční správy nijak neprokázal, přestože byl obviněn z daňových podvodů. R. M. nezajistil, aby se M. S. R. dostavil k výsledku, ale jen zprostředkoval, aby podepsal úředně ověřené dokumenty s legalizací na České poště v Harrachově v Krkonoších, přičemž v ověřovací doložce je uveden padělaný cestovní doklad. Navíc policejní orgány v řízení se společností CEDA service & consulting s.r.o. zajistily: (i) e-mail zaslaný dne 8. 6. 2011 jednatelem společnosti CEDA M. K. sekretariátu společnosti CEDA nazvaný „AB FOOD – kontakty“, kde M. K. uvedl, že kontakty na společnost AB FOOD s.r.o. jsou „p. Kliner tel: 602 254 400 (zatím asi hlavní kontakt)“, „p. M. tel: X (zahr.obchod)“, „email: X@X.cz“, „R. Z. – jednatel (spíše nekontaktovat)“ a „Tel: X“; (ii) kopii vizitky jednatele společnosti AB FOOD s.r.o. R. Z., kdy na zadní straně vizitky byla ručně napsaná telefonní čísla: X se jménem K. a Y se jménem M. Dále na ni byl uveden ručně psaný e-mail X@X.cz. Autenticitu vizitky přitom při výsledku její autor (svědek M. K.) potvrdil. Tyto závěry podporují i zjištění policejních orgánů, protože např. v souvislosti s maďarskou společností Plusfood Hungary (v současnosti BRF Hungary Kft.) bylo též potvrzeno, že R. M. ovládá společnost AB FOOD s.r.o.

12. Další objektivní okolností svědčící o vědomosti dlužnice o podvodném jednání je nakládka a vykládka stejného masa ve skladu. Řidič J. F. vypověděl, že převážel zboží z Peček do Pravence a následně zase do Peček. Potvrdil, že v Pravenci mu nebyl vyskládán celý náklad, ale pouze bylo vyměněno pár palet a byly mu vyměněny „papíry“ (CMR listy). Svědek dále vypověděl, že zná dlužnici, ale na společnosti AB FOOD s.r.o. si nevzpomněl. V Pečkách byl náklad vyložen celý. Dlužnice, resp. R. M., musela vědět, že se jedná o totéž zboží. V neprospěch dlužnice svědčí i další okolnosti. Společnost AB FOOD s.r.o. neměla vlastní webové stránky, kde by prezentovala svou obchodní činnost. Z veřejně dostupných zdrojů nebylo možno ověřit její dosavadní obchodní aktivity. Nikdy ve Sbírce listin nezveřejnila účetní závěrku a neměla faktické sídlo. I přesto s nimi dlužnice obchodovala bez písemné smlouvy. R. M. a R. T. realizovali nestandardní vklady vysokých částek v hotovosti na účet společnosti AB FOOD s.r.o. Dopravu zboží společnosti AB FOOD s.r.o. i dlužnici zajišťoval shodný subjekt (společnost PSP Partners s.r.o.) prostřednictvím smluvních dopravců, z čehož plyne, že doprava byla centralizovaná a pod kontrolou jednoho subjektu. Též změnu ve statutárním orgánu dlužnice v průběhu daňové kontroly je nutno považovat za zcela vědomé jednání R. M.
13. Žalovaný doplnil, že jelikož se dlužnice podvodného jednání účastnila úmyslně, nelze přijetí rozumných opatření a její dobrou víru předpokládat. I tak žalovaný dlužnici umožnil, aby k prokázání těchto skutečností navrhla důkazy, avšak bezúspěšně. Jde-li o námitku, že R. M. trpí bipolární poruchou, žalovaný uvedl, že v daňovém řízení není možné se zabývat sníženou přičetností jednatele, který za právnickou osobu vystupuje. Opačný přístup by znamenal, že k podvodům na DPH by stačila nepřičetná osoba, která by mohla z daňového systému vylákat podvodným způsobem nekonečné množství financí. Zkoumání přičetnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

tak bude soud posuzovat v trestním řízení, ve kterém může být shledáno, že R. M. není z důvodu snížené přičetnosti trestně odpovědný. Duševní porucha neznamená, že by dotyčný jednal neúmyslně a nevědomě, nýbrž pouze že nebyl schopen rozeznat protiprávnost svého jednání.

14. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému.

Žaloba

15. Žalobce předně namítá, že žádosti o mezinárodní spolupráci nesměřovaly k prověření skutečností rozhodných pro stanovení daně, a pro stanovení daně tak nebyly relevantní. Ve vyjádření ze dne 25. 7. 2022 žalobce dodal, že v souladu s judikaturou NSS v případech, v nichž zahraniční daňové orgány pouze sdělily výsledek vlastního šetření, aniž by zároveň uvedly své postupy, zdroje informací nebo poskytl ke svým závěrům podklady, je důkazní hodnota poskytnutých informací v českém daňovém řízení omezená a využitelná pouze ve spojení s jinými důkazy (z povahy věci české daňové orgány musí brát tyto informace jen jako doprovodné a nanejvýš jimi dokreslit své závěry opřené o jiné důkazy). Jelikož těmito kritériím výsledky mezinárodního dožádání nevyhovují, nelze z nich vycházet. Konkrétně žalobce v žalobě poukazuje na dvě odpovědi belgické finanční správy týkající se osoby A. H. Belgická finanční správa totiž informace z rejstříku trestů měla zjistit od „*local authority*“ v Antverpách, aniž by bylo zřejmé, o koho se jedná. Stejně tak není zřejmé (a ani doložené), jak belgická finanční správa zjistila, že A. H. není registrován v belgickém registru obyvatel a že nebydlí na konkrétní adrese (resp. že sice konkrétní adresa existuje, ale A. H. se na ni nezdržuje, přičemž se na ní zdržují jiné osoby). Totéž platí i k závěrům, že belgická finanční správa nemá k této osobě informace o konkrétních dokladech a není s A. H. v kontaktu.
16. Žalobce též uvedl, že uplynula lhůta pro stanovení daně. Žalobce nezpochybňuje závěr žalovaného, podle něhož nebyl řízení před správním soudem lhůta pro stanovení daně by skončila dne 14. 12. 2018 a 28. 12. 2018, nicméně s ohledem na § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně po dobu soudního řízení správního (od 8. 6. 2018 do 5. 3. 2021) neběžela, v důsledku čehož skončila až 10. 9. 2021 a 24. 9. 2021. Jelikož však původní napadené rozhodnutí bylo žalobci řádně doručeno až dne 2. 7. 2018 (tedy v době, kdy již lhůta téměř měsíc neběžela a více než tři roky před jejím uplynutím), neuplatní se podle žalobce § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť podle něho se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o jeden rok jen tehdy, pokud je rozhodnutí o opravném prostředku oznámeno méně než 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Jinak řečeno, podle žalobce nedošlo k prodloužení lhůty ke stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, protože rozhodnutí o opravném prostředku nebylo oznámeno méně než 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. *„Ta by však jinak uplynula až 203 dnů, resp. 189 dnů od 5.3.2021. Dne 14.12.2018 a 28.12.2018 by lhůta neuplynula, neboť od 8.6.2018 neběžela. Názor žalovaného, vycházející z toho, že i po podání žaloby dne 8.6.2018 dopadal konec lhůty na data 14.12.2018 a 28.12.2018, tak není správný, neboť podáním žaloby bylo zahájeno soudní řízení správní, po jehož dobu lhůta neběžela, tedy ani nemohla v jeho průběhu skončit.“* Lhůta pro stanovení daně tak marně uplynula a další vedení daňového řízení bylo nezákonné.
17. Dále žalobce poukázal na to, že je chybný již *základ* napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž vycházel jen z toho, že existovalo jen velmi omezené množství mraženého masa

prodávaneho stále jen v kruhu, pouze za účelem podvodu na DPH, přičemž ke skutečnému koncovému spotřebiteli bylo z tohoto kruhu jen občas vypuštěno drobné množství, které žalovaný označuje za zcela marginální zlomek. Podle žalovaného tak nebylo nutné konkretizovat jednotlivé transakce v konkrétních obdobích, protože se jednalo o daňový podvod. To je však podle žalobce nesprávné, jelikož nelze ignorovat „řádné a značné“ dodávky (prodeje zboží) zahraničním odběratelům, které potvrdili i zástupci těchto zahraničních subjektů či zahraniční správci daně způsobem, který vylučuje daňový podvod.

18. Konkrétně žalobce poukázal na tom, že polská daňová správa potvrdila, že polský plátce (žalobcův odběratel ROYAL GREENLAND SEAFOOD GMBH) přiznal od dlužnice pořízení zboží v období od prosince 2012 do listopadu 2013 ve výši 474 757 EUR. To je pak podle žalobce přibližně 2/3 celkové částky za období duben 2012 až duben 2014, přičemž zbylá 1/3 odpovídá dodávkám mimo období uvedené v odpovědi polské daňové správy. Od tohoto odběratele navíc dlužnice obdržela písemné potvrzení realizace všech dodávek v celkové výši 18 782 200 Kč. Jedná se o jednoho z nejvýznamnějších evropských zpracovatelů ryb a jeho zapojení do karuselového řetězce je podle žalobce zcela vyloučeno. Ve vztahu k dalšímu odběrateli dlužnice, Ing. K. L., potvrdila slovenská daňová správa, že zboží (dodávky ve výši 370 000 Kč) bylo prodáno různým odběratelům na Slovensku (maloobchodní prodejny, školní jídelny). Z tohoto žalobce dovozuje, že i zapojení tohoto odběratele (i tohoto zboží) do karuselového řetězce je vyloučeno. Stejně tak ohledně žalobcova odběratele Ribeco Business, s.r.o. potvrdila slovenská daňová správa, že za účelem dalšího prodeje nakoupil od dlužnice kuřecí prsa v celkové hodnotě 1 056 005 EUR. Dále slovenský správce daně popsal, že tato kuřecí prsa byla následně dodána konkrétním (a vyjmenovaným) slovenským odběratelům, vůči nimž nemá správce daně žádné výhrady. Zapojení tohoto odběratele (i tohoto zboží) do karuselového řetězce je vyloučeno. Konečně, pokud jde o žalobcova odběratele Brule Enterprise (zboží ve výši 36 820 618 Kč) potvrdila polská daňová správa, že v průběhu daňové kontroly za období od září 2013 do dubna 2014 polský správce daně neodhalil nesrovnalosti a že z předložených dokladů v rámci daňové kontroly (které prokazují uskutečnění dodávek zboží od dlužnice) vyplynulo, že zboží bylo dále prodáno plátcům, vůči nimž nemá správce daně žádných výhrad. Daňovým orgánům navíc mělo být od orgánů činných v trestním řízení známo, že společnost AB FOOD s.r.o. nakupovala své zboží mj. i od těchto zahraničních dodavatelů: Shetland Catch Limited, Plusfood Magyarország Kereskedelmi és szolgáltató, Ferdinand Zandbergen BV a Plusfood Hungary KFT. To měl žalovaný ověřit, protože se jedná o subjekty, u nichž lze vyloučit, že by byly zapojeny do karuselového obchodu mezi společnostmi v České republice a Slovenské republice, protože jde o významné a seriózní koncerny. Pokud by se žalovaný těmito skutečnostmi zabýval, musel by dospět k závěru, který významně narušuje základní teorii žalovaného o točení zboží v kruhu, jelikož tomu podle žalobce neodpovídají značné odběry zboží od seriózních dodavatelů mimo tvrzený karusel.
19. Z těchto skutečností podle žalobce plyne, že se nejednalo o karuselový podvod. Žalovaný totiž tento závěr nepostavil na konkrétních skutečnostech (jaké zboží a kdy mělo být „točeno v kruhu“). Nelze ani zjistit, jestli se tento údajný karusel vůbec týká nyní projednávaného období prosince 2013 a února až dubna 2014. To je přitom podle žalobce v rozporu s judikaturou NSS, podle níž pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost. Je třeba dostatečným způsobem prokázat, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s

tímto podvodem. Žalovaný tak měl své zcela obecné úvahy vztáhnout na konkrétní transakce v řešeném období prosinec 2013 a únor až duben 2014. Tím spíše pokud před vydáním rušícího rozsudku daňové orgány počítaly s jiným skutkovým stavem – neprokázáním faktického plnění. Žalobce též poukazuje na to, že napadené rozhodnutí se týká jen 4 z původních 25 zdaňovacích období, čemuž však žalovaný neuzpůsobil odůvodnění. Důsledkem pak je ve vztahu ke konkrétním nyní projednávaným zdaňovacím obdobím nepřezkoumatelné odůvodnění napadeného rozhodnutí nemající oporu v provedených důkazech.

20. Napadené rozhodnutí podle žalobce trpí i dalšími vadami, které ve svém souhrnu způsobují jeho věcnou nesprávnost a nepřezkoumatelnost.
21. Podle žalobce žalovaný nesprávně uzavřel, že výpovědi R. M. a R. Z. jsou vzájemně rozporné. To podle žalobce nelze dovozovat jen z toho, že R. M. v první výpovědi vypověděl, že jej oslovil M. S. R., kterého s ním seznámil R. Z. K tomu v bodě 135 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že se R. M. při svém výslechu k účasti R. Z. nijak nevyjadřoval. K tomu však žalobce dodává, že na to nebyl R. M. správce daně tázán.
22. Dále žalobce zpochybňuje závěr žalovaného, podle něhož nedává smysl posílat miliony Kč na účet v prvních deseti dnech nově vzniknuté společnosti AB FOOD s.r.o. Žalobce vysvětluje, že tyto platby byly za řádně dodané zboží, na čemž není nic podezřelého. Žalovaný dlužnici vytýká i to, že správci daně nedodala kontakt na M. S. R. To však dlužnice učinila v e-mailu ze dne 30. 7. 2014. Daňovému subjektu však nelze klást k tíži, že předaný telefonický a e-mailový kontakt již v té době nebylo možné úspěšně použít. Žalovaný poukazuje rovněž na slovenský znalecký posudek, který měl zmapovat společnost, jež se účastnila karuselového podvodu. Dlužnice však není podle tohoto posudku součástí podvodného řetězce, a proto je tento znalecký posudek pro toto daňové řízení irrelevantní a odkaz na něj v rozhodnutí žalovaného není srozumitelný (přezkoumatelný). Stejně tak je podle žalobce zcela nedostatečný odkaz žalovaného na rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení. Zjištění policejních orgánů, jež ani nevedla k podání obžaloby, nejsou sama o sobě důkazem. Těmi mohou být jen listiny založené v samotném vyšetřovacím spise, jež si mohl žalovaný vyžádat (což z menší části učinil), avšak žalovaný nemohl přihlížet jako k důkazům jen k závěrům policejního orgánu. Žalovaný též nesrozumitelně dovozuje, že jelikož M. S. R. neuzavřel s dlužnicí písemnou rámcovou smlouvu o spolupráci na začátku jejich spolupráce, ale až později, tak z tohoto důvodu osoba M. S. R. skutečně neexistovala. Pokud žalovaný poukazyval na tom, že R. M. jednal s M. S. R., aniž by měl oprávnění za společnost AB FOOD s.r.o. jednat, neboť nebyl jejím jednatelem, žalobce uvedl, že za společnosti mohou jednat (a také běžně jednají) i jiné osoby než výhradně statutární orgány (jednatele). M. S. R. v té době vystupoval jako výkonný ředitel společnosti AB FOOD s.r.o., který je oprávněn za společnost bez omezení jednat, k čemuž měl i plnou moc, kterou se prezentoval. To prokazuje např. písemné prohlášení M. S. R. ze dne 31. 10. 2014 včetně jeho úředního ověření podpisu.
23. Žalovaný rovněž podle žalobce nesprávně dovozuje, že R. M. lhal. Žalovaný uvedl, že poté, co byl obviněn z daňového podvodu, by každá osoba M. S. R. předvedla před policejní či daňové orgány a doložila jí, že ve skutečnosti existuje. Na místo toho, aby se s ním jen dne 31. 10. 2014 setkala na České poště v Harrachově. K tomu žalobce uvádí, že argumentace žalovaného je chybná. Usnesení policejního orgánu o zahájení trestního stíhání R. M. je totiž ze dne 26. 4. 2021, a dlužnici proto nelze vyčítat, že v té době nepředvídala své obvinění. Dále žalobce uvádí, že R. M. opakovaně sdělil a doložil, že se mu na základě jeho osobních

cest do Polska podařilo vyhledat osobu bývalého jednatele a ovládající osoby AB FOOD s.r.o. (M. S. R.), a přesvědčit jej, aby se následně dostavil na hranici České republiky a Polska v Harrachově, kde na ověřil své podpisy na R. M. předložených listinách. Nelze však R. M. ani k jeho tíži klást to, že již nedokázal tuto osobu proti její vůli předvést ke správci daně či dokonce k policejnímu orgánu. Takovými donucovacími prostředky soukromé osoby nedisponují, a pokud by je v rozporu se zákonem použily, byl by takový důkazní prostředek nepoužitelný. Stejně tak se M. S. R. již v té době nenechal fotografovat či natáčet na video. K takovému natáčení M. S. R. ani v roce 2014 R. M. neměl žádný důvod, protože v té době žádné pochybnosti o jeho existenci neměl.

24. Žalobce namítá též to, že je nesprávný závěr žalovaného o tom, že za společnost AB FOOD s.r.o. ve skutečnosti jednal R. M. To totiž žalovaný dovozuje jen z vizitky R. Z., kterou zanechal u společnosti CEDA service & consulting s.r.o. (jednatel M. K.), na jejíž zadní stranu někdo ručně dopsal telefon a e-mail na M. K. a R. M. R. M. však za společnost AB FOOD s.r.o. nikdy nejednal, ve společnosti CEDA service & consulting s.r.o. nikdy nebyl a s touto společností nikdy nebyl v jakémkoliv kontaktu. Vizitku nikdy neměl v ruce, nikomu ji nedával, M. K. nezná a ani nikomu nedal souhlas s tím, aby někdo komukoliv na něj dával kontakt. Jediným vysvětlením, proč se R. Z. takto choval, mohla být jeho snaha si ulehčit práci v oblasti, které moc nerozuměl. Stejně tak nelze dovozovat, že R. M. jednal za společnost AB FOOD s.r.o. při obchodech s maďarskou společností Plusfood Hungary jen z úředního záznamu policejního orgánu. Tento závěr žalobce popírá, přičemž žalovaný ani neuvádí, co by toto tvrzení mělo potvrzovat a jaké jsou k tomu důkazy. Žalobce dále upozorňuje, že odkaz žalovaného na policejní úřední záznam, v níž policejní orgán vychází z rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 67 ICM 181/2016-890, je nesprávný. Insolvenční soud v něm totiž neuzavřel, že R. Z. je bílý kuň R. M., ale bílým koněm M. S. R. Dlužnice ani nemohla vědět o daňovém podvodu z důvodu nakládky a vykládky stejného masa ve skladu, protože takové závěry nelze dovozovat z výslechu svědka J. F. R. M. totiž nevěděl, že by v Pečkách mělo být nakládáno a následně vykládáno totéž zmražené maso, protože se této manuální práce neúčastnil. To byla práce skladníků, kterými byly osoby převážně z Ukrajiny a se kterými podrobnosti jejich každodenní práce z povahy věci neprobíral. Mražené maso je navíc druhově určené (zaměnitelné zboží), a proto lze vůbec pochybovat, zda totožnost nákladu mohli poznat ukrajinští skladníci. Žalovaný k tomu závěru dospěl na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, protože měl podle žalobce vyslechnout tehdejší pracovníky skladu dlužnice.
25. O vědomosti dlužnice o daňovém podvodu nic nevyovídá ani to, že společnost AB FOOD s.r.o. neměla webové stránky, reálné sídlo ani nezakládala účetní závěrky ve Sbirce listin. Jedná se totiž v podnikatelském prostředí o okolnosti zcela běžné. Navíc společnost AB FOOD s.r.o. sice měla své formální sídlo na adrese poskytovatele tzv. virtuálních sídel, vedle toho však měla i svou reálnou kancelář v Praze. Podezřelou okolností není ani to, že pro dlužnici i společnost AB FOOD s.r.o. zajišťovala přepravu shodná společnost (společnost PSP Partners s.r.o.). Ta byla v průběhu daňového řízení daňovými orgány hodnocena jako důvěryhodný daňový subjekt. Nelze ani vycházet ze závěrů žalovaného, že A. H. neexistuje, jelikož žalovaný vycházel z vadných mezinárodních dožádání, jejichž výsledky jsou jako důkazy samy o sobě nepoužitelné.
26. Žalovaný ani odpovídajícím způsobem nezohlednil to, že R. M. (dřívější jednatel dlužnice a později i její daňovými orgány ustanovený zástupce) trpěl závažnou duševní nemocí. V nich dlužnice popisovala, že R. M. trpí bipolární afektivní poruchou, v důsledku čehož byl

již třikrát umístěn (hospitalizován) v Psychiatrické nemocnici v Praze Bohnicích. Pro tuto nemoc je přitom typické, že se vyznačuje manickými, hypomanickými a depresivními epizodami, při nichž nálada přeskakuje z „rozjásané až do oblak“ až na „k smrti sklíčenou“. Pro manickou epizodu jsou typické příznaky jako zvýšená aktivita (ta je ale často neúčelná, nelogická, nepřiměřená), nezodpovědné chování, zvýšené a neúměrné utrácení peněz, lehkovážnost, zbytečné riskování, přeceňování vlastních schopností, velikášství, poruchy myšlení, roztržitost, absence racionálního myšlení, megalomanské myšlenky, apod. Osoba, jež trpí touto nemocí, své nápady a myšlenky okamžitě realizuje, aniž by si uvědomila jejich dopad a následky v osobní, společenské i finanční sféře (např. časté nadměrné utrácení). Taková příznaková období R. M. postihovala i dříve, s projevy v soukromém i pracovním životě. Na tom nic nemění, že se s tím R. M. v rozhodném období neléčil, neboť tehdy k tomu ještě nebyl donucen nedobrovolným pobytem ve zdravotním ústavu. Pokud se tedy dlužnice prostřednictvím R. M. skutečně účastnila daňového podvodu, stalo se tak zcela neúmyslně a nevědomě.

Vyjádření k žalobě

27. K námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně žalovaný uvádí, že při zohlednění zahájení daňových kontrol, relevantních mezinárodních dožádání a oznámení rozhodnutí o stanovení daně připadá konec lhůty pro stanovení daně na den 14. 12. 2018 (ve vztahu k zdaňovací období prosinec 2013) a na den 28. 12. 2018 (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor 2014 až duben 2014). Jelikož původní napadené rozhodnutí bylo oznámeno dne 2. 7. 2018, do konce lhůty pro stanovení daně zbývalo méně než 12 měsíců, což platí i přes to, že v důsledku podání správní žaloby lhůta v době oznámení původního napadeného rozhodnutí již neběžela. Podání žaloby samo o sobě lhůtu neprodlužuje.
28. Namítá-li žalobce, že podvod má být zjišťován ve vztahu ke konkrétním transakcím, žalovaný připomíná, že žalobce přijal všechna plnění od společnosti AB FOOD s.r.o., která byla v daných podvodných řetězcích článkem, u nějž došlo k narušení neutrality daně a která podle veškerých poznatků evidentně nebyla účastníkem náhodným, ale naopak jednajícím zcela záměrně. Závěry napadeného rozhodnutí nespočívají v tom, že by nebyly splněny podmínky vzniku nároku (tedy že by se například jednalo o obchody fiktivní), ale jen na tom, že dlužnice zboží pořízené od společnosti, která figuruje v podvodném řetězci jako tzv. *missing trader*, „točila v kruhu“. To, že nějakou část zboží prodala běžným odběratelům, není nikterak rozhodná. Rozhodující je, že dlužnice uplatňovala odpočet daně z plnění, jejichž přijetím se stala účastníkem podvodu na DPH. Stejně tak jsou podle žalovaného irelevantní skutečnosti týkající se totožnosti a renomé dodavatelů, od nichž společnost AB FOOD s.r.o. zboží nakupovala. Solidnost subjektů, které společnosti AB FOOD s.r.o. zboží dodaly, ani solidnost subjektů, jimž dlužnice nakonec prodala nějakou část zboží pořízenou od společnosti AB FOOD s.r.o., nikterak nelegitimizuje skutečnost, že dlužnice pořídila zboží přes společnost AB FOOD s.r.o. za značně nestandardních okolností a že všechny tyto dodávky byly zasaženy chybějící daní identifikovanou u společnosti AB FOOD s.r.o.
29. Nezbytný znak podvodu (narušení neutrality daně) byl zjištěn u přímého dodavatele dlužnice, tj. společnosti AB FOOD s.r.o., přičemž zapojení této společnosti mělo nulovou přidanou hodnotu. Z napadeného rozhodnutí plyne, že se žalovaný existencí podvodu zabýval konkrétně k rozhodným zdaňovacím obdobím. O tom svědčí i to, že žalovaný ve zdaňovacím období leden 2014 doměřením daně pro absenci narušení neutrality nepotvrdil. Skutečnost, že byla původně šetřena i předchozí zdaňovací období, svědčí v daných okolnostech již pouze o tom, že se v obdobích řešených napadeným rozhodnutím jednalo o

zavedený a dlouhodobě fungující obchodní model mezi dlužnicí a dalšími články podvodem zasažených řetězců a věrohodnost jakéhokoliv tvrzení, že daňový subjekt o své účasti na podvodu nevěděl, tento prvek dlouhodobosti významně snižuje.

30. Podle žalovaného řada shromážděných poznatků a důkazů včetně svědeckých výpovědí, svědčí o tom, že se R. Z. nijak reálně ve společnosti AB FOOD s.r.o. neangažoval a že byl do této společnosti pouze formálně dosazen. Vysvětlení, že R. M. R. Z. jen nezmínil, protože na něj nebyl dotazován, považuje žalovaný za nepřesvědčivé. Vzhledem k tomu, že se jednalo o zjišťování okolností navázání obchodní spolupráce se společností AB FOOD s.r.o. a dlužnice, dá se logicky předpokládat, že by R. Z., pokud by v tomto skutečně nějak figuroval, R. M. zmínil i bez dotazu. Co se týče provádění plateb, žalovaný trvá na tom, že není běžným a obezřetným jednáním v obchodním styku, vybrat si za dodavatele potravinářského zboží ve značných objemech zcela novou společnost bez jakéhokoliv zázemí, sebe prezentace apod. a ihned jí začít zasílat značné částky za sjednané dodávky bez jakékoliv písemné smlouvy. Též je nepřesvědčivé, že dlužnice jednala s M. S. R., jenž měl být jen výkonný ředitel a nebyl statutární orgán společnosti AB FOOD s.r.o. Ta totiž byla krátce po svém založení, neměla žádnou historii, doporučení, zázemí, skutečné sídlo a ani zaměstnance. Přesto měla jejím jménem vystupovat osoba odlišná od osoby jednatele s tím, že se jedná o výkonného ředitele.
31. Žalovaný též jen v určitých souvislostech poukázal na to, že výsledky jeho prověřování odpovídají závěrům, ke kterým dospěly i policejní orgány. Žalovaný má naopak za to, že dostatečně zdůraznil, že bylo provedeno náležité dokazování v daňovém řízení a že jeho výsledky jsou totožné jako závěry policejních orgánů. Žalovaný též považuje za nepřesvědčivé vysvětlení R. M. o tom, jak jeho jméno bylo napsáno na vizitku společnosti AB FOOD s.r.o. Žalovaný si naopak nedovede tuto skutečnost vysvětlit jinak, než že osoba, která tyto údaje na vizitku společnosti AB FOOD s.r.o. připsala, měla za to, že R. M. ve společnosti AB FOOD s.r.o. fakticky figuruje. Jedná se tak o další nepřímý důkaz, který podporuje závěr, že R. M. za společnost AB FOOD s.r.o. fakticky jednal. O tom svědčí mj. i přátelský vztah mezi R. M. a M. K. Bipolární poruchu podle žalovaného v daňovém řízení s právnickou osobou nelze považovat za relevantní. Navíc není prokázáno, že by R. M. touto nemocí trpěl v rozhodném období. Na existenci této nemoci žalobce poukazuje více než dva roky od jejího diagnostikování, z čehož plyne, že je tato námitka účelová.

Splnění procesních podmínek

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou (viz bod 3 tohoto rozsudku), po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
33. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Neshledal existenci vady či nezákonnosti napadeného rozhodnutí, k níž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
34. O žalobě soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili.

Posouzení věci soudem

Zánik práva stanovit daň a mezinárodní dožádání

35. V první řadě je namístě posoudit žalobní bod namítající zánik práva stanovit daň podle § 148 daňového řádu, neboť pokud by byl důvodný, nebylo by třeba se zabývat důvodností ostatních žalobních bodů. Jedná se zároveň o skutečnost, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, Sb. NSS č. 1851/2009, ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017-39).
36. Podle § 148 odst. 1 věta první daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.
37. Podle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, a oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku
38. 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.
39. Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.
40. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu (ve znění od 1. 1. 2014 – viz bod 5 tohoto rozsudku) 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.
41. Lhůta pro stanovení daně začala plynout 25. dnem následujícího měsíce (jelikož jde o zdaňovací období kratší než 12 měsíců, podává se daňové přiznání podle § 136 odst. 4 daňového řádu do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období) pro daná měsíční zdaňovací období (prosinec 2013 a únor až duben 2014). Daňová kontrola za zdaňovací období leden až prosinec 2013 byla zahájena dne 12. 5. 2014, a proto se lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu prodloužila do **12. 5. 2017**. Daňová kontrola za zdaňovací období duben až prosinec 2012 a leden až duben 2014 byla zahájena dne 28. 4. 2015, a proto se lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu prodloužila do **28. 4. 2018**.
42. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu je třeba zohlednit mezinárodní dožádání. K tomu, zda tyto úkony i podle judikatury vedly ke stavení lhůty pro stanovení daně se soud vyjadřuje v bodech 49 až 53 tohoto rozsudku, avšak již na tomto místě je třeba podotknout, že sám žalovaný splnění materiálních kritérií tohoto ustanovení zkoumal a přihlížel jen k těm dožádáním vztahujícím se k rozhodným zdaňovacím obdobím (viz bod 160 napadeného rozhodnutí). Žalovaný zohlednil
 - i. období od 1. 6. 2015 do 7. 8. 2015 (dožádání ve věci společnosti Brule Enterprise SPOLKA Z ORGANICZONA) celkem 68 dní;
 - ii. období od 13. 10. 2015 do 12. 2. 2016 (dožádání ve věci společnosti CORAL spol. s r.o.) celkem 123 dní;
 - iii. období od 20. 4. 2016, do 27. 4. 2016 (první dožádání ve věci A. H.) celkem 8 dní;a

- iv. období od 18. 7. 2016 do 17. 8. 2016 (druhé dožádání ve věci A. H.) celkem 31 dní.

Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu se tak lhůta ke stanovení daně stavila po 230 dnů. Pokud je k datu 12. 5. 2017 (zdaňovací období prosinec 2013) připočteno 230 dnů, lhůta ke stanovení daně měla uplynout dne 28. 12. 2017. Jelikož však byly dodatečně platební výměry dlužníci oznámeny dne 13. 1. 2017, tj. méně než 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k jejímu prodloužení o jeden rok. Pro zdaňovací období prosinec 2013 tudíž lhůta ke stanovení daně měla na základě výše uvedeného skončit dne **28. 12. 2018**. Pro zdaňovací období únor až duben 2014 pak lhůta ke stanovení daně měla skončit dne **14. 12. 2018** (230 dnů se připočetlo k datu 28. 4. 2018).

43. Proti původnímu napadenému rozhodnutí podal žalobce dne 7. 6. 2018 (jak plyne z doručky k žalobě, nikoli 8. 6. 2018 jak dovozuje žalovaný) žalobu, rušící rozsudek byl vydán dne 5. 3. 2021 a nabyl právní moci (doručením oběma účastníkům) dne 26. 3. 2021. Od 7. 6. 2018 do 26. 3. 2021 (1 023 dnů) tudíž podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela lhůta ke stanovení daně. Oproti napadenému rozhodnutí je totiž soud toho názoru, že je třeba vycházet ze dne doručení žaloby k soudu až do dne doručení rozsudku. „*Soudní řízení je ukončeno vydáním rozsudku (usnesení), avšak účinky těchto rozhodnutí působí až jejich řádným doručením. Od okamžiku podání návrhu soudu až po doručení soudního rozhodnutí tedy lhůta pro stanovení daně neběží.*“ (viz Baxa, J. a kolektiv. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer. Dostupné v Systému ASPI k § 148 daňového řádu). Z toho plyne, že by lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období prosinec 2013 uplynula dne 16. 10. 2021 a pro zdaňovací období únor až duben 2014 uplynula dne 2. 10. 2021. Žalovaný však správně poukázal na to, že 2. 7. 2018 bylo žalobci řádně oznámeno původní napadené rozhodnutí (v podrobnostech viz bod 3 tohoto rozsudku), tzn. méně než 12 měsíců před uplynutím původní [aniž aby se přihlíželo k jejímu stavení podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu] lhůty pro stanovení daně (14. 12. 2018 a 28. 12. 2018), a proto se lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu o 1 rok prodloužila. Pro zdaňovací období prosinec 2013 tedy uplynula dne **16. 10. 2022** a pro zdaňovací období únor až duben 2014 uplynula dne **2. 10. 2022**, přičemž napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno dne 17. 8. 2022.
44. Žalobce v žalobě namítal, že v tomto případě nemohlo dojít v důsledku oznámení původního napadeného rozhodnutí k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, protože dne 2. 7. 2018 (den řádného oznámení původního napadeného rozhodnutí) lhůta pro stanovení daně v důsledku řízení před zdejším soudem neplynula (od 7. 6. 2018 do 26. 3. 2021). Proto není splněna ani další podmínka tohoto ustanovení, podle níž druhostupňové rozhodnutí musí být oznámeno méně než 12 měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
45. S tímto závěrem se soud neztotožňuje. Na stavení lhůty ke stanovení daně je třeba v této souvislosti nahlížet tak, že po určitou dobu tato lhůta nemůže uplynout, přičemž k přerušení či prodloužení lhůty pro stanovení daně může dojít i tehdy, je-li její běh zastaven. Praxe (viz Rozehnal, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. Wolters Kluwer. Dostupné v Systému ASPI k § 148 daňového řádu) např. akceptuje, že oznámením rozhodnutí o odvolání

je prodloužena lhůta ke stanovení daně, přestože je běh lhůty současně zastaven z důvodu podané kasační stížnosti. Obdobně tak mezinárodní dožádání (taktéž úkon podle § 148 odst. 4 daňového řádu), které současně fakticky zahájí i daňovou kontrolu (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 206/2017-39), bude mít z hlediska běhu lhůty ke stanovení daně účinky předvídané jak § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, tak § 148 odst. 3 téhož zákona (viz rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS, bod 22).

46. Ostatně, v nyní projednávané věci není racionálního důvodu, na základě něhož oznámení původního napadeného rozhodnutí nepřiznat účinky podle § 148 odst. 2 daňového řádu jen proto, že první žaloba byla podána dříve, než bylo žalobci původní napadené rozhodnutí řádně doručeno. Smyslem prodloužení je poskytnout správci daně dostatek času pro vedení a ukončení probíhajícího nalézacího řízení, což platí i tehdy, dojde-li v následném (soudním) řízení ke zrušení rozhodnutí, které vedlo k prodloužení lhůty. Jak deklaruje důvodová zpráva k návrhu daňového řádu (Parlament ČR, Poslanecká sněmovna, 5. volební období 2006-2010, sněmovní tisk č. 685/0), cílem § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu je odstranit právní nejistotu ohledně běhu lhůty pro stanovení daně a zároveň „vytvořit dostatečný časový prostor na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně“. V souladu s tímto cílem zákonodárce přistoupil v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně i v případě oznámení rozhodnutí o opravném prostředku, kterým se zpravidla řízení před daňovými orgány končí. Důvodem této úpravy bylo umožnit daňovým orgánům, aby v případě zrušení odvolacího rozhodnutí ze strany soudu či přezkumného orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení měly přiměřené množství času na opravu vytýkaných vad a správné stanovení daně (viz rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS). Obdobně i Ústavní soud aproboval závěr soudů, že toto ustanovení „*má za cíl prodloužit lhůtu pro případy, kdy správní soud zruší rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, a to tak, aby daňové orgány měly poté časový prostor odstranit soudem vytýkané vady a správně zjistit a stanovit daň*“ (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. III. ÚS 119/17).
47. Odkazuje-li žalobce na bod 23 rozsudku NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 279/2018-80, podle něhož lhůta pro stanovení daně se podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu staví bez ohledu na výsledek řízení před soudem ve správním soudnictví, nic to na výše uvedených závěrech nemění. Soud (ani žalovaný) nezpochybují, že v důsledku okolností předvídaných § 148 odst. 4 daňového řádu dochází ke stavení lhůty pro stanovení daně (tato lhůta neběží), to však neznamená, že nelze přihlížet k okolnostem podle § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu. Tím by se zcela popřel výše uvedený účel těchto úkonů. Tato námitka není důvodná.
48. V žalobě žalobce dále v souvislosti uplynutím lhůty pro stanovení daně zcela (avšak konkrétně) odkázal na vyjádření v daňovém řízení ze dne 3. 1. 2022 a 13. 1. 2022. Ve vyjádření ze dne 3. 1. 2022 žalobce uvedl, že mezinárodní dožádání uvedená v bodě 42 tohoto rozsudku nestavila lhůtu pro stanovení daně, protože nebyla způsobilá potvrdit či vyvrátit skutečnost, že společnost AB FOOD s.r.o. neodvedla daň. Ve vyjádření ze dne 13. 1. 2022 dlužnice uvedla, že mezinárodní dožádání nebyla ve věci relevantní. Dožádání na společnost Brule Enterprise SPOLKA Z ORGANICZONA mělo být podle dlužnice pro posuzovanou věc bezvýznamné a dožádání na společnost CORAL spol. s r.o. mělo být podle dlužnice nepřiměřeně dlouhé. Dlužnice též poukázala na to, že A. H. se stal jednatelem dlužnice až 15. 12. 2015, tj. teprve po nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích.

49. Mezinárodní dožádání (spolupráci) je nutno stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně posuzovat materiálně. Proto i mezinárodnímu dožádání v nalézacím řízení, které je uskutečněno neúčelně (přínos pro řízení je zanedbatelný) či které je dokonce číneho jen za účelem získání času, nelze účinky stavení lhůty přiznat (viz Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 633). NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, shrnul podmínky, které je třeba při posuzování účelnosti mezinárodního dožádání vzít v potaz. Jsou jimi a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Obsah odpovědi na mezinárodní dožádání totiž nemůže tuzemský správce daně v okamžiku odeslání mezinárodního dožádání znát, a proto je vhodné mluvit spíše o důvodném předpokladu, že konkrétní důkazní prostředky lze v zahraničí získat a že budou svědčit o tvrzeních daňového subjektu. Mezinárodní dožádání má účinek stavení běhu lhůty pro stanovení daně, je-li dána věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly. Z hlediska věcného je nutné posoudit obsah žádosti a jeho souvislost s obchodními transakcemi deklarovanými daňovým subjektem. Z hlediska časového může žádost o mezinárodní dožádání způsobit stavení lhůty pro stanovení daně jen ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, jichž se žádost materiálně týká, nikoliv ve vztahu ke všem obdobím, pro něž byla daňová kontrola zahájena. Je tomu tak proto, že úkon mající za následek stavení lhůty pro stanovení daně, musí být vykládán restriktivně. Není-li věcná nebo časová souvislost mezinárodního dožádání s předmětem daňové kontroly a kontrolovanými zdaňovacími obdobími dána, nemůže mít za následek stavení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve vztahu k těmto daním či zdaňovacím obdobím (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, a ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).
50. První žádost o mezinárodní spolupráci se týkala společnosti Brule Enterprise SPOLKA Z ORGANICZONA (odběratele dlužnice). Podle části B12 se vztahovala k měsícům září 2013 až květen 2014, přičemž český správce daně se tázal, zda zboží (k žádosti jsou přiloženy faktury), jež této společnosti měla dodat dlužnice, bylo dále prodáváno či zda se jednalo o koncového uživatele. Český správce daně dodal, že v případě podezření z řetězových obchodů, žádá polského správce daně o sdělení (prověření) dalších členů řetězce. V odpovědi (C40) polský správce daně uvedl, že u společnosti Brule Enterprise SPOLKA Z ORGANICZONA provedl daňovou kontrolu za zdaňovací období září 2013 až květen 2014, při níž neodhalil nesrovnalosti, ale zaslal v příloze další dokumenty (např. CMR listy, faktury). Dodal však, že existují pochybnosti o spolehlivosti společnosti Brule Enterprise SPOLKA Z ORGANICZONA (nemá žádný sklad). Komunikace je s ní komplikovaná. Polský správce daně v odpovědi identifikoval i dalšího člena řetězce.
51. Druhá žádost o mezinárodní spolupráci se týkala společnosti CORAL spol. s r.o. (dodavatele AB FOOD s.r.o. – dodavatel dlužnice). Český správce daně v ní uvedl, že při daňové kontrole vznikly pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH na základě faktur přijatých od AB FOOD s.r.o., přičemž podle dosavadních šetření mělo být mražené maso dlužnici prodáno společností AB FOOD s.r.o. Dlužnice jej měla prodat na Slovensko a ze Slovenska mělo být opět prodáno společnosti AB FOOD s.r.o. Společnost CORAL spol. s r.o. přitom vykázala dodání zboží AB FOOD s.r.o. v obdobích od prvního kvartálu 2012

do druhého kvartálu 2014. Český správce daně tak měl podezření na karuselový podvod a požádal provést místní šetření, zaslat získané listiny a vyslechnout svědky (osoby jednajících za společnost CORAL spol. s r.o.), k čemuž zaslal konkrétní dotazy. Slovenský správce daně k této žádosti sdělil, že společnost CORAL spol. s r.o. je podezřelá z karuselových podvodů s mraženým masem, přičemž probíhá řada daňových kontrol (mj. i za nyní projednávaná zdaňovací období). Společnost CORAL spol. s r.o. vystavila v období leden 2012 až duben 2014 velké množství faktur na společnost AB FOOD s.r.o. (faktury slovenský správce daně zaslal v příloze). Slovenský správce daně vyslechl P. H. (jednatele společnosti CORAL spol. s r.o.), při němž se mj. vyjadřoval k navázání obchodní spolupráce se společností AB FOOD s.r.o. a jejímu následnému průběhu.

52. Třetí žádost byla adresována belgickému správci daně a týkala se osoby A. H., jenž se během šetření daňových orgánů měla stát jednatelem dlužnice místo R. M. Český správce daně se dotázal, zda je A. H. evidován v belgickém registru obyvatel, kde se zdržuje a zda má doklad totožnosti pod určitým identifikačním číslem. Současně český správce daně k jeho případnému výsledku připravil konkrétní dotazy. Belgický správce daně k tomu sdělil, že A. H. není evidován v belgickém registru obyvatel. Dotazovaná adresa existuje, ale A. H. se na ní nezdržuje. Zdržují se na ní však jiné osoby. Ve čtvrté žádosti český správce daně zaslal belgickému správci daně výpis z rejstříku trestů uložený ve Sbírce listin a požádal o ověření jeho autenticity. K tomu belgický správce daně sdělil, že výpis z rejstříku trestů je padělek, který nikdy nebyl vydán úřadem v Antverpách. Potvrdil, že A. H. není v registru obyvatel Belgického království, a proto se na dotazované adrese nezdržuje.
53. Soud má tak za to, že tyto žádosti o mezinárodní spolupráci byly účelné. Je zřejmé, že český správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností a zároveň se nejednalo o informace či důkazy zjevně nadbytečné. Navíc správce daně inicioval mezinárodní dožádání včas, nikoli ke konci prekluzivní lhůty, takže tak zjevně nečinil za účelem jejího prodloužení (viz rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101). Nic tedy nenasvědčuje účelovému postupu správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40). Správce daně není povinen získané informace výslovně zahrnout do svého rozhodnutí (viz rozsudek NSS č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 32), není tedy na překážku, že některé z nich nejsou obsahem napadeného rozhodnutí.
54. Soud rovněž souhlasí s žalovaným (bod 167 napadeného rozhodnutí), že nosným důvodem napadeného rozhodnutí je podvod na DPH, z čehož plyne, že neodvedení daně společností AB FOOD s.r.o. (narušení neutrality daně) je jen jedna z mnoha okolností, jež musí daňové orgány v případě daňového podvodu ověřovat a zjišťovat. Další podstatnou skutečností je vědomost dlužnice o tom, že byla zapojena do daňového podvodu. Žalobcova námitka, že daná mezinárodní dožádání tak nemohla potvrdit, či vyvrátit relevantní skutečnost (odvedení daně společností AB FOOD s.r.o.), není důvodná. Soud též nesouhlasí s žalobcem, že by první dožádání nebylo relevantní, protože se týkalo odběratele dlužnice. Nelze ani souhlasit s tím, že by dožádání v délce 123 dnů bylo nepřiměřeně dlouhé, přičemž se navíc jedná o skutečnost, kterou nelze klást k tíži žalovanému, který nemá přímý vliv na činnost zahraničních správců daně. Tomu odpovídá i úprava běhu lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek NSS č. j. 6 Afs 59/2023-52, bod 26). Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, k tomu ostatně uvádí, že „[ú]prava je navrhována z důvodu, že správce daně nemůže ovlivnit délku doby nutné k získání požadované informace ze zahraničí.“ Zahraniční správce daně při plnění dožadovaných úkonů postupuje podle

tamních, nikoli českých procesních právních předpisů (a také podle vlastních národních zvyklostí a specifik). Bez pochyby i skutečnost, že jednatelem dlužnice byl jmenován cizí státní příslušník, není z hlediska posuzování toho, zda byl spáchán daňový podvod irelevantní. Nehledě na to, že správce daně musel zjistit, kdo je jednatelem dlužnice, tj. osobou oprávněnou za ni jednat. Jelikož se zapsaného jednatele správci daně nepodařilo kontaktovat, byl dlužnici ustanoven zástupce – R. M.

55. Žalobní body namítající materiální vady mezinárodních dožádání tedy nejsou důvodné. Žalobce pak v žalobě neuvedl žádnou další konkrétní argumentaci, proč by mezinárodní spolupráce neměla být účelná; soud proto nepovažuje za nutné se tímto dále podrobněji zabývat.

56. Lhůta pro stanovení daně tudíž neuplynula.

Vadná mezinárodní dožádání do Belgického království

57. Žalobce dále namítal, že mezinárodní dožádání jsou vadná, jelikož podle rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2022, č. j. 10 Afs 127/2021-70, č. 4331/2022 Sb. NSS, v případě spolupráce podle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení“), musí platit, že zahraniční daňové orgány nemohou pouze sdělit *výsledek vlastního šetření*, aniž by zároveň uvedly své postupy, zdroje informací nebo poskytly ke svým závěrům podklady. Pokud zůstane informace z mezinárodního dožádání jen v rovině sdělení výsledku šetření, bude důkazní hodnota poskytnutých informací v českém daňovém řízení omezená a využitelná pouze ve spojení s jinými důkazy.

58. K tomu soud v obecnosti uvádí, že s těmito závěry zdejší soud pochopitelně souhlasí a sám je na výsledky šetření mezinárodního dožádání aplikuje (viz např. rozsudek ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, bod 164). Je však otázkou, zda jsou tyto závěry bez dalšího přenositelné i na nyní projednávaný případ.

59. Nařízení upravuje pro oblast DPH postupy týkající se spolupráce a výměny informací daňových orgánů z různých členských států Evropské unie. Správce daně využil žádost o mezinárodní spolupráci podle čl. 7 nařízení, podle něhož na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán *informace* podle článku 1 včetně veškerých informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů (odst. 1). Pro účely předání informací podle odstavce 1 zajistí dožádaný orgán provedení jakýchkoli *správních šetření* nezbytných pro získání těchto informací (odst. 2).

60. Podle čl. 9 odst. 1 nařízení na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán *veškeré relevantní informace*, které získá nebo má k dispozici, jakož i *výsledky správních šetření* ve formě zpráv, výkazů a jakýchkoli jiných dokumentů nebo ověřených opisů či výpisů z nich.

61. Nařízení tedy rozlišuje mezi sdělením **informací**, které mají být ze zásady poskytnuty bezprostředně, resp. po jejich získání, a **výsledků správních šetření**, u něhož se předpokládá komplexnější sběr zpráv, výkazů a dalších dokumentů a následně jejich vyhodnocování. Pakliže tedy dožádaný správce daně na základě jím shromážděných dokumentů učiní vlastní skutkový závěr (podle nařízení – *výsledek správního šetření*) je nezbytné, aby podklady, z nichž vycházel, ke své odpovědi přiložil, aby jejich správnost mohl ověřit tuzemský správce daně a ostatně i daňový subjekt. Pokud tak neučiní je v souladu s citovaným rozsudkem NSS jejich využitelnost v české daňovém řízení omezená.

62. Oproti tomu je však třeba odlišovat pouhé poskytnutí informací, u nichž se žádné hodnocení (interpretace) nepředpokládá, jelikož jen reflektují již dříve zjištěný stav (např. evidenci v

registrech). Na ně se výše citované závěry NSS neaplikují, protože v těchto případech z podstaty věci dožádaný správce daně jen „zkopíruje“ obsah vlastních či získaných informací, aniž by je jakkoliv dále hodnotil (interpretoval). Právě tak tomu přitom je v nyní posuzované věci. Belgický správce daně totiž ve svých odpovědích sdělil, že A. H. není evidován v registru obyvatel Belgického království, nezdržuje se proto na tázané adrese, belgický správce daně s ním není v kontaktu a že výpis z rejstříku trestů zaslaný českým správcem daně (založený ve Sbírce listin) je padělaný. Podle soudu ani není vadou, pokud belgický správce daně výslovně neuvedl, kdo mu sdělil („*local authority*“), že zaslaný výpis z rejstříku trestů je padělaný, protože i v tomto případě belgický správce daně zjevně předložené informace nijak nehodnotil (neinterpretoval), ale jen tyto informace do své odpovědi „okopíroval“ a zaslal českému správci daně. Namísto je tudíž postupovat podle principu důvěry v činnost orgánů jiných členských států Evropské unie a z těchto mezinárodních dožádání vycházet jako ze správných a řádných.

63. Nadto platí, že dotazem na belgického správce daně český správce daně ověřoval to, kdo se v průběhu daňových kontrol stal jednatelem (a společníkem) dlužnice. Na dlužnicí sdělených údajích byl totiž A. H. nekontaktní. Ačkoli se tedy nejedná o marginální informaci, neboť to, že se jednatelem šetřeného subjektu stane nekontaktní cizí státní příslušník, svědčí o existenci podvodu na DPH, nejedná se však o jediný a rozhodující důkaz; je to jen jedna z dílčích okolností, které na sebe vzájemně navazují (podrobněji níže). I proto i případná vada těchto mezinárodních dožádání sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.
64. Soudu neušlo, že žalobce v žalobě na dvě dožádání do Belgického království poukazoval jen příkladmo a měl za to, že se jím citovaná judikatura NSS uplatní na všechna mezinárodní dožádání. I v této souvislosti (srov. bod 53 tohoto rozsudku) však žalobce na žádné konkrétní okolnosti nepoukazoval. Nezbyvá tedy než dodat, že není na soudu, aby dále za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které jeho argumentaci doplňují či podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci žalobcova advokáta (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

Podvod na DPH – obecná východiska

65. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Formální podmínky pro uplatnění nároku stanoví § 73 zákona o DPH.
66. Z těchto ustanovení vyplývá, že podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu tedy je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně účetnictvím, popřípadě dalšími doklady, důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (viz rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232).
67. Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz

rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Vnitrostátní orgány a soudy však mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li objektivními okolnostmi prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek SDEU ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, rozsudek ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, ve spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Péter Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016, *Giuseppe Astone*, C-332/15). Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je totiž cílem, který je unijním právem uznán a podporován (viz rozsudek SDEU ze dne 29. 4. 2004, *Gemeente Leusden a Holin Groep*, ve spojených věcech C-487/01 a C-7/02).

68. Pojmem podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Typicky se bude jednat o situaci, kdy sporný obchod je součástí rozsáhlejší řady obchodů uskutečněných s úmyslem vyhnout se placení DPH do státní pokladny. Kupříkladu v rozsudku *Optigen* byly skutkové okolnosti popsány tak, že daná plnění byla uskutečněna v řetězci dodávek, jehož součástí byl chybějící subjekt, tedy subjekt, který „zmizel“, aniž by zaplatil DPH daňovým orgánům, nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo (viz rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C 354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 12). Lze si představit nejrůznější varianty řetězových obchodů, které mohou být zasaženy podvody na DPH. Různost skutkových okolností proto brání vymezení konkrétní a vyčerpávající definice. Jak výstižně poznamenal generální advokát Colomer ve věci *Axel Kittel a Recolta Recycling*: „Ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitivost těch, kteří je připravují. [...] ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH“ (viz stanovisko generálního advokáta ze dne 14. 3. 2006, bod 35).
69. Z judikatury SDEU tedy vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán. Samotná existence podvodného jednání k odepření odpočtu ovšem nestačí. Musí být splněno též to, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH. Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být pro účely směrnice považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz např. rozsudky SDEU ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, C-285/11, bod 39, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 56, nebo *Mahagében a Dávid*, bod 46). Na druhou stranu, nárok na tento odpočet není dotčen, pokud o tom, že v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, daňový subjekt nevěděl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat nejprve existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně dále nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět.

Jestliže daňové orgány dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl či vědět měl, nelze podvodně nárokovaný odpočet daně přiznat.

70. Citovanou judikaturu SDEU přebírá i NSS. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na DPH nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe NSS z judikatury SDEU převzala i podmínku odeprění odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl či vědět měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek je odpočet možno „*osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C 439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C 142/11, Mahagében a Péter Dávid)*.“ Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63).
71. Z uvedené judikatury pak plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH je třeba postupovat podle následujícího algoritmu: Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (**1. krok**). Neodvedení daně je základním předpokladem pro to, aby daňový subjekt mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). V tomto kroku je nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouhá existence chybějící daně ještě nezakládá podvod, viz rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (**2. krok: tzv. objektivní okolnosti**), a případně přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (**3. krok: dobrá víra – přijatá opatření**). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou daňové orgány (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Na druhou stranu to, jaká opatření přijal a proč byl daňový subjekt v dobré víře, tedy že svým jednáním nepřispíval k podvodu na DPH, musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (viz rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
72. Již na tomto místě soud zdůrazňuje, že některé z rozhodujících skutečností přitom mohou být relevantní ve všech třech těchto krocích (např. absence písemné smlouvy u hodnotných plnění).

Uskutečnění plnění nebraje roli

73. V článku IV žaloby žalobce namítá, že všechna plnění byla řádně uskutečněna a poukazuje na jednotlivé odběratele dlužnice, z čehož dovozuje, že je vyloučeno, aby právě oni byli zapojeni do podvodného řetězce. Totožné závěry žalobce dovozuje z toho, že dodavatelé jeho dodavatele AB FOOD s.r.o. byly taktéž seriózní a jejich zapojení do podvodného řetězce je vyloučeno.
74. Soud v první řadě připomíná, že na rozdíl od původního napadeného rozhodnutí žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že se dlužnice vědomě účastnila daňového podvodu. Jak pak i žalovaný uvedl v bodě 51 napadeného rozhodnutí, uskutečnění plnění nebylo ze strany daňových orgánů zpochybňováno. Žalovaný měl tak za prokázanou jak formální podmínku podle § 73 odst. 1 zákona o DPH (že k tvrzenému nároku na odpočet daně dlužnice disponovala řádnými daňovými doklady vystavenými plátcem), tak materiální podmínku podle § 72 odst. 1 zákona o DPH (že dlužnice deklarovaná plnění skutečně pořídila od dodavatele uvedeného na dokladech a následně i použila v souvislosti se svojí ekonomickou činností). Samotná skutečnost, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, pak v žádném případě nevylučuje, že tato plnění mohla být zasažena daňovým podvodem.
75. Pokouší-li se snad žalobce poukázat na chybějící identifikaci dostatečné příčinné souvislosti mezi vylákáním daňového zvýhodnění a podvodným jednáním, je třeba uvést, že dlužnice přijala všechna plnění od společnosti AB FOOD s.r.o. – *missing trader* (viz daňové doklady uvedené na str. 7 a 8 zprávy o daňové kontrole), která byla v daných podvodných řetězcích článkem, u něž došlo k narušení neutrality daně.
76. Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Jestliže dlužnice o podvodném jednání v řetězci věděla či vědět měla, musí jí být odepřen nárok na odpočet DPH, neboť je-li nárok na odpočet daně uplatněn v rozporu se smyslem a účelem směrnice, pak vůbec nevzniká (viz rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2014, *FIRIN OOD*, ve věci C-107/13, bod 41). Tyto osoby povinné k dani totiž podle SDEU musí být pro účely uplatnění směrnice považovány za účastníky tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda ze zmíněného podvodu mají, či nemají užitek (viz rozsudek *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 56). Smyslem odepření nároku na odpočet daně u konkrétního daňového subjektu tak na základě uvedeného není a ani nemůže být získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku toho, že na jiném stupni obchodního řetězce daň nebyla odvedena. Smyslem odepření nároku na odpočet daně je ochrana systému DPH, neboť riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH a jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí (a který by byly znevýhodňovány oproti spolupachatelům podvodu na DPH).
77. Z toho důvodu je také možný nárok na odpočet daně v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu věděl, neboť podle obecné zásady práva Evropské unie nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci ani nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. V tomto duchu NSS v rozsudku ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52 (body 24

a 25) uvedl: „V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, Finanzamt M, SDEU 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 odeprén v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí).** Vnitrostátní orgány mají povinnost odeprít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, pokud by odepréní nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat’ (bod 40).

V návaznosti na citované závěry Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, vyslovil, že **nelze připustit (byť jen) částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, a stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu.** V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem EU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Dodatečné přijímání opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku výše vymezené cíle nenaplňuje (...). Je jistě žádoucí, aby daňové subjekty se správcem daně spolupracovaly a přispěly k omezení důsledků podvodu na DPH, nicméně důležitější je, aby se především snažily k daňovým únikům nepřispívat. V opačném případě nemohou požívat výhod tohoto systému (zejména odpočtů daně)’ [bod 26].“

78. NSS dále v bodě 26 rozsudku č. j. 1 Afs 164/2021-52 navázal, že správní orgány mají povinnost vždy odeprít celý nárok na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodným jednáním bez ohledu na to, jak vysoká byla skutečná daňová ztráta v řetězci.
79. Tento žalobní bod proto není důvodný.

Existence podvodu

80. V témže článku žaloby (čl. IV) žalobce namítá, že daňový podvod je v napadeném rozhodnutí popsán příliš neurčitě, z čehož plyne, že nelze ani ověřit, zda se podvod měl týkat nyní projednávaných zdaňovacích období.
81. Z judikatury NSS plyne, že není třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spleťitého obchodního řetězce a vyčíslena přesná výše chybějící daně, protože v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, bod 28).

82. Žalovaný v bodech 57 až 63 napadeného rozhodnutí minimálně část karuselového podvodu, jehož se dlužnice účastnila, popsal. Společnost AB FOOD s.r.o. dodávala mražené maso dlužnici, což plyne z daňových dokladů uvedených na str. 7 a 8 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný měl za prokázané, že nějaké mražené maso skutečně existovalo, přičemž bylo skladováno ve skladu v Pečkách, který provozovala personálně propojená společnost DIANA-MRÁZEK - EKO spol. s r.o., ve skladu Petera Štěpánka v Pravenci i dalších skladech. Přpravu masa zajišťovala společnost PSP Partners s.r.o. prostřednictvím smluvních dopravců.
83. Existence karuselového podvodu přímo vyplývá z výsledku svědka J. F., jenž zajišťoval převoz mraženého masa. Podle něho totiž bylo maso nakládáno v Pečkách a vozil jej P. Š. na Slovensko. Byl si vědom toho, že převáží prakticky totožné mražené maso mezi sklady tam a zpátky, jelikož v Pravenci nebyl vykládán celý náklad, ale jen vyměnil pár palet, dostal „papíry“ a vezl zboží zase zpět. Cítil, že to nejsou čisté obchody, což usuzoval z těch „překládek – nepřekládek“.
84. Pokud jde o další členy podvodného řetězce, daňové orgány identifikovaly odběratele dlužnice [Ing. L. K., společnost AIRBORNE s.r.o. (nekontaktní společnost), SWANHILL s.r.o. (nekontaktní společnost), Ro.Li. s.r.o. (nekontaktní společnost), Ribeco Business s.r.o., Brule Enterprise SPOLKA Z ORGANICZONA (nekontaktní společnost) a ROYAL GREENLAND SEAFOOD GMBH] i jediného dodavatele dlužnice společnost AB FOOD s.r.o., jež vykazovala vysoké hodnoty přijatých plnění od slovenské společnosti CORAL spol. s r.o. (ta měla být podezřelá z karuselových podvodů na Slovensku). Jeden z řetězců byl zmapován tak, že dlužnice prodala zboží AIRBORNE s.r.o., jež deklarovala prodej masa společnosti Peter Štěpánek s.r.o. a společnost Peter Štěpánek s.r.o. deklarovala prodej zboží společnosti CORAL spol. s r.o. Ta jej poté zpět deklarovala společnosti AB FOOD s.r.o. a následně opět dlužnici.
85. Tyto skutečnosti ostatně žalobce v žalobě nezpochybňoval.
86. Podobně jako v jiných částech napadeného rozhodnutí, i v souvislosti s popisem karuselového podvodu žalovaný odkázal (v tomto případě zcela – bod 62 napadeného rozhodnutí) na úřední záznam Národní centrály proti organizovanému zločinu ze dne 10. 3. 2021, č. j. NCOZ-3709-425/TČ-2019-417802-F (podrobněji se k této problematice soud vyjadřuje v bodech 115 a 116 rozsudku). V něm policejní orgán z účetních dokladů vyhodnotil, že v jiném řetězci nakupovala AB FOOD s.r.o. mražené maso u společnosti Plusfood Hungary Kft a následně prodávala dlužnici za nezvykle nízkou cenu, čehož si měl být R. M. vědom. Tataž společnost prodávala mražené maso v jiném řetězci společnosti Pauline s.r.o. I policejní orgán dospěl k závěru, že dlužnice prodávala mražené maso dále slovenské společnosti AIRBORNE s.r.o., přičemž tato společnost zboží prodala společnosti Peter Štěpánek s.r.o. a následně společnosti CORAL spol. s r.o. Ta zboží následně měla prodat společnosti AB FOOD s.r.o. (mražené maso bylo dodáno do skladů DIANA-MRÁZEK - EKO spol. s r.o. v Pečkách). Jelikož z výše uvedeného plyne, že požadavek na precizní a úplné popsání podvodného řetězce je pro jejich komplikovanost nedosažitelný (a svým způsobem i zbytečný), lze „pro doplnění“ představy o vztazích mezi rozličnými členy podvodného řetězce z tohoto úředního záznamu podpůrně vycházet, byť pochopitelně nelze odhlížet od toho, že správně měly daňové orgány vycházet z originárních podkladů, které policejní orgán hodnotil, nikoli ze závěrů jejich hodnocení. Z téhož důvodu je rovněž nerozhodné, že tento popis podvodného řetězce se vztahuje ke zdaňovacím obdobím, která předcházela prosinci 2013 a únoru, 2014, březnu 2014 a dubnu 2014.

87. V souvislosti s nestandardními okolnostmi (viz níže) žalovaný poukazoval na znalecký posudek č. 3/2017 zpracovaný znalcem Ing. P. Š. (založený v daňovém spise). Soud má pak za to, že lze tyto závěry aplikovat i na prokázání existence podvodného řetězce a jeho popis. Jsou v něm totiž identifikovány podvodné řetězce totožných společností již popsanych českými daňovými orgány včetně jejich funkce – např. Peter Štěpánek s.r.o., CORAL spol. s r.o., AIRBONE s.r.o. a AB FOOD s.r.o. (str. 387 až 398). Pokud pak žalovaný do daňového spisu znalecký posudek založil a učinil z něj vlastní skutková zjištění, je takový postup přípustný. Pokud s nimi totiž žalobce nesouhlasil, mohl je v daňovém řízení či v žalobě rozporovat a předkládat argumenty k jejich vyvrácení. Ostatně, o skutkových závěrech, které žalovaný ze znaleckého posudku dovozoval, byl žalobce v souladu s daňovým řádem seznámen v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 19. 11. 2021, č. j. 42895/21/5300-22443-712892 (body 68 až 71). Význam znaleckého posudku pro nyní projednávanou věc nezmenšuje to, že v něm není výslovně uvedena dlužnice. To totiž má své opodstatnění, jelikož znalecký posudek byl vypracován pro trestní řízení slovenských orgánů činných v trestním řízení. Důležité však je, že popisuje ostatní členy podvodného řetězce a společně s ostatními skutkovými závěry žalovaného prezentovanými v napadeném rozhodnutí umožňuje (nad rámec nutného) si učinit lepší představu o tom, mezi kým a jak obchodování v podvodném řetězci probíhalo. Žalobcovy výhrady v tomto směru nejsou důvodné.
88. Soud má tudíž za to, že existence podvodného řetězce byla s přihlédnutím ke složitosti vztahů mezi jeho jednotlivými členy dostatečně (podle judikatury NSS) identifikována a v napadeném rozhodnutí popsána.
89. Žalobce v žalobě odkazuje na rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50, podle něhož: *„Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem prokázat, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a **konkrétní transakce** je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018 - 80, Bohemia Trade CZ, bod 24, včetně citací další judikatury).“* (pozn. soudu – zvýrazněno podle žalobcovy žaloby). Z něho žalobce dovozuje, že daňové orgány jsou povinny prokázat konkrétní transakce v konkrétních zdaňovacích obdobích.
90. Taková interpretace je však v rozporu s výše citovanou judikaturou NSS. V praxi totiž existují metody podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je vymýšlejí. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (stanovisko generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem *Alex Kittel a Recolta Recycling*). Ostatně, i v bodě 24 rozhodnutí NSS č. j. 7 Afs 321/2018-80, na něž NSS v žalobcem citovaném rozsudku odkazoval, je uvedeno, že *„[p]rvní okruh věcných kasačních námitek se vztahuje k otázce, zda daňové orgány a krajský soud správně posoudily otázku existence podvodu na DPH. Podvodem na DPH je situace, kdy jeden z účastníků transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, 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 (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).*

Daňové orgány či správní soudy nejsou povinny prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). V rozsudku č. j. 5 As 60/2017 - 60 NSS konstatoval, že je vždy „třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“ (pozn. soudu – zvýrazněno soudem). To však, jak je výše uvedeno, daňové orgány učinily, protože identifikovaly karuselový podvod, což popsal např. svědek Jan Faltys.

91. Judikatura NSS týkající se posouzení existence podvodu na DPH pak vychází z prokazování kombinace chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-58, nebo ze dne č. j. 1 Afs 16/2017-43). Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).
92. Soud tak v rámci prvního kroku algoritmu dále zkoumal: *zaprvé* narušení neutrality daně, a *zadruhé* nestandardní (podezřelé) okolnosti:

Narušení neutrality daně

93. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že dodavatel dlužnice – společnost AB FOOD s.r.o. měla (k datu 29. 9. 2021) nedoplatek na daních ve výši 134 932 634 Kč. Tato společnost od počátku registrace k DPH do roku 2012 vykazovala přijatá plnění (tuzemská i z jiného členského státu) ve výši 2 084 583 682 Kč a uskutečněná plnění ve výši 1 069 829 161 Kč (podíl uskutečněných a přijatých plnění je 0,5132). Ke dni napadeného rozhodnutí již byla vymazána z obchodního rejstříku (proběhla její likvidace), sídlo měla pouze virtuální a byla nekontaktní. Z bankovního účtu této společnosti vyplynulo, že zaslala zahraničním subjektům přibližně 770 000 000 Kč, naopak příchozí platby činily zhruba 730 000 000 Kč. Z účtu nebyly prováděny platby, které by bylo možno považovat za úhrady tuzemským subjektům za od nich deklarovaná přijatá plnění v řádu stovek milionů Kč.
94. K jednotlivým zdaňovacím obdobím následně žalovaný dospěl k následujícím skutkovým zjištěním:
95. *V prosinci roku 2013* společnost AB FOOD s.r.o. vykazovala uskutečněná plnění ve výši 5 724 049 Kč, přijatá plnění z jiného členského státu ve výši 7 507 910 Kč a přijatá tuzemská plnění ve výši 5 697 743 Kč. Přijatá plnění tak více než dvojnásobně převyšovala uskutečněná plnění. Podstatné je, že za období leden až prosinec 2013 jí byla stanovena DPH pomůckami, neboť neposkytla žádnou součinnost. Byla jí tak doměřena daň ve výši 5 697 743 Kč, přičemž daň nebyla uhrazena. Společnost AB FOOD s.r.o. se stala nekontaktní. Došlo tedy k narušení neutrality DPH.

96. V únoru 2014 vykázala společnost AB FOOD s.r.o. dodání zboží nebo poskytnutí služeb v tuzemsku v celkové částce 26 851 562 Kč, pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie v celkové částce 44 775 715 Kč a přijatá tuzemská plnění v základní i snížené sazbě v celkové částce 23 836 787 Kč. V tomto období pak neodstranila pochybnosti, nepředložila správci daně daňovou evidenci, a byla jí tak doměřena daň ve výši 3 996 439 Kč. Následně byl vydán zajišťovací příkaz, přičemž doměřená daň byla uhrazena ze zajištění. V daňovém řízení dlužnice namítala, že pokud byla daň uhrazena ze zajištění, nedošlo k narušení neutrality daně. S tím se však soud neztotožňuje, narušení neutrality daně nezaniká nedobrovolným ani dobrovolným dodatečným plněním – např. exekučním vymožením (viz rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2023, č. j. 6 Afs 126/2022-63). Opačný přístup by znamenal, že by se pachatelé podvodu mohli v případě odhalení vyvinut úhradou daně a posléze se o podvod znovu pokusit. Nelze připustit ani částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, i když došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. Stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil (viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS). I v tomto zdaňovacím období tedy došlo k narušení daňové neutrality.
97. V březnu 2014 byla společnosti AB FOOD s.r.o. daňová povinnost ve výši 67 080 Kč vyměřena platebním výměrem konkludentně a tato povinnost nebyla uhrazena. Došlo tedy k narušení daňové neutrality.
98. V dubnu 2014 společnost AB FOOD s.r.o. přes výzvu ani nepodala daňové přiznání. Došlo tedy k narušení daňové neutrality
99. Soud se tak ztotožňuje se závěrem žalovaného, že společnost AB FOOD s.r.o. byla *missing trader*. Nejdříve sice podávala daňová přiznání, nicméně dlouhodobě vykazovala ekonomicky nereálné hodnoty (přijatá plnění z tuzemska a z jiných členských států dvojnásobně převyšovala plnění uskutečněná). Skutečnost, že dodavatel dlužnice vykázal v posuzovaných zdaňovacích obdobích nízkou daňovou povinnost, kterou navíc neuhradil, je přitom typickým případem narušení neutrality daně (např. rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2022, č. j. 5 Afs 55/2020-91, bod 41). V okamžiku, kdy správce daně hodlal údaje v daňových přiznáních ověřit prostřednictvím postupu k odstranění pochybnosti, se stala nekontaktní, neposkytla součinnost a neumožnila ověřit správnost svých tvrzených údajů. Od dubna 2014 přestala již daňová přiznání podávat.
100. Jelikož tyto závěry žalobce ani nezpochybňoval, lze uzavřít, že k narušení neutrality v řetězci dodávek mraženého masa došlo i v nyní projednávaných obdobích. Jde-li o žalobní námítky, že pokud jsou transakce popsány neurčitě, nelze ani ověřit, zda se týkaly nyní projednávaného období, soud dodává, že podstatné je, že v těchto měsících byla detekována chybějící daň (byla narušena neutralita daně).

Nestandardní (podezřelé) okolnosti

101. Samotné narušení neutrality daně nelze považovat za podvod na DPH. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní (podezřelé) okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 163/2015-44 nebo č. j. 1 Afs 53/2016-58).

102. V této souvislosti lze v první řadě poukázat na to, že dlužnice uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění od AB FOOD s.r.o. za zdaňovací období duben roku 2012 až duben roku 2014 v celkové výši 18 189 343 Kč (základ daně 125 042 314 Kč), přičemž společnost AB FOOD s.r.o. se stala nekontaktní (nepodávala příznání k DPH, nereagovala na výzvy), a byla tak *missing trader*.
103. Byla prokázána samotná existence karuselového řetězce, protože z výpovědi J. F. zřetelně vyplynulo, že vozil mražené maso ze skladů tam a zpět, pouze se vždy vyměnilo pár palet (aby se změnila váha kamiónu), díky čemuž se vytvářely fiktivní daňové doklady. To již samo o sobě svědčí o tom, že chybějící daň není důsledkem pouhého podnikatelského selhání.
104. Z pohledu soudu je další značně nestandardní okolností to, že na bankovní účet společnosti AB FOOD s.r.o. byly prováděny vklady vysokých částek v hotovosti mj. i R. M. R. M. na tento účet vložil v hotovosti částky v celkové výši 1 244 720,00 EUR (přibližně 32,3 miliónů Kč), i přesto, že kupní cenu za mražené maso dlužnice hradila bezhotovostním převodem na zveřejněný bankovní účet. V daňovém řízení R. M. uváděl, že se jednalo o zápůjčky důležitému obchodnímu partnerovi. To však nijak neprokázal a především soud takového to vysvětlení považuje za zjevně nevěrohodné. Podezřelý je i způsob, jakým na tento účet vkládal hotovost R. T. Ten na něj totiž vložil v hotovosti částku v celkové výši 536 000 EUR (přibližně 14,4 miliónů Kč), přičemž vypověděl, že jej k tomu pověřil M. S. R., jemuž za odměnu dělal kurýra peněz. Peníze si přebíral v Praze na Černém Mostě nebo čerpací stanici na dálnici v igelitové tašce.
105. Daňové orgány dále identifikovaly i nestandardní bezhotovostní platby. Z bankovního účtu dlužnice byly realizovány platby na účet společnosti AB FOOD s.r.o., jež tyto prostředky dále zasílala na bankovní účty vedené v jiných členských státech Evropské unie. Na totožný účet přitom byly zasílány i finanční prostředky od společnosti A - IMPEX s.r.o. (odběratel dlužnice), jejímž jednatelem byl R. Z. (rovněž jednatel společnosti AB FOOD s.r.o.).
106. Též vzájemné personální vazby byly značně podezřelé. Daňové orgány totiž zjistily, že doklad totožnosti (cestovní pas), jímž se prokazoval M. S. R. byl zfalšovaný. Pro české i polské daňové orgány byl i tento cizí státní příslušník nekontaktní. Adresa jeho přechodného pobytu uvedená v obchodním rejstříku byla zjevně neobyvatelná a její vlastník nedal souhlas k tomu, aby na ní měl M. S. R. zapsanou pro účely obchodního rejstříku adresu. Fotografie M. S. R. v cestovním pasu se navíc neshoduje s fotografiemi od polského správce daně, která tyto informace získala z detoxikačního centra.
107. R. Z. byl do pozice jednatele AB FOOD s.r.o. zjevně dosazen jako tzv. bílý kuň. To plyne již z jeho vlastní výpovědi, podle níž jej oslovil M. S. R., aby za odměnu vykonával funkci jednatele, přičemž M. S. R. R. Z. úkoloval (např. faktury R. Z. vyplňoval jen za jeho přítomnosti a na jeho pokyn). Tento bývalý provozovatel zastavárny obchodování s mraženým masem zjevně nerozuměl, nebyl schopen srozumitelně sdělit, jak se společnost AB FOOD s.r.o. jmenovala, s kým vlastně obchodovala a jaká byla její i jeho úloha. Podezřelé je samo o sobě samotné navázání spolupráce mezi ním a společností AB FOOD s.r.o., protože se tak stalo v jeho zastavárně bez toho, aby měl s řízením jakékoliv společnosti (natož společnosti specializující se na obchody s mraženým masem) sebemenší zkušenosti.
108. Podezřelé je dále to, že jakmile daňové orgány začaly vyšetřovat daňové povinnosti členů podvodného řetězce, jednatelem AB FOOD s.r.o. se stal M. S. R. jakožto nekontaktní cizí státní příslušník, resp. osoba prokazující se jeho zfalšovaným dokladem totožnosti,

a jednatelem dlužnice se stal A. H. nekontaktní cizí státní příslušník Belgického království, jenž však není evidován v tamějším rejstříku obyvatel. Totéž ostatně vyplynulo i ze znaleckého posudku č. 3/2017 zpracovaného znalcem Ing. P. Š., v němž je popsáno, že řada členů karuselového podvodu obchodovala se ztrátou a následně zanikla nebo byl jejich obchodní podíl převeden (str. 392). Nelze rovněž odhlížet od toho, že od 12. 9. 2012 byla jediným společníkem společnosti AB FOOD s.r.o. seychelská společnost Cottrell Limited Victoria, přičemž obchodní rejstřík Seychelské republiky je veřejně nepřístupný, z čehož pramení možnost anonymity vlastnictví právnické osoby.

109. Nestandardní je i to, že dlužnice začala se společností AB FOOD s.r.o. obchodovat bez písemné smlouvy, přestože společně obchodovaly v řádech mnoha miliard Kč (podrobněji v bodě 123 tohoto rozsudku).
110. Ze znaleckého posudku č. 3/2017 zpracovaného znalcem Ing. P. Š. rovněž plyne (str. 397), že společnost CORAL spol. s r.o. (člen podvodného řetězce) mražené maso nakupovala za cenu nižší, než jaká byla cena od brazilských obchodníků, přičemž jako profesionál musela vědět, že neodpovídá cenám na evropském trhu. Platí přitom, že neobvykle nízká cena je jedním z typických znaků podvodu na DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). V souvislosti se znaleckým posudkem soud opakuje, že pokud je žalovaný do daňového spisu založil a učinil z něj vlastní skutková zjištění, je takový postup přípustný. Pokud s nimi žalobce nesouhlasil, měl je v daňovém řízení či v žalobě zpochybňovat. K tomu měl příležitost, protože o skutkových závěrech žalovaného, které ze znaleckého posudku dovozoval, byl v souladu s daňovým řádem seznámen v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 19. 11. 2021, č. j. 42895/21/5300-22443-712892 (body 68 až 71).
111. První krok algoritmu posuzování daňového podvodu je tedy splněn.

Vědomost dlužnice o zapojení do podvodu na DPH

112. Nárok na odpočet je nutno v souladu s judikaturou SDEU odepřít všem článkům řetězce, které neprošly tzv. vědomostním testem. Důvodem je především zajištění rovného postavení daňových subjektů – nárok na odpočet musí být odepřen každému kdo nesplní podmínky pro jeho uznání (viz rozsudky NSS ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, a č. j. 1 Afs 101/2021-42). Obecně lze zopakovat, že odmítnout nárok na odpočet DPH, i když byla transakce zasažena daňovým podvodem, lze pouze tehdy, prokáží-li daňové orgány, že daňový subjekt věděl či vědět měl o tom, že se účastní podvodného plnění. I zde tedy leží důkazní břemeno na daňových orgánech. V tomto kroku se soud zaměří na to, o jakých nestandardních (podezřelých) okolnostech uvedených v předcházející části tohoto rozsudku žalobce věděl či vědět měl. Neodhlédne přitom od toho, že při hodnocení toho, zda dlužnice o své účasti na daňovém podvodu věděla či vědět měla, je třeba vycházet toliko ze skutečností, jež dlužnice skutečně vědět v rozhodné době mohla. Je nepřipustné hodnocení zjištěných skutečností z pozice „generála po bitvě“ (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31). Vědomostní test je tedy vždy aplikován ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, tedy k těm okolnostem a opatřením, které daňový subjekt věděl nebo měl vědět, před a v průběhu realizace podvodem zasažených obchodů.
113. Pro posouzení toho, zda se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, bývá právě tento krok tím nejdůležitější a nejspornějším. To se odráží i v nyní projednávané věci ve formulaci žalobních bodů, protože v *článku V. (další vady odůvodnění rozhodnutí žalovaného) žaloby*

žalobce napadá a zpochybňuje převážně naplnění vědomostního testu. V této části tohoto rozsudku tedy i soud vypořádá většinu žalobcových žalobních bodů.

114. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že R. M. byl jedním z hlavních aktérů (organizátorů) daňového podvodu, neboť ovládal společnost AB FOOD s.r.o. To však z obsahu spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí podle soudu v dostatečné míře neplyne.
115. V první řadě je třeba uvést, že daňové orgány nemohou bez dalšího vycházet z úředních záznamů policejních orgánů tak, že zcela převzou jejich skutkové závěry. Obsah úředního záznamu je i pro policejní orgán jen jakási předběžná informace o věci, která slouží ke zvážení dalšího postupu. Poskytuje pouze předběžnou informaci o věci (viz rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 As 96/2008-115, č. 1856/2009 Sb. NSS, ze dne 21. 6. 2007, č. j. 1 As 16/2007-106), kterou daňové orgány mohou využít jako zdroj inspirace, jakým směrem se při svém vlastním prověřování vydat, či z jakých důkazních prostředků vycházet. Teprve na základě nich mohou dospět k vlastním, třebaže stejným, skutkovým závěrům, na nichž lze postavit odůvodnění jejich rozhodnutí.
116. Na základě úředního záznamu Národní centrály proti organizovanému zločinu ze dne 2. 6. 2020, č. j. NCOZ-3709-177/TČ-2019-417802-F, tak daňové orgány správně vyžádaly podklady, z nichž tento policejní orgán vycházel, tj. kopii vizitky a e-mailové zprávy M. K., ale již nesprávně v bodě 100 napadeného rozhodnutí bez dalšího přejaly, že M. K. a R. M. byli blízcí přátelé, neboť v této části tohoto úředního záznamu se už jedná jen o hodnocení policejního orgánu (není ani zřejmé, z čeho policejní orgán vycházel). Totéž platí pro úřední záznam Národní centrály proti organizovanému zločinu ze dne 7. 4. 2021, č. j. NCOZ-3709-463/TČ-2019-417802-F, na základě něhož žalovaný v bodě 103 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že R. M. znal skutečnou obchodní trasu mraženého masa a věděl, kdo na Slovensku ovládá jednotlivé společnosti. Ačkoli jsou k tomuto úředním záznamu připojeny i listiny, z nichž policejní orgán vycházel (oznámení o postoupení pohledávky, dohoda o úhradě ceny), žalovaný je v napadeném rozhodnutí nijak nehodnotil. Podle soudu pak závěr, k němuž dospěly policejní orgány, bez dalšího z příložených listin neplyne. Úřední záznam Národní centrály proti organizovanému zločinu ze dne 24. 9. 2021, č. j. NCOZ-3709-655/TČ-2019-417802-F, pak sice dovozuje, že R. M. byla osoba dlouhodobě se pohybující v obchodech s mraženým masem a ovládal společnost AB FOOD s.r.o., ale v daňovém spise nejsou založeny listiny, z nichž tento závěr má vyplývat a ani není vysvětlen postup, jak k tomuto závěru policejní orgán dospěl. Jde-li o závěr, že R. Z. má být bílým koněm R. M., to policejní orgán dovozuje z insolvenčního rozsudku (č. j. 67 ICM 181/2016-890). Potíž však je, že z citovaného rozsudku tyto závěry neplynou, jak i namítá žalobce, protože v něm insolvenční soud dospěl k závěru, že R. Z. je bílý kůň M. S. R. (viz bod 72 insolvenčního rozsudku). Pro nyní posuzovanou věc z insolvenčního rozsudku nelze dovozovat ani jiné závěry, čehož se neurčitě dovolává žalovaný ve vyjádření k žalobě, protože z něho plyne jen to, že R. M. zkrátil své věřitele v souvislosti s řízením (ovládáním) společnosti BANCCAROS a.s. Jeho vztahu ke společnosti AB FOOD s.r.o. se v něm nijak nevěnuje. Žalovaný tuto obecnou zmínku v napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě ani nijak neupřesňuje (např. odkazem na konkrétní body insolvenčního rozsudku) a soud to za něj nyní nemůže domýšlet.
117. Žalobci je třeba dát za pravdu i ve vztahu k některým dalším žalobním námitkám. R. M. nelze podle zjištěných skutečností vyčítat, že se M. S. R. prokazoval zfalšovaným cestovním pasem či dokonce, že snad neměl existovat. V tomto ohledu je navíc argumentace žalovaného

rozporná, soud z ní však usuzuje, že daňové orgány měly za to, že R. M. jednal s osobou, jež se prokazovala zfalšovaným cestovním pasem, resp. že se R. M. za osobu M. S. R. sám vydával. Z dokazování provedeného daňovými orgány však neplyne, že se za M. S. R. vydával R. M. Jemu, jakožto běžné fyzické osobě, ani nelze klást k tíži, že se případně za M. S. R. vydávala jiná osoba, protože z ničeho neplyne, že tuto skutečnost R. M. mohl odhalit (viz bod 92 napadeného rozhodnutí). Soudu ani není zřejmé, jak o tom, že o zfalšovaném cestovním dokladu věděl R. M., může vypovídat domnělý rozpor mezi výpovědí R. Z. a R. M. (viz bod 93 napadeného rozhodnutí). Navíc, ten nelze ani přeceňovat, protože R. Z. vypověděl, že R. M. s M. S. R. seznámil on (R. Z.), přičemž ve vyjádření R. M. uvedl, že obchodní spolupráce s M. S. R. začala tak, že jej telefonicky kontaktoval. Tato tvrzení si tak vzájemně neodporují. Především však rozpor ve výpovědi může zpochybňovat věrohodnost daných osob, avšak není způsobilý prokázat, že dlužnice (R. M.) věděla o svém zapojení do podvodného řetězce. Tuto skutečnost nijak nedokládá ani to, že R. M. se společností AB FOOD s.r.o. neuzavřel od počátku svojí spolupráce písemnou smlouvu (viz bod 94 napadeného rozhodnutí). Absence písemné smlouvy může být toliko indicií o tom, zda věděl, že se účastní podvodného jednání, resp. zda byla dlužnice dostatečně obezřetná, nikoli však, zda R. M. jednal za společnost AB FOOD s.r.o. Indicií svědčící v neprospěch dlužnice (R. M.) nemůže být ani to, že ačkoli R. M. M. S. R. měl sám kontaktovat, nezajistil, aby se dostavil k výsledku – ať už k daňovým či policejním orgánům (viz bod 95 napadeného rozhodnutí). Soud musí dát žalobci za pravdu, že fyzické osoby nemají jakýkoli prostředek, jímž by požadovaného cíle mohly dosáhnout. Nelze to proto R. M. klást k tíži. Též není pravda, že na M. S. R. R. M. neposkytl kontakt (body 83 a 93 napadeného rozhodnutí), neboť daňovým orgánům zaslal telefonní číslo, byť nefunkční, a e-mailovou adresu. Stejně tak dlužnici nelze klást k tíži, že R. M. nepořídil fotografii či audiozáznam M. S. R., protože daňové orgány ani nepředestřely, co relevantního by z takového důkazu mohly následně pro daňový podvod dovozovat (viz bod 95 napadeného rozhodnutí). Poukazovaly-li daňové orgány na to, že ve spise jsou založeny rozdílné fotografie M. S. R. (na zfalšovaném cestovním dokladu a v podkladech z detoxikačního centra získaných od polské daňové správy), nejedná se o skutečnost, která může svědčit v neprospěch R. M., jelikož ten mohl v dobré víře vycházet z fotografie na padělaném cestovním dokladu, která mohla odpovídat podobě osoby, jež se jím prokazovala. Tomu ostatně odpovídá i to, že listiny podepsané na České poště v Harrachově byly legalizovány.

118. Tyto skutečnosti proto z pohledu soudu nezanedbatelně zeslabují závěr, že R. M. ovládal i společnost AB FOOD s.r.o. (*missing trader*). Je pak třeba vytknout daňovým orgánům, že důsledněji nespolupracovaly s Národní centrálou proti organizovanému zločinu, protože ta zřejmě měla dostatek podkladů pro to, aby s R. M. zahájila trestní stíhání pro zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. b) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, jak plyne z usnesení Národní centrály proti organizovanému zločinu ze dne 26. 4. 2021, č. j. NCOZ-3709-487/TC-2019-417802-F, s nímž byla dlužnice pro účely daňového řízení seznámena při nahlížení do spisu dne 2. 6. 2021 (viz protokol č. j. 21574/21/5300-22443-712892). Policejní orgán totiž při svém prověřování dospěl mj. k závěru, že R. M. prostřednictvím R. Z. a M. S. R. ovládal společnost AB FOOD s.r.o., což plyne i z toho, že disponoval razítkem společnosti AB FOOD s.r.o. Jelikož však v daňovém spise nejsou podklady, na základě nichž policejní orgán k těmto závěrům dospěl (žalovaný ani na žádný z nich nepoukazuje), lze k tomuto závěru přihlížet jen podpůrně. Oproti úředním záznamům (viz bod 115 tohoto rozsudku) však od něho nelze ani zcela odhlížet, protože podle § 160 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, mohou policejní

orgány zahájit trestní stíhání jen tehdy, pokud zjištěné a odůvodněné skutečnosti nasvědčují tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba. „Ze znění první věty vyplývá, že k závěru o spáchání trestného činu určitou osobou postačí vyšší stupeň pravděpodobnosti (arg. „...nasvědčují-li...“), který však musí být konkrétními zjištěnými skutečnostmi dostatečně odůvodněn, není však nutné, aby trestná činnost byla spolehlivě prokázána v míře, jak je tomu u obžaloby (srov. výklad k § 176), popř. v návrhu na schválení dohody o vině a trestu (srov. § 175a odst. 1 věty první). Nestačí všeobecné podezření z trestné činnosti konkrétně nedoložené“ (viz ŠÁMAL, Pavel a kol. Trestní řád. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 2063.).

119. To, že R. M. ovládal společnost AB FOOD s.r.o. nepřímo vyplývá i z obsahu e-mailové zprávy ze dne 8. 6. 2011 zasláné jednatelem společnosti CEDA service & consulting s.r.o. M. K., vizitky a výpovědi M. K. Na vizitce společnosti AB FOOD s.r.o. s kontaktem na R. Z. je totiž mj. ručně dopsáno telefonní číslo na R. M. a na ni navazující e-mailová zpráva M. K. (její text M. K. formuloval podle obsahu vizitky) uvádí, že kontaktem na společnost AB FOOD s.r.o. je R. M. specializující se na zahraniční obchod (vedle M. K., jenž měl být hlavním kontaktem). V e-mailové zprávě M. K. k osobě R. Z. uvedl, aby nebyl kontaktován. Autenticitu vizitky i e-mailové zprávy pak při svém výsledku v daňovém řízení svědek M. K. výslovně potvrdil. Žalobce tyto závěry v žalobě rozporoval (bod 42) a bránil se tím, že s touto společností nemá nic společného. Jeho jméno se na vizitce a v následné e-mailové zprávě podle žalobce patrně objevilo z toho důvodu, že R. Z. této problematice nerozuměl, a proto poskytl kontakt na osobu, která tomu rozuměla (R. M.). To však soud považuje za nepřesvědčivé. M. K. při svém výsledku totiž vypověděl, že se společnost CEDA service & consulting zabývala vykazováním vnitro-unijního pohybu zboží v systému INTRASTAT, což zprostředkovávala i pro společnost AB FOOD s.r.o. Pakliže společnost AB FOOD s.r.o. najala třetí subjekt, aby jí zprostředkoval vykazování zboží v systému INTRASTAT, nedává příliš smysl, aby z důvodu neznalosti této problematiky R. Z. poskytoval kontakt na další osobu, jež jí měla rozumět. O tom, že se R. M. v systému INTRASTAT orientoval, svědčí např. bod 4 jeho vyjádření ze dne 25. 7. 2022 v daňovém řízení, v němž se ke znalosti této problematiky sám hlásil. Výše předestřené závěry o vztahu R. M. a AB FOOD s.r.o. nevyvrací ani výpověď M. K. v trestním řízení, na níž dlužnice odkázala ve svém vyjádření ze dne 25. 7. 2022. Z ní vyplývá toliko to, že R. Z. byl bílý kůň, který o podnikání společnosti, jíž byl jednatel, nic nevěděl. Schůzku si M. K. příliš nevybavoval, a pokud vypověděl, že jména a kontakt na R. M. na ni byly napsány, protože se v tomto obchodování orientoval, nedává ani jeho vysvětlení (jak je výše uvedeno) žádný smysl. Z téhož protokolu navíc plyne, že jej s R. M. pojí dlouhodobé přátelství a i pro něj pracoval. Jeho věrohodnost je tedy značně zpochybněna. Soud tedy považuje obsah e-mailové zprávy ze dne 8. 6. 2011 zasláné jednatelem společnosti CEDA service & consulting s.r.o. M. K., vizitku a výpověď M. K. za důvěryhodné indicie (nepřímé důkazy) o tom, že R. M. fakticky ovládal společnost AB FOOD s.r.o.
120. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí na žádné další důkazy či indicie (a soud ani žádné další v předloženém daňovém spise nedohledal) prokazující to, že R. M. ovládal společnost AB FOOD s.r.o., nepoukazoval. Za situace, kdy daňové orgány pohříchu nedoplňují řízení o relevantní podklady od orgánů činných v trestním řízení, je jejich dokazování, pokud jde o tento závěr, nedostatečné. To však neznamená, že nelze učinit dostatečně spolehlivý závěr o tom, že dlužnice, resp. R. M. věděli či vědět měli o svém zapojení do podvodného řetězce. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí vycházel z mnoha dalších závěrů o

vědomosti o podvodu. Výše zjištěné skutečnosti jsou přitom pochopitelně též důkazy (indicie) tento závěr podporující.

121. Nejprímějším důkazem o tom, že dlužnice o svém zapojení do daňového podvodu věděla, je opět výslech svědka J. F. Před policejním orgánem i správcem daně totiž vypověděl, že převážel zboží právě z Peček do Pravence a následně zase do Peček. Současně potvrdil, že právě v Pravenci mu nebyl vyskládán celý náklad, ale pouze bylo vyměněno pár palet a byly mu vyměněny „papíry“ (CMR listy). Jednalo se o totožné zboží, které bylo v Pečkách celé vyloženo. Znal dlužnici jakožto společnost, jejíž zboží z Peček vozil, avšak neznal AB FOOD s.r.o. Před správcem daně výslovně vypověděl, že pro dlužnici nejezdil rád, protože tyto obchody byly z tohoto důvodu podezřelé. Svědek tedy před policejním orgánem i správcem daně konkrétně popsal, že se dlužnice dopouštěla typického znaku kolotočového podvodu, o čemž musela vědět, neboť za dlužnici jednal jen R. M., jak žalobce tvrdí v žalobě. Předmětem jejího podnikání bylo i obchodování s mraženým masem, přičemž tento způsob převážení téhož zboží na jedno místo a zpět vylučoval úspěšnost jejího podnikání, mělo-li být férové. To, že žalobce v žalobě tvrdí, že o tom nevěděl a vědět ani nemusel, považuje soud za nevěrohodné. Jednatel jednající s péčí řádného hospodáře o tom, že ve skutečnosti nedochází k prodeji zboží, musí vědět, jelikož se to týká samotné podstaty jeho podnikání. Navíc není ani zřejmé, z jakého jiného důvodu by k tomuto pohybu mraženého masa tam a zpět mělo docházet, než právě z toho, že k tomu dal R. M. svůj pokyn. Nikdo jiný to v kontextu žalobcova tvrzení, že činnost dlužnice řídil jen R. M., být nemohl. Ostatně, žalobce k tomu ani neuvedl žádnou vlastní verzi, která by takový závěr mohla vyvrátit. Proto soud neprovedl ani navržený důkaz výslechem skladníků dlužnice (není zde žádné relevantní tvrzení, k jehož prokázání by měl důkaz posloužit). Nelze ani akceptovat další žalobcovu obranu, že svědek nemohl poznat, že se mražené maso (až na pár palet) nevykládalo. Soud nevidí důvod, proč by řidič nákladního vozidla neměl rozpoznat, že je zboží fakticky (zcela) vyskladněno, či nikoli; tím spíše, pokud toto sám a konkrétně při výslechu popíše. Tento důkaz tedy prokazuje, že dlužnice o svém zapojení do podvodného řetězce musela vědět.
122. Další indicií svědčící o vědomém zapojení dlužnice do podvodného řetězce je, že dodávky mraženého masa od společnosti AB FOOD s.r.o. fakticky zajišťovala dlužnice. Mražené maso společnosti AB FOOD s.r.o. totiž bylo skladováno ve skladech společnosti personálně propojené s dlužnicí (DIANA-MRÁZEK - EKO spol. s r.o.), manipulaci se zbožím zajišťovali pracovníci dlužnice a doprava byla zajišťována ať už směrem k dlužnici i od ní k jejím odběratelům stejným dopravcem (PSP Partners s.r.o.). To nutně vede k tomu, že míra povědomí dlužnice (R. M.) o činnosti a fungování společnosti AB FOOD s.r.o. musela být výrazně vyšší, než jaká by se běžně dala předpokládat u dvou nezávislých a standardně obchodujících obchodních partnerů. To je podezřelé.
123. Na první pohled podezřelé bylo i zahájení obchodní spolupráce s AB FOOD s.r.o. Při obchodování v řádech desítek milionů je písemná smlouva nezbytný standard. Obzvlášť v případě společnosti založené pár desítek dnů před zahájením obchodní spolupráce. Daňové orgány k žádosti dlužnice za tímto účelem u Raiffeisenbank ověřily, že to byla právě dlužnice, kdo na bankovní účet AB FOOD s.r.o. učinil vůbec první platbu (v řádech milionů Kč). Pokud pak dlužnice namítala, že je třeba ověřit i platby jiných subjektů, soud se s tímto neztotožňuje, protože mu není zřejmé, jaký vliv existence plateb jiných subjektů pro nyní projednávanou věc může mít. Žalobce ani žádný konkrétní důvod netvrdí. Zde je podstatné, že společnost AB FOOD s.r.o. neměla žádnou historii, sklady ani zaměstnance, jejím

jednatelkou byla v pozici bílého koně osoba bez jakéhokoliv vztahu k oboru a výkonným ředitelem osoba cizí národnosti bez prokázání místa pobytu v České republice. Ve větších společnostech je možná namíste pravomoci a povinnosti spojené s řízením rozložit mezi více funkcí, avšak u společnosti na samém počátku její činnosti a bez zaměstnanců nedává koexistence jednatele a výkonného ředitele smysl a svědčí o tom, že takovou společnost reálně ovládá jiná osoba než osoba, která je zapsaná ve veřejném rejstříku. Dlužnice – R. M. v důsledku toho jednala s osobou nezapsanou ve veřejném rejstříku, z čehož plyne, že se ani nemohla dovolávat materiální publicity. Pokud pak neměla k dispozici kopii plné moci, jíž se měl M. S. R. prokazovat, nemohla se dovolávat ani dobré víry. Pakliže by tedy obchodování dlužnice a AB FOOD s.r.o. bylo zpochybněno, neměla by k dispozici žádný podklad na svoji obranu. Dovolávali se žalobce písemného prohlášení M. S. R. legalizovaného na České poště v Harrachově, tak to bylo podepsáno až po skončení obchodní spolupráce (nemohlo tedy z hlediska dlužnice plnit doklad o zastoupení) a navíc legalizační doložka obsahuje identifikační číslo zfalšovaného cestovního dokladu, z čehož plyne, že je nevěrohodné. Z hlediska podezřelých okolností ani nehraje roli, že byla dlužnice v postavení kupujícího a kupní cenu měla hradit až po dodání zboží, protože podnikatelská rizika nelze omezovat jen na nezaplacení kupní ceny. Lze poukázat např. na práva z vadného plnění (reklamacie zboží), úpravu regresních nároků pro případ prodlení (ve vztahu k vlastním odběratelům) a záruku za jakost. V podnikatelském prostředí je též zcela běžné utvrzení závazku ve formě smluvních pokut (tzv. paušalizovaná náhrada újmy) za rozličné porušení smluvních povinností. Soud se ztotožňuje v obecnosti se závěry rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 10/2018-48, bod 31, tedy že uzavření písemných smluv snižuje podnikatelské riziko. Jednatel jednající s péčí řádného hospodáře trvá na stanovení minimálně takovýchto smluvních ujednání. To jsou též indicie svědčící o tom, že dlužnice věděla o své účasti na daňovém podvodu, protože ve skutečnosti ani nepočítala s tím, že by nějaká komplikace v obchodování s AB FOOD s.r.o. mohla nastat.

124. I v této souvislosti je krajně podezřelé a tedy další indicií to, že sám R. M. na účet společnosti AB FOOD s.r.o. (*missing trader*) vkládal nezvykle vysoké částky v hotovosti ve výši 1 244 720,00 EUR, aniž by tuto skutečnost dokázal přesvědčivě vysvětlit. V daňovém řízení sice namítal, že se jednalo o zápůjčky důležitému obchodnímu partnerovi (společnosti AB FOOD s.r.o.), což však jednak neprokázal a jednak je takové tvrzení samo o sobě nevěrohodné. Pakliže mezi dlužnicí a AB FOOD s.r.o. jinak probíhaly bezhotovostní platby bezhotovostním převodem na účty, nedává už tak sama o sobě podezřelá transakce žádného smyslu.
125. Mezi okolnosti svědčící o vědomém zapojení dlužnice do daňového podvodu je namíste zahrnout rovněž některé kroky, které R. M. podnikl až poté, co došlo k formálnímu uskutečnění zdanitelného plnění, k němuž se nárok na odpočet váže (viz rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2023, č. j. 5 Afs 3/2022-41, rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84, bod 37). V neprospěch dlužnice je tak třeba klást i jednání R. M. po zahájení daňových kontrol, kdy svůj obchodní podíl převedl na A. H., tj. cizího státního příslušníka, podepisujícího smlouvy v českém jazyce (ačkoli s ním R. M. komunikoval v anglickém jazyce) a od počátku nekontaktního. Údaje k přihlášení do datové schránky dlužnice mu totiž nebyly doručeny na adresu v Belgickém království, nýbrž na e-mailovou adresu R. M. Též neměl dispoziční oprávnění k bankovním účtům dlužnice. Převod obchodního podílu dlužnice a změna jednatele nedává žádný smysl i z toho důvodu, že po svém jmenování nový jednatel A. H. obratem R. M. vystavil plnou moc k zastupování dlužnice. Nehledě na to, že z mezinárodního dožádání (k jeho použitelnosti v bodech 57 až 62 tohoto rozsudku)

vyplývalo, že tato osoba ve skutečnosti nejspíš vůbec neexistuje, protože ačkoli se jedná o státního příslušníka Belgického království, tak v jejím registru obyvatel není evidován. To svědčí o tom, že R. M. za sebe do čela dlužnice jmenoval bílého koně, což v souvislosti s počátkem prověřování daňových orgánů je indicií prokazující, že věděl o svém zapojení do daňového podvodu.

126. Zcela přehlížet nelze ani virtuální sídlo (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47) a skutečnost, že společnost AB FOOD s.r.o. v dnešní době nevlastní webové stránky (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33). Nahlédnutím do sbírky listin v obchodním rejstříku by dlužnice též zjistila, že společnost AB FOOD s.r.o. v době, kdy obchodovala s dlužnicí, neměla zveřejněnou žádnou účetní závěrku. Soudu je známo, že nezveřejňování účetních závěrek v České republice je bohužel běžnou praxí, vstupovala-li však dlužnice do obchodních vztahů s neznámým subjektem (společností AB FOOD s.r.o.), měla trvat na tom, aby nový smluvní partner tuto zákonnou povinnost plnil, jelikož dlužnice a společnost AB FOOD s.r.o. měly obchodovat se zbožím s vysokou hodnotou, jež muselo být dovezeno z jiných členských států či třetích zemí, takže někde dříve v řetězci musela být i v této souvislosti přiznána a odvedena DPH. Účetní závěrka je alespoň základním podkladem, na základě kterého lze blíže ověřit solidnost obchodního partnera, přičemž skutečnost, že obchodní partner si za ní stojí a založil ji do sbírky listin, ukazuje, že účetní závěrka patrně bude pravdivá, a nikoli jen vytvořená naoko pro navození dobrého dojmu. Absence těchto údajů tak měla být pro dlužnici dalším významným signálem o nedůvěryhodnosti neznámého obchodního partnera a je zároveň další indicií, že ve skutečnosti věděla o svém zapojení do daňového podvodu, protože svého obchodního partnera nijak neprověřovala.
127. Přestože tedy soud dospěl k závěru, že k řadě okolností nelze přihlížet (viz body 115 až 117 tohoto rozsudku), což mj. znemožňuje dospět ke skutkovému závěru, že R. M. daňové podvody organizoval prostřednictvím společnosti AB FOOD s.r.o., zbývající okolnosti představují dostatečný počet „pomyslných pilířů“ (jak vyžaduje judikatura NSS – rozsudek NSS č. j. 2 Afs 246/2020-101), na jejichž základu lze bezpečně učinit závěr, že se vědomě účastnil daňového podvodu. NSS se již ve své judikatuře zabýval skutečnostmi svědčícími o vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Vyplývá z ní, že byt' posuzované indicie samy o sobě nemusí svědčit o vědomosti subjektu o podvodu, ve svém souhrnu mohou tvořit ucelený soubor, který jednoznačně prokazuje, že daňový subjekt o podvodu na dani věděl (viz rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012-42, bod 65). V nyní projednávané věci objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoli každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektivní okolnosti totiž nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídací schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek NSS č. j. 1 Afs 53/2016-58). Není možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42). Všechny vyjmenované okolnosti jsou sice jen těžko vysvětlitelné jednotlivě, avšak ve svém souhrnu vedou k závěru, že jediné logické vysvětlení počínání dlužnice (resp. R. M.) je to, že o podvodu na DPH věděla a svým aktivním jednáním se jej vědomě účastnila (viz rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186).

128. I druhý krok algoritmu posuzování daňového podvodu je tedy splněn.

Bipolární porucha

129. V daňovém řízení daňové orgány prokázaly existenci podvodu na DPH (první krok) i to, že dlužnice věděla o svém zapojení do daňového podvodu (druhý krok). Odepřít nárok na odpočet DPH lze ovšem pouze za současného splnění třetího kroku (kumulativní podmínka) spočívajícího v tom, že daňový subjekt nečinil adekvátní opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. Oproti předchozím dvěma podmínkám je daňový subjekt povinen rozhodující skutečnosti tvrdit a v daňovém řízení je i prokázat (jeho tíží důkazní břemeno). Je na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44). Není povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66).
130. V nyní posuzovaném případě je však zásadní, že v případě vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do podvodného jednání je posuzování třetího kroku algoritmu z podstaty věci nadbytečné, neboť daňový subjekt se v takovém případě podvodu účastnil záměrně, tudíž těžko mohl přijímat opatření proti své účasti na podvodu (viz rozsudky NSS ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020-47, nebo ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64).
131. Dlužnice se však proti závěrům žalovaného, že se vědomě účastnila daňového podvodu, bránila tím, že R. M. trpí bipolární afektivní poruchou, v důsledku čehož byl již třikrát (poprvé 22. 9. 2019) umístěn (hospitalizován) v Psychiatrické nemocnici v Praze Bohnicích (z toho dvakrát nedobrovolně na základě rozhodnutí soudu), a dlužnice se tak vědomě nemohla podílet na daňovém podvodu.
132. Soud má z lékařské zprávy MUDr. T. F. ze dne 5. 8. 2021, usnesení Obvodního soudu pro Prahu 8 ze dne 27. 10. 2020, č. j. 19 L 3408/2020-9, a usnesení Obvodního soudu pro Prahu 8 ze dne 27. 9. 2019, sp. zn. 19 L 3210/2020, za prokázané, že R. M. trpí touto nemocí. To však samo o sobě neznamená, že se nemohl vědomě účastnit daňového podvodu. Podklady předložené v daňovém řízení totiž jen prokazují, že R. M. trpí bipolární afektivní poruchou, nikoli však to, že tato nemoc vylučuje, aby se dlužnice vědomě účastnila daňového podvodu. Jak však NSS uvedl v bodě 83 rozsudku č. j. 8 Afs 80/2021-186 pakliže zjištěný skutkový stav svědčí tomu, že se daňový subjekt podvodu vědomě účastnil, avšak daňový subjekt tvrdí, že má pro své jednání logické vysvětlení, pak jej z povahy věci tíží i důkazní povinnost. Žalobce tak neprokázal (např. znaleckým posudkem) příčinnou souvislost mezi bipolární afektivní poruchou a způsobilostí R. M. se vědomě účastnit daňového podvodu. Žalobce tedy neprokázal skutečnosti, jež jej z vědomé účasti na daňovém podvodu mohou teoreticky vyvinut (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42).
133. Též z listin založených v daňovém spise je totiž zřejmé, že u této nemoci se střídají nejenom manické, hypomanické a depresivní epizody, ale i tzv. bezpříznakové období. Již na základě tohoto lze uzavřít, že R. M. v roce 2013 a 2014 (jak v trestním řízení ostatně vypověděli jeho příbuzní a spolupracovníci) mohl skutečně mít takové epizody této nemoci, jež ho z vědomé účasti teoreticky mohly vyloučit, ty však zároveň byly střídány stavy, v nichž se daňového podvodu vědomě účastnit zjevně mohl. Pokud by tedy soud tuto žalobcovu obranu připustil a akceptoval by, že se i v rozhodném období R. M. mohl nacházet v situaci, jež mu nelze klást k tíži, nutně na tyto epizody následovalo období, kdy těmito deficity netrpěl a právě

tehdy měl své předchozí jednání odhalit a třeba i za pomoci dalších osob dodatečně napravit tak, aby se dlužnice vědomě daňového podvodu neúčastnila. Jestliže tak neučinil, dlužnice odpovídá za jí přičitatelné jednání, na základě něhož se účastnila daňového podvodu.

134. Soud navíc dává za pravdu žalovanému, že důvěryhodnost žalobcovy obrany značně snižuje jeho jednání ve společnosti DIANA-MRÁZEK - EKO spol. s r.o. Pakliže by totiž zdravotní stav R. M. skutečně odpovídal žalobcově tvrzení, pak by jej vylučoval ze všech důležitých činností včetně jeho jednání ve společnosti DIANA-MRÁZEK - EKO spol. s r.o. Pokud totiž zavinil, že se dlužnice vědomě účastnila daňového podvodu, jen stěží lze dospět k závěru, že společnosti DIANA-MRÁZEK - EKO spol. s r.o. může přinést cokoli pozitivního a akceptovat jeho obranu, že „*nechce utíkat od odpovědnosti*“. Je tomu totiž právě naopak.

135. Tento žalobní bod je tudíž nedůvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

136. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

137. Dokazování soud neprováděl, neboť bylo možné rozhodnout toliko na základě obsahu správního spisu, který nevyžaduje provádění dokazování [např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS], a na základě skutečností, které byly mezi účastníky nesporné [srov. § 120 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.].

138. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. dubna 2024

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu