



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové, soudkyně Lenky Bursíkové a soudce Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **Basali.com s.r.o.**, IČO 01445707
sídlem U Šestého 988, Kladno
zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Mašlejem
sídlem Říční 456/10, Praha 1

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 2. 11. 2022, č. j. 40894/22/5300-21444-712994,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. V této věci se soud zabývá otázkou, zda daňové orgány po právu odepřely žalobkyni nárok na odpočet DPH kvůli její účasti na daňovém podvodu při obchodech s masem. Současně se zabýval souvisejícími procesními námitkami, zejména námitkou uplynutí prekluzivní lhůty a provedení navržených výsledků svědků.
2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně třemi

dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 12. 2020 (č. j. 5214067/20/2110-52522-201209, č. j. 5214082/20/2110-52522-201209 a č. j. 5214096/20/2110-52522-201209). Správce daně dospěl k závěru, že bylo namíste žalobkyni odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu její účasti na daňovém podvodu souvisejícím s dodávkami masa.

3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl žalobkynino odvolání a dodatečné platební výměry potvrdil.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 9. 1. 2023 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Obsah žaloby

5. Žalobkyně předně namítá, že napadené rozhodnutí jí bylo oznámeno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ta podle ní marně uplynula 14. 11. 2022. S napadeným rozhodnutím se však seznámila až dne 16. 11. 2022, kdy jí bylo doručeno do datové schránky.
6. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný neprokázal, co bylo možné na daném trhu a v daném čase považovat za standardní (tj. za běžnou obchodní praxi) a co již nikoli. Existenci skutečností, které mohou založit obchodní zvyklost, žalobkyně označuje za otázku skutkovou, nikoliv právní. To, zda žalobkyně jednala v rozporu s praxí při obchodování s chlazeným a mraženým masem, tak byl podle ní povinen prokazovat žalovaný. V tomto ohledu žalobkyně odkazuje na bod 12 rozsudku NSS ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63. Daňové orgány v řízení běžné obchodní praktiky na trhu s chlazeným a mraženým masem nezjišťovaly a nebyly za tímto účelem provedeny žádné důkazy, přestože žalobkyně provedení důkazů navrhovala. Bez detailních znalostí obchodních praktik v odvětví žalovaný nemohl žalobkyni vyčítat, že nepostupovala v souladu s ustálenou praxí. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že postačovala znalost obecných ekonomických pravidel, a má za to, že daňové orgány rezignovaly na provádění dokazování.
7. Žalovaný seznámil žalobkyni se svým právním názorem, který se lišil od názoru správce daně, neboť žalobkyně dle žalovaného v případě části plnění *věděla* o své účasti na daňovém podvodu. Žalovaný přitom vyšel z předpokladu, že v rámci obchodování s chlazeným a mraženým masem je nestandardní, aby (a) zboží bylo dodáno osobou odlišnou od dodavatele, (b) odběratel objednal zboží přes prostředníka, nikoli od přímého dodavatele, a (c) zboží bylo přeprodáno v době, kdy bylo uskladněno ve skladu. Žalobkyně však namítala, že takové praktiky nejsou nestandardní, ale jsou součástí obchodní praxe (mají své opodstatnění a nejsou bezúčelné). Jestliže žalovaný konstatoval, že na samotných „klidových“ přepravech není samo o sobě nic zvláštního, pak dle žalobkyně postavil odůvodnění napadeného rozhodnutí na vnitřně rozporné argumentaci.
8. Další vadu žalobkyně spatřuje v neprovedení svědeckých výslechů, které navrhovala v podání ze dne 20. 10. 2022 za účelem ujasnění podoby obchodní praxe. Výsledky osmi osob měly podle žalobkyně ověřit či vyvrátit skutečnosti tvrzené daňovými orgány ohledně údajně nestandardního způsobu obchodování a zároveň jimi měla být zjištěna běžná praxe při obchodování s chlazeným a mraženým masem, tj. skutečnost související s předmětem řízení, kterou daňové orgány nezjišťovaly (nemohlo se tedy jednat o nadbytečný důkaz). Výslech navržených osob byl pro žalobkyni klíčový, neboť mohl vyvrátit či uvést na pravou míru některá důležitá zjištění daňových orgánů ohledně odvětvových obchodních praktik a

v návaznosti na to zpochybnit údajnou vědomost žalobkyně o existenci podvodného řetězce. Neprovedení výsledků dle žalobkyně odporuje judikatuře a znemožnilo žalobkyni plnohodnotně se bránit proti důkazům opatřeným správcem daně. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný odmítl důkazy provést z důvodu nebezpečí marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Poukazuje na to, že si žalovaný po seznámení žalobkyně se svým odlišným právním názorem neponechal dostatek času na případné další dokazování. Žalobkyně trvá na provedení svědeckých výsledků, ať již v rámci soudního nebo odvolacího řízení.

9. Závěr žalovaného o úmyslné účasti na daňovém podvodu ve vztahu k části plnění považuje žalobkyně za nesprávný. Dílčí závěry žalovaného vycházely z předpokladu, že v rámci obchodování s masem byly nestandardní skutečnosti uvedené výše v bodě 7 tohoto rozsudku pod písm. (a) až (c). Takové praktiky však nebyly nestandardní, což žalobkyně chtěla prokázat pomocí svědeckých výpovědí. Závěr žalovaného o údajné úmyslné účasti žalobkyně na daňovém podvodu proto nemá oporu v provedeném dokazování.
10. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že i závěr žalovaného o její nedbalostní účasti na daňovém podvodu ve zbylé části plnění nemá oporu v provedeném dokazování. V této souvislosti připomíná, že navrhovala svědecké výpovědi k prokázání, že dodání masa osobou odlišnou od dodavatele, objednání zboží přes prostředníka, přepravek masa uloženého ve skladu a rychlost obchodování s masem nebylo nestandardní a že navázání obchodní spolupráce přímo s dovozcem nemusí být vždy výhodné či možné.
11. Dále žalobkyně uvádí, že v řízení bylo dle jejího názoru prokázáno, že plnění uskutečnila v dobré víře. Žalobkyně konstatuje, že na trhu s chlazeným a mraženým masem podnikala několik let. S panem M. Ž. (resp. s jeho společnostmi) obchodovala také několik let a posuzované obchodní případy uskutečnila za stejných obchodních podmínek jako jiné případy.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž se s argumentací žalobkyně již v zásadě vypořádal. Žalovaný souhlasí s žalobkyní, že po prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, končila lhůta pro stanovení daně dne 14. 11. 2022. Napadené rozhodnutí však bylo dne 2. 11. 2022 v souladu s předloženou plnou mocí dodáno do datové schránky zástupce žalobkyně. Až dne 7. 11. 2022 byla žalovanému zaslána výpověď plné moci z téhož dne. Následujícího dne se zástupce žalobkyně přihlásil do datové schránky, čímž došlo k doručení napadeného rozhodnutí. Žalovaný poté upozornil žalobkyni na to, že napadené rozhodnutí již bylo doručeno a nabylo právní moci a zaslal ho přímo k rukám žalobkyně, která si napadené rozhodnutí vyzvedla z datové schránky dne 16. 11. 2022. Názor žalobkyně, že k účinnému doručení napadeného rozhodnutí došlo až dne 16. 11. 2022, považuje žalovaný za mylný. Vypovězení plné moci totiž bylo účinné až okamžikem jeho uplatnění u žalovaného (do té doby měl žalovaný povinnost jednat se zástupcem). Daň tedy dle názoru žalovaného byla pravomocně stanovena ještě před uplynutím zákonné lhůty.
13. Závěry o standardnosti, resp. nestandardnosti určitých obchodních praktik, považuje žalovaný za dostatečně odůvodněné a podložené. Okolnosti, které žalovaný zjistil, byly natolik ekonomicky iracionální, že byly v rozporu s běžnými univerzálními obchodními podmínkami, a to bez ohledu na obor či odvětví. Správce daně prokázal narušení neutrality daně, což žalobkyně nerozporuje, a oba daňové orgány zjistily a popsaly nestandardnosti

identifikovaných řetězců, které vedly k závěru o existenci podvodu na DPH. Tyto nestandardnosti žalovaný ve svém vyjádření konkrétně vyjmenovává (poukazuje např. na shodnou cenu zboží na začátku i na konci řetězce, vysoké platby v hotovosti nebo na přeprodeje zboží v rámci jednoho dne). Žalovaný je tedy přesvědčen o tom, že unesl důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu. Následně logickým a přezkoumatelným způsobem objasnil také závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodu. Z § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu přitom nelze dovodit povinnost daňových orgánů zjišťovat specifika příslušného oboru. Pokud žalobkyně k jednotlivým obchodním praktikám uvádí, že nejsou bezúčelné, bylo na místě, aby jejich účel dokázala vysvětlit. Žalobkyně ovšem nedokázala v daňovém řízení relevantně vysvětlit žádnou z nestandardních praktik. Závěry žalovaného navíc vytrhává z kontextu. Ani v žalobě nevysvětluje, proč přistoupila k rozšíření obchodního řetězce, pokud vstupem dalších článků do řetězce nezískala žádnou výhodu, ale naopak zvýšila riziko. V případě žalobkyně také nešlo o běžné přeprodeje zboží ve skladu a žalobkyně nevysvětlila, proč k nim docházelo. Odůvodnění napadeného rozhodnutí dle žalovaného ani není vnitřně rozporné. Žalovaný v bodu 165 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že na samotné klidové dodávce nelze spatřovat nic nestandardního, a ve stejném odstavci vysvětlil, že jeho závěry nebyly postaveny na této izolované skutečnosti.

14. Ve vztahu k neprovedení svědeckých výsledků žalovaný odkazuje na bod 164 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Je přesvědčen o tom, že jeho povinností nebylo zjišťovat specifika a odlišnosti prodeje mraženého či chlazeného masa, pokud žalobkyně nic konkrétního k tvrzeným odlišnostem neuvedla. Svědecké výsledky měl žalovaný za nadbytečné, neboť postačovala znalost obecných ekonomických pravidel. Tvrzení žalobkyně týkající se neprovedení výsledků z důvodu blízkého se konce prekluzivní lhůty má žalovaný za nepodložené, přičemž poukazuje na to, že žalobkyně výsledky nenavrhl již v prvostupňovém řízení, ale až na konci odvolacího řízení. Žádný svědek nemohl podle žalovaného zvrátit závěry o podvodné povaze obchodního řetězce a vědomé, popř. nedbalostní účasti žalobkyně na něm. Nelze totiž věrohodně vysvětlit existenci článku přeprodávajícího maso se zápornou marží nebo shodnou (či dokonce nižší) cenu zboží na konci řetězce ve srovnání s cenou na jeho počátku. Rovněž nelze ekonomicky racionálně vysvětlit, proč žalobkyně namísto dlouhodobých stávajících polských dodavatelů nebo slovenské společnosti TENDERFOOD AB, s.r.o. (dále jen „TENDERFOOD“), preferovala pouhé „fakturační“ články vykazující rizikové znaky. Skutkový stav byl dle žalovaného zjištěn dostatečně. Zbytečné je podle něj provádění svědeckých výsledků v rámci soudního řízení.
15. K tvrzení o nesprávném závěru o úmyslné i nedbalostní účasti žalobkyně na daňovém podvodu žalovaný opakuje, že shledal a popsal řadu nestandardních obchodních praktik svědčících o žalobkynině vědomé účasti. Žalobkyně pouze obecně uvádí, že obchodní praktiky měly svůj důvod, ale neuvádí jaký. Jen stěží si přitom lze představit jejich ekonomické opodstatnění. Žalovaný odkazuje na bod 68 až 75, 85, 90, 107, 118 a 129 napadeného rozhodnutí a shrnuje, jaké objektivní okolnosti vedly ve svém souhrnu k závěru, že žalobkyně věděla, resp. mohla a měla vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH.
16. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by v daňovém řízení bylo prokázáno, že žalobkyně uskutečnila sporná plnění v dobré víře. Naopak bylo prokázáno, že žalobkyně věděla o své účasti na podvodném řetězci č. 1, který zahrnoval 95 % všech přijatých plnění.

Bezpredmetné pak bylo zabývat se opatřeními přijatými k zamezení žalobkyniny účasti na podvodu. Ve vztahu k ostatním řetězcům by muselo být prokázáno přijetí dostatečných opatření, jimiž by se žalobkyně vyhnula účasti na podvodném jednání. Žalobkyně však přijetí dostatečných opatření netvrdila a neprokázala. Prosté tvrzení žalobkyně o důvěryhodnosti pana M. Ž. na shora uvedeném nemůže nic změnit. Vzhledem k dlouhodobému působení žalobkyně v oboru se naopak jeví jako těžko uvěřitelné, že by se objektivní nestandardní okolnosti případu jevily žalobkyni jako standardní obchodní praktiky. Není ani pravdou, že daňovými orgány šetřené obchodní případy byly stejné jako ty, které žalobkyně realizovala v minulosti. Žalobkyně naopak v minulosti obchodovala s polskými dodavateli masa napřímo bez mezičlánků.

17. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Podstatný obsah správního spisu

18. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“) zahájil protokolem ze dne 14. 11. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2018 ohledně zdanitelných plnění přijatých od společností K.Z.B. MASO-GROUP s.r.o., IČO: 04192991 (pozn. soudu: dnes již neexistující subjekt; dále jen „KZB“), JAM-FRIGO s.r.o., IČO 60743875 (pozn. soudu: dnes již neexistující subjekt; dále jen „JAM FRIGO“), BULL MEAT FOOD s.r.o., IČO: 27837009, a Animalco a.s., IČO: 00536458.
19. Dne 10. 2. 2020 finanční úřad vydal výzvu k uplatnění práva č. j. 5023/20/3301-61653-711611, jejímž prostřednictvím žalobkyni seznámil s tím, že na základě dosavadního dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně ve zdaňovacích obdobích leden až březen 2018 dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), z přijatých zdanitelných plnění od společností KZB a JAM FRIGO v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), neboť se účastnila transakcí zasažených podvodem na DPH, o kterém mohla a měla vědět. Své skutkové a právní závěry finanční úřad ve výzvě popsal a současně žalobkyni vyzval, aby ve lhůtě 15 dnů nabídla důkazy a uplatnila prostředky ke své obraně. V textu výzvy žalobkyni poučil o tom, že pokud přijala nějaká opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu, pak to může finančnímu úřadu sdělit ve stanovené patnáctidenní lhůtě. Žalobkyně na výzvu ze dne 10. 2. 2020 reagovala podáním ze dne 10. 3. 2020, v němž polemizovala s některými ze závěrů finančního úřadu; konkrétní opatření přijatá za účelem zamezení své účasti na daňovém podvodu žalobkyně neuvedla.
20. Dne 21. 5. 2020 finanční úřad seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Z něj vyplývá, že žalobkyně dle finančního úřadu uplatnila nárok na odpočet daně ve zdaňovacích obdobích leden až březen 2018 na základě dokladů od dodavatelů KZB a JAM FRIGO v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Finanční úřad však zjistil, že žalobkyně byla součástí podvodného řetězce korporací přepravujících si mezi sebou zboží (maso). Finanční úřad identifikoval následující podvodné řetězce:
- 1) Polsko → TENDERFOOD AB, s.r.o. (SK) → Bamboo company s.r.o. → KZB → žalobkyně →
 - 2) Polsko, Španělsko → TENDERFOOD AB, s.r.o. (SK) → Bamboo company s.r.o. → KZB → JAM-FRIGO → žalobkyně →

21. Mezi nestandardní znaky, které tyto podvodné řetězce vykazovaly, finanční úřad zařadil snížení ceny zboží při prodeji mezi společnostmi Bamboo company s.r.o. (dále jen „Bamboo“) a KZB nebo platby „pozpátku“ spočívající v tom, že žalobkyně platila KZB dříve, než KZB platila Bamboo. Finanční úřad také zjistil, že cena zboží hrazená společností TENDERFOOD polským dodavatelům byla nižší nebo stejná jako cena, kterou žalobkyně platila KZB nebo JAM FRIGO. Žalobkyně přitom v minulosti nebo i v prověřovaných obdobích obchodovala s polskými společnostmi ve značných objemech. Finanční úřad proto označil za neobvyklé, že by žalobkyně nakupovala polské maso od KZB a JAM FRIGO za vyšší cenu, pokud si jej mohla sama přímo nakoupit od těchto polských dodavatelů, se kterými se prokazatelně znala a s nimiž již dříve obchodovala. Dále finanční úřad zjistil, že přeprava zboží pocházejícího od polských dodavatelů, které žalobkyně nakupovala od KZB, a přeprava části zboží, které nakupovala od JAM FRIGO, probíhaly tak, že k nakládce došlo v Polsku a k výkladce přímo ve skladu žalobkyně v Kladně, kde si zboží přebíral zaměstnanec TENDERFOOD (O. J.), který zboží nikomu nepředával, a proto muselo být určeno pro žalobkyni. Žalobkyně tedy mohla oslovit přímo TENDERFOOD, neboť si musela být vědoma toho, že zboží, které posléze pořídila od KZB a JAM FRIGO, bylo totéž zboží, jako si u ní uskladnila TENDERFOOD. Stejně tak jí muselo být zřejmé, že v důsledku přepravy masa mezi více společnostmi dochází k navýšení ceny. Zboží bylo v rámci řetězce navíc ve většině případů předprodáno během jednoho dne. Žalobkyně převážnou část daňových dokladů vystavených KZB platila v hotovosti, byť šlo o vysoké částky v řádech statisíců.
22. Finanční úřad dále identifikoval několik nestandardností ohledně společností zapojených do podvodných řetězců:
- Bamboo (tzv. missing trader) ukončila již v červenci 2017 činnost ve všech svých provozovnách, sídlila na tzv. virtuální adrese, dle zjištění finančního úřadu neměla webová stránka ani jinou formu propagace či reklamy, v krátkém časovém úseku změnila jednatele a jejím aktuálním jednatelem byla osoba s bydlištěm na Ukrajině, od roku 2013 nezveřejňovala účetní závěrky, v prvním čtvrtletí roku 2018 byla vůči svému správci daně nekontaktní, na jejím daňovém účtu byl v červenci 2019 evidován nedoplatek v řádech milionů Kč, v říjnu 2018 se stala nespolehlivým plátcem, zboží prodávala KZB za nižší cenu, než za jakou jej pořizovala od TENDERFOOD, z jiného členského státu pořizovala zboží pouze od TENDERFOOD a v prvním čtvrtletí roku 2018 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců v milionových částkách, přičemž se dle kontrolních hlášení jednalo o tzv. anonymní plnění, u kterých nelze identifikovat dodavatele, jednotlivé doklady, jednotlivá zdanitelná plnění a jejich výši.
 - KZB (rovněž tzv. missing trader) vyměnila v říjnu 2017 (krátce před zahájením obchodní spolupráce se žalobkyní) jednatelku, kterou se stala V. H. (jež byla rovněž novým společníkem KZB) s nulovými zkušenostmi v oblasti obchodování s masem a bez zkušeností na pozici jednatelky, přestože obchody od počátku probíhaly v milionových obratech. V únoru 2019 se jednatelem KZB stal občan cizího státu s bydlištěm na Ukrajině, a navázání kontaktu s KZB je tak pro finanční úřad obtížnější. KZB navíc uzavřela smlouvu o spolupráci se žalobkyní ještě před tím, než splnila svou povinnost registrovat se u státní veterinární správy, v živnostenském rejstříku neměla od svého vzniku zapsány žádné provozovny, od svého vzniku nezveřejňuje účetní závěrky a daňová přiznání sice podává, avšak vždy s vysokými plněními na vstupu i na

výstupu a s výslednou nízkou daňovou povinností. Poté, co finanční úřad začal prověřovat obchody KZB, změnila tato společnost jednatele i společníka, přičemž se finančnímu úřadu jevílo, že změna byla provedena účelově se zpětným datem vzniku funkce. Po zahájení daňové kontroly u KZB přestala tato společnost spolupracovat, její zástupce vypověděl plnou moc, doměřenou daň KZB neuhradila, v září 2019 měla na svém účtu daňové nedoplatky v řádech milionů Kč, od března 2019 je vedena jako nespolehlivý plátce a její obchodní zástupce M. Ž. byl v šetřených obdobích i obchodním zástupcem JAM-FRIGO. Za zdaňovací období leden až březen 2018 vykázala KZB nízké daňové povinnosti a jejím největším dodavatelem byla v těchto obdobích Bamboo. Na výzvu finančního úřadu k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně KZB nereagovala, přestala komunikovat a nárok na daňový odpočet jí nebyl uznán.

- JAM FRIGO (tzv. buffer) neměla v lednu až březnu 2018 nahlášeny v živnostenském rejstříku žádné provozovny a daňová přiznání za tato zdaňovací období sice podala, avšak vykázala vysoká plnění na vstupu i výstupu i s nízkou daňovou povinností. Jejím jednatelem byl od dubna 2017 do září 2019 J. J., který byl dříve jednatelem společnosti VP-PRAHA s.r.o., ohledně níž správci daně vzniklo podezření, že se účastnila podvodných řetězců. Její následný jednatel M. Ž. vystupoval v prověřovaných zdaňovacích obdobích jako obchodní zástupce KZB i JAM FRIGO a navíc byl tchánem bývalého jednatele J. J. a bývalým přítelem jednatelky KZB V. H., dle jejíhož sdělení navíc M. Ž. řídil chod KZB od samého počátku.

23. Finanční úřad ve výsledku kontrolního zjištění dále konstatoval, že účelem zapojení společností do obchodních transakcí nebylo uskutečňování legální ekonomické činnosti, ale krytí podvodného jednání a dosažení daňové a konkurenční výhody. V řetězcích bylo identifikováno narušení daňové neutrality u Bamboo a KZB. Správce daně také identifikoval objektivní okolnosti, které podle něj prokazovaly, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o své účasti na transakcích zasažených podvodem na DPH. Mezi takové objektivní okolnosti zařadil to, že KZB byla novou obchodní korporací na trhu s masem, která získala povolení k obchodování se živočišnými produkty až těsně před zahájením obchodů, přičemž smlouva mezi žalobkyní a KZB byla uzavřena již před registrací u státní veterinární správy. Přesto žalobkyně začala obchodovat s KZB v milionových objemech, tedy jednala neobezřetně a nezodpovědně, neboť si neověřila důvěryhodnost a podnikatelskou historii svého dodavatele. KZB navíc od svého vzniku nezveřejňovala účetní závěrky, z nichž by bylo možné zjistit její majetkové poměry, stabilitu a vykazované ekonomické ukazatele. Žalobkyně mohla z obchodního rejstříku zjistit, že u KZB došlo ke změně jednatele, názvu a sídla společnosti a že nová jednatelka nikdy nefigurovala v žádné obchodní korporaci zabývající se nákupem a prodejem masa. Pokud jednatel žalobkyně s novou jednatelkou jednal, mohl zjistit, že její zkušenosti v obchodování s masem byly nulové. KZB dle informací zjistitelných ze živnostenského rejstříku navíc neměla žádnou provozovnu. Ani tyto veřejně zjistitelné informace však žalobkyni nevarovaly, aby si počínala obezřetně a ověřila důvěryhodnost a ekonomické zázemí svého dodavatele. Žalobkyni mělo být také podezřelé, že nová korporace na trhu s masem byla schopna dodávat zboží za lepší ceny než dosavadní dodavatelé. Také JAM FRIGO od svého vzniku nezveřejňovala účetní závěrky a v prověřovaných zdaňovacích obdobích neměla zapsanu provozovnu, přesto žalobkyně vstoupila i do obchodního vztahu s ní bez toho, aby si důvěryhodnost JAM-FRIGO ověřila. Sama žalobkyně měla pronajatý areál, v němž 95 % zboží, které jí KZB nebo JAM-FRIGO prodaly, přebíral zaměstnanec TENDERFOOD, se kterým se jednatel žalobkyně

dlouhodobě znal a přátelil a který se mohl v areálu pohybovat pouze v doprovodu jednatele nebo vedoucího skladu. Žalobkyně tedy musela vědět, jaké zboží si zde TENDERFOOD přebírala a že se jednalo o zboží, které nakonec žalobkyně od KZB nebo JAM-FRIGO pořizovala. Žalobkyni též muselo být známo, že zboží pocházelo z Polska, přitom si sama mohla zboží z Polska pořídit, neboť v minulých i v prověřovaných zdaňovacích obdobích pořizovala zboží přímo z Polska. Stejně tak žalobkyně mohla oslovit TENDERFOOD a zboží zakoupit přímo od ní. Ze zjištění správce daně přitom nevyplývalo, že by žalobkyně učinila jakákoli opatření k eliminaci možného rizika zapojení do podvodných transakcí.

24. Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila prostřednictvím podání ze dne 8. 6. 2020, v jehož rámci opětovně zpochybňovala některé ze závěrů finančního úřadu. Na základě návrhu žalobkyně následně finanční úřad vyslechl svědky J. J. a M. Ž.. Dne 9. 11. 2020 finanční úřad informoval žalobkyni o tom, že na základě jejího vyjádření a svědeckých výsledků nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, s nímž již žalobkyně byla seznámena. Následně dne 30. 11. 2020 proběhlo ústní jednání, jehož se za žalobkyni zúčastnil její tehdejší zmocněnec JUDr. Jiří Vaníček a jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 1990823/20/3301-61563-711611 (o čemž byl sepsán protokol č. j. 2088418/20/3301-61563-711611). Podstatné závěry finančního úřadu uvedené ve zprávě o daňové kontrole se shodovaly s výsledky kontrolního zjištění shrnutými výše.
25. Správce daně na základě zprávy o daňové kontrole vydal prvostupňová rozhodnutí, jimiž žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období leden až březen 2018 a uložil jí povinnost uhradit penále (v podrobnostech viz bod 2 tohoto rozsudku).
26. Žalobkyně podala proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání. V něm mj. zdůraznila, které skutečnosti jí správce daně, resp. finanční úřad, dle svého tvrzení nekladl k tíži (např. změnu jednatele a společníka KZB či nespolehlivost KZB coby plátce), a vyjádřila přesvědčení, že i některé další nestandardnosti jí neměly být dávány k tíži (např. neexistence provozovny, nezveřejňování účetních závěrek, absence zkušeností jednatelky KZB), přičemž namítla nepřezkoumatelnost prvostupňových rozhodnutí z důvodu vnitřní rozpornosti. Zpochybňovala také postup finančního úřadu, který KZB neuznal nárok na odpočet daně z důvodu neunesení důkazního břemene a který následně vytvořil konstrukci o daňovém podvodu, aby nemusel žalobkyni přiznat nárok na odpočet, přičemž využil i skutečnosti nastalé *ex post*, které proti žalobkyni nemohl použít. Žalobkyně též zpochybňovala závěr finančního úřadu, podle něhož výpovědi J. J. a M. Ž nepřinesly nic nového, a poukázala na „překroucení“ výpovědi svědka B.. Ve vztahu k obchodním praktikám při obchodování s masem žalobkyně v odvolání nic neuvedla.
27. Žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování (obstatal rozhodnutí, jimiž byla společností Bamboo a KZB doměřena daň, a zjistil, že společnosti Bamboo, KZB a JAM FRIGO neměly žádnou vlastní webovou prezentaci týkající se obchodů s masem).
28. Dne 5. 9. 2022 žalovaný pod č. j. 32914/22/5300-21444-712994 (dále jen „seznámení“) seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Žalovaný konstatoval, že se obecně ztotožnil se závěry správce daně, avšak považoval za vhodné popsat hodnocení důkazních prostředků podrobněji a samostatně vyhodnotit sedm plnění (tvořících menší než pětiprocentní podíl na obchodování), u nichž maso obíhalo částečně odlišně oproti ostatním plněním. Ve shodě se správcem daně dospěl žalovaný k závěru, že byly naplněny formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, avšak odpočet byl uplatněn v rozporu se smyslem a účelem směrnice o DPH, neboť dodavatelsko-

odběratelský řetězec byl stížen podvodem na DPH, jehož se žalobkyně zaviněně účastnila. Dále žalovaný shledal, že správcem daně identifikované dva řetězce byly v zásadě jedním a týmž řetězcem, do něhož byla „vnořena“ JAM FRIGO. Sedm plnění z celkových 146 však obíhalo v řetězci odlišně, a proto je žalovaný vyhodnotil zvlášť v rámci řetězců 2 až 6.

29. K řetězci č. 1 (tj. k řetězcům identifikovaným správcem daně a finančním úřadem) pak žalovaný upřesnil, že přeprava zboží probíhala pouze v souvislosti s třístranným obchodem sestávajícím z plátce z jiného členského státu (Polsko či Španělsko), TENDERFOOD a Bamboo, přičemž zboží za přítomnosti jednatele žalobkyně přebíral pan J. z TENDERFOOD, která měla zboží do skladu žalobkyně dopravovat na základě požadavku Bamboo. Bamboo, KZB ani JAM FRIGO přístup do skladu žalobkyně neměly. Nestandardnosti řetězce popsal dle žalovaného správně již správce daně. Žalovaný za zásadní považoval to, že k fyzickému přemístění zboží docházelo pouze při prodeji na začátku fakturačního řetězce, a to z Polska či Španělska do skladu žalobkyně, že platby probíhaly pozpátku a docházelo k propadu ceny v řetězci mezi společnostmi Bamboo a KZB, že na začátku řetězce stálo mj. pět polských společností, s nimiž žalobkyně dlouhodobě obchodovala napřímo bez mezičlánků, že k přeprodejům docházelo rychle v rámci jediného dne, žalobkyně za zboží platila navzdory vysoké ceně hotově a že články řetězce vykazovaly nestandardní znaky popsané správcem daně. Narušení neutrality žalovaný shledal prvotně u Bamboo a pouze druhotně u KZB. Ve vztahu k Bamboo žalovaný mj. zdůraznil, že maso v řetězci dlouhodobě prodávala se zápornou obchodní marží a že s výjimkou anonymních plnění vykazovala pouze pořízení zboží z jiného členského státu od TENDERFOOD a tuzemské plnění pro KZB, což neodpovídalo chování běžného podnikatelského subjektu a svědčilo to o postavení Bamboo coby pouhého fakturačního článku v řetězci. Daňový nedoplatek ve výši 6 629 619,33 Kč za první čtvrtletí roku 2018 Bamboo neuhradila. Rovněž u KZB bylo zjištěno porušení neutrality daně, a to v příčinné souvislosti s řetězcem č. 1, neboť tato společnost přestala být kontaktní a své daňové povinnosti za prověřovaná zdaňovací období nikdy nesplnila. Ve vztahu k objektivním okolnostem pak žalovaný především zdůraznil, že žalobkyně musela vědět o tom, že v jejím skladě přebírá pan Jaroš za společnost TENDERFOOD zboží, které ona sama zpravidla ještě týž den pořizovala od KZB a JAM FRIGO, přičemž musela vědět též o rychlosti, se kterou bylo maso přeprodáváno a že se jednalo pouze o tzv. fakturační přeprodeje. Žalobkyně znala původ masa, kteréžto obecně lze považovat za značně rizikovou komoditu. Zboží mohla pořizovat přímo od polských společností nebo od TENDERFOOD, avšak pořizovala je od KZB a JAM FRIGO vykazujících rizikové znaky. V případě plnění v rámci řetězce č. 1 se žalobkyně dle názoru žalovaného účastnila podvodu na DPH vědomě a úmyslně, pročez bylo zbytečné zabývat se opatřeními přijatými k zabránění účasti žalobkyně na daňovém podvodu (jejichž existenci žalobkyně nadto ani netvrdila).
30. V případě řetězce č. 2, který se týkal pouze dvou plnění, žalovaný konstatoval, že maso obíhalo v odlišném fakturačním a fyzickém řetězci než řetězec č. 1. Jednou z odlišností byl původ masa, kdy toto maso byl na počátku řetězce společností TENDERFOOD pořizováno od maďarského plátce DPH a rovněž bylo původně přepraveno z Maďarska, čímž se liší od ostatních předmětných plnění. Další odlišností byl pak oběh tohoto masa, kdy maso nebylo dopravováno do skladu žalobkyně, nýbrž do skladu Laris Trading v Kladně. Přeprava z Maďarska na Slovensko byla dle žalovaného spojená s prodejem mezi maďarskou společností a TENDERFOOD a přeprava ze Slovenska do skladu Laris Trading je spojena s prodejem následnému článku Bamboo. Ve skladu Laris Trading pak došlo ke „klidovým“ dodáním společnosti KZB a následně žalobkyni.

31. V řetězci č. 3 bylo dle žalovaného fakturačně maso přepravováno v rámci stejného schématu jako v případě řetězce č. 1 (alternativa se zapojením JAM FRIGO). Řetězec č. 3 probíhal odlišně od řetězce č. 1 tím, že fyzický oběh masa svědčí o přepravě masa z Německa do Kamence u Poličky. Ve spisovém materiálu pak dle žalovaného neexistují jakékoliv indicie o tom, že by bylo maso z tohoto místa jakkoliv přepravováno a dle žalovaného lze naopak dovodit, že s vysokou mírou pravděpodobnosti se opět jednalo o „klidovou“ dodávku (doklady jsou pouze k dodání zboží společností TENDERFOOD pro Bamboo v Kamenci u Poličky). O tom má svědčit i rychlost přeprodeje, které se v případě řetězce č. 3 uskutečnily všechny v jeden den.
32. Řetězec č. 4 byl dle žalovaného fakturačně opět stejný jako řetězec č. 1 (alternativa se zapojením JAM FRIGO) s tím, že na počátku stála španělská společnost, jednající jménem polské společnosti. Fyzický oběh předmětného masa měl probíhat z Barcelony do Kamence u Poličky, přičemž doklady svědčí o prodeji masa společností TENDERFOOD pro Bamboo s místem dodání na tomto místě. Dále se dle žalovaného opět mělo jednat o „klidové“ prodeje. Ze zcela obecných dokladů ve spisovém materiálu totiž absentují jakékoliv indicie, že by bylo maso následně přepravováno. Prodeje mezi společnostmi TENDERFOOD → Bamboo → KZB → JAM FRIGO → žalobkyně se v řetězci č. 4 opět uskutečnily v jediný den.
33. V případě řetězce č. 5 žalovaný uvedl, že fakturačně probíhal stejně jako řetězec č. 1 (alternativa se zapojením JAM FRIGO). Na počátku řetězce stojí španělský plátce jednající na účet polské společnosti. Maso mělo být přepravováno ze Španělska do Jičína (při dodání zboží mezi články MONTRONILL – španělský plátce jednající na účet polské společnosti a TENDERFOOD). Ve spisovém materiálu, s výjimkou velmi obecného dokladu o dodání zboží společností TENDERFOOD pro společnost Bamboo v Jičíně, neexistují dle žalovaného opět indicie o tom, že by bylo maso dále jakkoliv přepravováno. Prodeje mezi zainteresovanými články v řetězci TENDERFOOD → Bamboo → KZB → JAM FRIGO → žalobkyně se uskutečnily v jediný den.
34. Ve vztahu k poslednímu identifikovanému řetězci č. 6 žalovaný uvedl, že fakturačně probíhal stejně jako v případě řetězce č. 1 (s alternativou bez zapojení JAM FRIGO). Fyzický oběh svědčil o přepravě masa z Polska do Moravské Ostravy. Dodací list osvědčuje dodání zboží společností TENDERFOOD pro společnost Bamboo v Moravské Ostravě, přičemž další doklady, ze kterých by bylo možné dovodit následnou přepravu zboží ve spisovém materiálu absentují. Dle žalovaného lze tak dovodit, že se opět jednalo o „klidovou“ dodávku (tedy pouze převod vlastnictví zboží v místě uskladnění, bez přepravy). Všechny prodeje a s nimi spojené dodání zboží v řetězci č. 6 se měly uskutečnit opět v jediný den.
35. Žalovaný ve vztahu k řetězcům č. 2 až 6 vždy samostatně uvedl nestandardnosti daných řetězců, identifikoval narušení neutrality daně, k němuž došlo stejně jako v případě řetězce č. 1 primárně u společnosti Bamboo a sekundárně u společnosti KZB, a předešel objektivní okolnosti, které měly svědčit o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Žalovaný k řetězcům č. 2 až 6 konstatoval, že žalobkyně vědět měla a mohla (tzv. nedbalostní účast), že se účastní daňového podvodu. Důvodem rozdílného závěru oproti řetězce č. 1 (vědomostní účast žalobkyně na podvodu) dle žalovaného zejména bylo to, že se řetězců č. 2 až 6 netýká mimořádně závažná objektivní okolnost, a to, že se po celou dobu rychlých přeprodeje mezi všemi tuzemskými články řetězce nenacházelo maso ve skladu žalobkyně.

36. Na Seznámení žalobkyně reagovala věcně dne 20. 10. 2022 a 27. 10. 2022 (dále souhrnně jako „Reakce na Seznámení“). V Reakci na Seznámení žalobkyně namítala, že není nestandardní, aby zboží bylo objednáno osobou odlišnou od dodavatele, aby odběratel objednal zboží dodání přes prostředníka namísto přímého dodavatele a aby bylo přeprodáno v době uskladnění; dle žalobkyně lze tyto praktiky označit za obchodní zvyklosti. K prokázání těchto zvyklostí navrhla žalobkyně provést výslech osmi osob vystupujících za odběratele a dodavatele žalobkyně (vč. jednoho ukladatele). Žalobkyně v této souvislosti namítla, že daňové orgány nezjistily skutkový stav dostatečně a posoudily předmětnou právní otázku nesprávně.
37. Žalovaný neshledal nutnost blíže zjišťovat obvyklosti na trhu s masem, neboť dospěl k závěru, že pro jeho závěry v posuzované věci zcela postačí znalost obecných ekonomických pravidel. Žalovaný proto nepřistoupil k provedení žalobkyní navrhovaných svědeckých výpovědí z důvodu nadbytečnosti. Námitky žalobkyně v Reakci na Seznámení žalovaný taktéž neshledal důvodnými a v napadeném rozhodnutí setrval na výše uvedeném hodnocení (viz bod 25 tohoto rozsudku).

Jednání soudu

38. Při jednání setrvali účastníci řízení na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila, že zjištění, podle kterého došlo k přeprodejům zboží v jejím skladu, nemohlo vést k závěru o vědomé účasti na daňovém podvodu. Pokud by mělo být objektivní okolností, že maso je riziková komodita, tak by veškeré obchodní transakce žalobkyně, která se zabývá pouze obchodem s masem, potenciálně zakládaly její účast na daňovém podvodu. Obchod s masem se musí uskutečňovat v řádech hodin, protože jde o zboží, které podléhá rychlé zkáze. Dodavatelé žalobkyně byli velkoobchodníci, proto neměli webové prezentace. Žalovaný uvedl, že síla objektivních okolností tkví v jejich souhrnu. Nelze je posuzovat izolovaně. Žalobkyně vybírá „slabší“ okolnosti (rizikovitost komodity), pomíjí ale silné okolnosti jako je nižší cena zboží na konci řetězce, vložení dalších fakturačních článků do řetězce, platby v hotovosti atd.
39. Dokazování soud neprováděl.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

40. Soud ověřil, že žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná po vyčerpání řádných opravných prostředků. Žaloba splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, proto ji soud věcně projednal.
41. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
42. Před věcným vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud připomíná, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správný soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). V souladu s tímto právním názorem postupoval soud i v projednávané věci.

Posouzení žaloby

Napadené rozhodnutí nebylo žalobkyni oznámeno po uplynutí prekluzivní lhůty

43. Soud se nejprve zabýval námitkou, podle níž jí bylo napadené rozhodnutí oznámeno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Pokud by byla tato námitka důvodná, nebylo by třeba se zabývat důvodností ostatních žalobních bodů. Jedná se zároveň o skutečnost, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (srov. např. rozsudky NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS, či ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017-39).
44. Mezi žalobkyní a žalovaným není sporné, že lhůta pro stanovení daně v souladu § 148 odst. 1, ve spojení s odst. 2 písm. b) a odst. 3 daňového řádu marně uplynula dne 14. 11. 2022. Žalobkyně je ovšem narozdíl od žalovaného přesvědčena, že jí napadené rozhodnutí bylo řádně oznámeno až dne 16. 11. 2022 doručením do její datové schránky, nikoliv dne 8. 11. 2022, kdy bylo napadené rozhodnutí doručeno zástupci žalobkyně, jemuž byla vypovězena plná moc. Žalobkyně se proto domnívá, že zanikla pravomoc orgánů finanční správy za dotčená zdaňovací období stanovit daň odlišně od daně jí tvrzené v daňových přiznáních, napadené rozhodnutí ani dodatečné platební výměry nenabývaly právní moci, resp. nepočala běžet náhradní lhůta splatnosti stanovená dodatečnými platebními výměry. Soud se s názorem žalobkyně neztotožňuje.
45. Podle § 27 odst. 2 daňového řádu je „[p]lná moc vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.“ Pravidlo stanovené v § 27 odst. 2 daňového řádu, podle něž je plná moc vůči konkrétnímu správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně, přitom analogicky platí také ve vztahu k vypovězení plné moci. Tento závěr plyne z judikatury, zejména z rozsudků NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, a ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018-73, v nichž NSS jasně potvrdil, že „*vůči správci daně je výpověď plné moci účinná, jakmile mu byla účastníkem řízení nebo jeho zástupcem oznámena*“.
46. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalovaný před odesláním napadeného rozhodnutí ověřil, zda je plná moc tehdejšího právního zástupce žalobkyně stále účinná a zda nedošlo ke změně jejího zastoupení. Žalovaný dne 2. 11. 2022 odeslal napadené rozhodnutí do datové schránky tehdejšího zástupce žalobkyně, kterého zcela legitimně považoval za osobu oprávněnou k převzetí napadeného rozhodnutí, pokud byl v den vypravení této písemnosti k zastupování žalobkyně zmocněn. Teprve dne 7. 11. 2022 byla žalovanému doručena výpověď plné moci zástupce žalobkyně, resp. v tento moment byla u žalovaného výpověď plné moci také uplatněna (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2021, č. j. 4 Afs 334/2018-33, a ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35). Žalovaný, ačkoliv tak nebyl povinen postupovat, pouze s ohledem na zásadu součinnosti a obdrženou výpověď plné moci následně zaslal napadené rozhodnutí též do datové schránky žalobkyně (která si jej z datové schránky vyzvedla dne 16. 11. 2022). Žalovaný žalobkyni zároveň informoval o skutečnosti, že napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 8. 11. 2022, kdy bylo doručeno do datové schránky odvolaného zástupce žalobkyně.
47. Soud považuje postup žalovaného za souladný se zákonem a judikaturou. Žalovaný vycházel ze stavu, který tu byl v době, kdy písemnost vypravil. Zvolení si nového zástupce na základě plné moci je vůči žalovanému účinné až k okamžiku uplatnění plné moci u žalovaného a od tohoto momentu je žalovaný povinen jednat s novým zástupcem. To mu však neukládá povinnost opětovně doručovat ty dokumenty, jejichž odeslání se odehrálo před takovou změnou zastoupení (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 202/2004-43, a ze dne

13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Lze tak souhlasit s žalovaným, že nelze přičítat k jeho tíži chování žalobkyně, která svým rozhodnutím způsobila, že napadené rozhodnutí bylo doručeno již odvolanému právnímu zástupci. Byť žalobkyně nemůže konkrétně předvídat, k jakým úkonům se žalovaný chystá v době, kdy mu hodlá oznámit odvolání plné moci svého zástupce, s ohledem na blížíící se konec lhůty pro stanovení daně se naopak postup žalobkyně, která vypověděla plnou moc svému dosavadnímu zástupci až poté, co bylo napadené rozhodnutí dodáno (nikoli ještě doručeno) do jeho datové schránky, jeví soudu jako účelový.

48. Soud shrnuje, že žalovaný nepochybil a napadené rozhodnutí bylo doručeno ve lhůtě pro stanovení daně, neboť bylo odesláno a následně dodáno do datové schránky tehdejšího zástupce žalobkyně v souladu s plnou mocí, která byla v té době platná a účinná vůči žalovanému. V uvedeném postupu proto soud neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí, resp. nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně, jak tvrdí žalobkyně. Námitka je proto nedůvodná.

Obecná východiska k podvodu na DPH

49. Před samotným vypořádáním dalších žalobních námitek soud shrnuje základní obecná východiska k podvodu na DPH, která se týkají předmětu nynější věci.
50. 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.
51. Z těchto ustanovení vyplývá, že podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je použití zdanitelného plnění přijatého od jiného plátce 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232).
52. 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 (dále jen „SDEU“) ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42]. Vnitrostátní orgány a soudy 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
C-487/01 a C-7/02).

věcech

53. 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 o DPH, 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. 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 spleťové, jako je představitelnost 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).
54. 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 prokázáno 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 o DPH 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.
55. Citovanou judikaturu SDEU přebírá i NSS. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odepřít subjektu účastníckému se tohoto podvodu na DPH nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe NSS z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření 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).

56. 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: existence podvodu**). 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: 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). Nutno dodat, že v případě prokázané vědomé účasti na daňovém podvodu nemůže být daňový subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17, a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body 57 až 60).

Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné

57. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
58. Soud úvodem předesílá, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám, kvůli nimž skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (viz rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (viz rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003 č. j. 7 A 181/2000-29). Nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů pak může být rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde

správní orgán opřel rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované nebo zjištěné v rozporu se zákonem, případně není-li zřejmé, zda vůbec byly nějaké důkazy v řízení provedeny (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75).

59. Žalobkyně v první řadě považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný neprokázal, co bylo možné na daném trhu a v daném čase považovat za standardní (tj. za běžnou obchodní praxi), přestože dovozoval účast žalobkyně na podvodu na DPH na základě jím vyčtených objektivních okolností, které považoval za nestandardní. Dle žalobkyně je přitom správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu.
60. V návaznosti na body 45 až 51 tohoto rozsudku soud připomíná, že při úvaze, zda lze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura SDEU a NSS z posuzování následujících podmínek: 1) existence podvodu, 2) existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu, 3) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry. Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. V případě unesení důkazního břemene správcem daně má pak daňový subjekt možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval. Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, body 35 a 47). Některé zjištěné okolnosti přitom mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení jeho dobré víry (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).
61. Soud dále zdůrazňuje, že objektivní skutečnosti jsou posuzovány vždy z hlediska toho, zda mohou v osobě povinné k dani vyvolat pochybnosti o tom, zda obchodní transakce, jíž se účastní, není zasažena podvodem na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022-63).
62. Z napadeného rozhodnutí dle soudu plyne, že se žalovaný náležitě zabýval konkrétními okolnostmi žalobkynina případu, které zjistil v průběhu daňového řízení, přičemž obecná zákonná a judikatorní východiska pak příležitostně aplikoval na takto zjištěné skutkové okolnosti. Žalovaný přezkoumatelným způsobem odůvodnil skutečnosti týkající se daňového podvodu, jakožto i vědomosti žalobkyně o něm. Žalovaný zjistil, že žalobkyně obchodovala s chlazeným a mraženým masem v několika obchodních řetězcích (řetězce č. 1 až 6). V napadeném rozhodnutí konstatoval, že se z pohledu judikatury SDEU a NSS jednalo o podvodné řetězce, jelikož u nich byly identifikovány nestandardní znaky a existence narušení neutrality DPH, které mají s těmito řetězci přímou souvislost. Ve vztahu k jednotlivým obchodním řetězcům žalovaný v souladu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu nejprve podrobně vymezil skutkové okolnosti a nestandardnosti svědčící o existenci daňového podvodu – 1. podmínka, a poté uvedl též objektivní okolnosti, které měly svědčit o vědomosti žalobkyně o tom, že se účastní řetězce zasaženého daňovým podvodem (řetězec

č. 1), případně měly vzbudit v žalobkyni minimálně podezření, že se takového podvodného řetězce účastní (řetězce č. 2 až 6) – 2. podmínka (k jednotlivým obchodním řetězcům a správnostem závěrů žalovaného se soud vyjádří v podrobnostech v dalších částech odůvodnění tohoto rozsudku).

63. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nelze spatřovat v tom, že žalovaný výslovně nespécifikoval, co a z jakého důvodu považuje za standard přiměřený obchodním operacím na trhu s chlazeným a mraženým masem. Závěry žalovaného totiž nebyly postaveny na skutečnosti, že žalobkyně uskutečňovala obchodní transakce v rozporu s běžnou obchodní praxí v rámci obchodování s masem. Žalovaný konstatoval, že v posuzovaném případě byly zjištěny takové nestandardnosti a objektivní okolnosti, které jsou samy o sobě zjevně ekonomicky iracionální (článek řetězce obchodující se zápornou marží; stejné ceny na konci i na začátku řetězce; dlouhodobé dobrovolné a vědomé preferování rizikovějších dodavatelů ze strany žalobkyně; a to za důvodně očekávatelné vyšší ceny než od méně rizikového dodavatele, tedy s vidinou nutně nižšího potencionálního zisku) a jsou v rozporu s běžnými obchodními podmínkami univerzálně (principiálně, neboť účelem podnikání je tvorba zisku při snaze o minimalizaci rizika), tedy bez ohledu na obor či odvětví. Také k dalším zjištěným skutečnostem, které žalovaný vyhodnotil jako nestandardnosti či objektivní okolnosti (obstrukční chování článků řetězce; vysoké a četné platby v hotovosti; platby v řetězci pozpátku; rizikové znaky článků řetězce atd.) uvedl, že jsou platné všeobecně, tedy je třeba je vyhodnotit jako nestandardní bez ohledu na oblast trhu.
64. Správce daně je sám v daňovém řízení oprávněn učinit si úsudek o tom, jaké chování lze považovat za chování běžného ekonomicky racionálního podnikatele, a jaké nikoli (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2022, č. j. 7 Afs 305/2020-87). Soud se přitom ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že řada zjištěných a objasněných skutečností je značně nestandardní pro běžné obchodní styky, tedy nejen v oboru, v němž žalobkyně působí. Soud v tomto ohledu dále odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a připomíná, že smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené. Proto v případě, kdy se krajský soud ztotožní s rozhodnutím žalovaného, může odkázat na jeho odůvodnění se souhlasnou poznámkou (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Žalobkyně přitom v žalobě jednotlivá zjištění správce daně, resp. žalovaného stran existence podvodu a objektivních okolností nijak konkrétně nezpochybňuje.
65. Není ani pravda, že by standard určitých obchodních operací musel být vždy výslovně vymezen a musel by nutně být předmětem dokazování (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2024, č. j. 6 Afs 255/2022–95). Nad rámec uvedeného nutno poznamenat, že žalovaný posuzoval rozhodné otázky komplexně a snažil se podrobně zjistit průběh a účel dodavatelsko-odběratelských vztahů, jakožto i předchozí a následnou obchodní praxi žalobkyně v daném oboru. Lze proto konstatovat, že se žalovaný zabýval i skutečnostmi, které byly standardní pro obchodování v segmentu žalobkyně. Zjištěné skutečnosti podporují závěry žalovaného i to, že obchodování žalobkyně v identifikovaných řetězcích nebylo standardní, jak tvrdí. Žalobkyně byla odborníkem v oboru a znala původ masa, kteréžto obecně lze považovat za rizikovou komoditu. Zboží mohla pořizovat přímo od polských společností, s nimiž ostatně dlouhodobě obchodovala, nebo od společnosti TENDERFOOD, tedy napřímo bez mezičlánků. Přesto pořizovala maso od KZB a JAM FRIGO vykazujících rizikové znaky. KZB byla navíc novou obchodní korporací na trhu s masem, která získala povolení k obchodování se živočišnými produkty až těsně

před zahájením obchodů, přičemž smlouva mezi žalobkyní a KZB byla uzavřena již před registrací u státní veterinární správy. Přesto žalobkyně začala obchodovat s KZB v milionových objemech. Tyto praktiky nelze označit za standardní v žádném odvětví.

66. Žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, bod 12, ve kterém NSS konstatoval, že správce daně měl prokázat, že žalobkyně opravdu jednala v rozporu s běžnými obchodními praktikami v rámci obchodování s neželeznými kovy, pokud jednou z podstatných okolností, která měla dle správce daně i žalovaného svědčit daňovému podvodu a vědomosti žalobkyně o něm, bylo, že žalobkyně uskutečňovala obchody v rozporu s běžnými obchodními praktikami v daném odvětví. V rozsudku č. j. 10 Afs 421/2019-63 ovšem NSS vytkl daňovým orgánům, že rezignovaly na zjišťování běžných obchodních zvyklostí ve velmi specifické oblasti obchodu, v níž v tuzemsku podniká jen málo osob (obchodování s neželeznými kovy). V nynější věci žalobkyně a zúčastněné společnosti neobchodovaly s žádnou specifickou komoditou ve specifickém segmentu trhu, v němž by panovaly natolik odlišné zákonitosti a obchodní zvyklosti, které by měl povinnost žalovaný zjišťovat (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2024, č. j. 6 Afs 255/2022-105). NSS nadto v žalobkyní odkazovaném rozsudku poukázal na skutečnost, že žalobkyně se pokusila pomyslný nosný pilíř skutečností, které měly svědčit o její vědomosti o podvodu, zbortit. „*V daňovém řízení předložila řadu důkazních návrhů. Snažila se vyvracet konkrétní závěry správce daně a také podlomit správnost závěrů, které následně přijal stěžovatel. Její obranu nelze označit za zjevně beznadějnou, nelze ji tedy paušálně a bez dalšího odmítnout.*“ Soud konstatuje, že žalobkyně v nynější věci žádným relevantním způsobem v průběhu daňového řízení ani v žalobě ke konkrétním závěrům žalovaného nevyjadřuje a ani nevysvětluje, co lze dle jejího názoru považovat za standardní v daném odvětví. Jinými slovy, pokud žalobkyně tvrdí, že zjištěné obchodní praktiky mají své opodstatnění a nejsou bezúčelné, bylo na místě, aby své tvrzení objasnila. Sama však v rámci žalobní argumentace zůstává ve zcela obecné rovině. Například tak ani nevysvětluje, proč přistoupila k rozšíření obchodního řetězce, pokud vstupem dalších článků do řetězce nezískala žádnou výhodu, ale naopak zvýšila svá rizika. V této míře obecnosti proto k její argumentaci přistupuje i soud a zdůrazňuje, že vyšší požadavky je v tomto smyslu třeba klást na závěry daňových orgánů tehdy, pokud „*daňový subjekt plausibilně tvrdí, že obdobný způsob obchodování využívá dlouhodobě a obdobně postupují i další subjekty v daném odvětví a lokalitě, přičemž takový způsob obchodování lze považovat za objektivně možný, představitelný a nikoli zjevně nelogický*“ (srov. bod 15 rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33).
67. Ve vztahu k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobkyně dále namítá, že žalovaný postavil odůvodnění napadeného rozhodnutí na vnitřně rozporné argumentaci. Žalovaný totiž dle žalobkyně v bodu 75 napadeného rozhodnutí k závěru o úmyslné účasti žalobkyně na daňovém podvodu nejprve uvádí, že k němu dospěl „*zejména s ohledem na mimořádně závažnou první objektivní okolnost; totiž vědomost odvolatele o velmi rychlých, pouze fakturačních prodejích masa umístěného v jeho skladě, které posléze pořídil*“. Citovaný závěr žalovaného pak dle žalobkyně vychází pouze z předpokladu, že v rámci obchodování s chlazeným a mraženým masem je nestandardní, aby (a) zboží bylo dodáno osobou odlišnou od dodavatele, (b) odběratel objednal zboží přes prostředníka, nikoli od přímého dodavatele, a (c) zboží bylo přeprodáno v době, kdy bylo uskladněno ve skladu. Žalobkyně proto v Reakci na Seznámení namítala, že tyto praktiky jsou obchodování s masem vlastní a lze je označit za obchodní praxi. Žalobkyně poukazuje na to, že v reakci na její vyjádření žalovaný v bodě 165 napadeného rozhodnutí následně konstatuje, že na samotných

„klidových“ prodeích není primárně nestandardní to, že maso bylo „klidově“ přeprodáváno (na tom není samo o sobě nic zvláštního).

68. Soud se s námitkou žalobkyně neztotožňuje. Vyjádření žalovaného žalobkyně vytrhává z kontextu, neboť pouze cituje věty vyjmuté z kontextu celého odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí pak ani nevyplývá, že závěry žalovaného vychází z předpokladu, že jsou nestandardní praktiky, které zmiňuje žalobkyně pod bodem a) až c) výše. Konečně, nutno též opětovně poukázat na to, že žalobkyně účelnost uvedených obchodních praktik v průběhu daňového řízení ani v žalobě nevysvětluje, přestože uvádí, že mají své opodstatnění.
69. Žalovaný konkrétně v bodu 75 napadeného rozhodnutí žalobkyní citovaný závěr rozvádí, mj. tak uvádí, že žalobkyně věděla, že v jejím skladu zástupce společnosti TENDERFOOD přebírá maso, které přitom krátce poté (často i tentýž den) pořídila sama žalobkyně od společnosti KZB, resp. JAM FRIGO, aniž by maso mezitím opustilo sklad žalobkyně. Žalobkyně musela vědět, že toto maso je předmětem velmi rychlých, toliko fakturačních („klidových“) přeprodejí. Navíc žalobkyně dlouhodobě (před, v průběhu i po skončení kontrolovaných zdaňovacích obdobích) pořizovala maso přímo od polských dodavatelů, mohla je tedy dle žalovaného pořizovat přímo od nich, případně od společnosti TENDERFOOD, která maso přebírala ve skladu žalobkyně (za přítomnosti jednatele žalobkyně). Žalovaný dále uvádí, že si žalobkyně, jakožto dlouhodobý obchodník s masem a zároveň jeho zpracovatel, musela být vědoma rizik spojených s obchody s touto komoditou, mj. vysokým rizikem zneužití v podvodech na DPH (žalovaný odkazuje na informaci, kterou v této věci zveřejnilo před dotčenými zdaňovacími obdobími Generální finanční ředitelství). Nad rámec toho pak dle žalovaného dodavatelé KZB a JAM FRIGO vykazovali rizikové znaky, přesto od nich žalobkyně odebírala maso ve velkých objemech, a to, aniž by si tyto dodavatele prověřila. V bodě 165 napadeného rozhodnutí si žalovaný žádným způsobem neprotiřečí, pokud k samotným „klidovým“ prodejům uvádí, že na nich neshledává nic nestandardního, pokud však probíhají za standardních okolností. Zároveň správně připomíná, že tuto obchodní praktiku nelze hodnotit izolovaně, jak činí žalobkyně, nýbrž v kontextu celé věci.
70. Soud zhodnotil napadený rozhodnutí z hlediska jeho přezkoumatelnosti a dospěl k závěru, že nepřezkoumatelný není. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je logicky konzistentní a netrpí vnitřní rozporností, pro kterou by nebylo možné úvahy žalovaného přezkoumat a zjistit, jak a proč vlastně rozhodl. Námitka žalobkyně není důvodná.

Provedení svědeckých výpovědí žalovaným i soudem je nadbytečné, skutkový stav byl dostatečně objasněn

71. Žalobkyně dále namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu neprovedení jí navrhaných svědeckých výpovědí žalovaným.
72. K tomuto okruhu námitek soud připomíná, že daňové orgány nejsou vázány důkazními návrhy daňového subjektu, nemusí tedy provést všechny daňovým subjektem navržené důkazní prostředky. V takovém případě však musí zdůvodnit, proč k jejich provedení nepřistoupily. Dle ustálené judikatury lze provedení důkazu odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy Ústavního soudu ze

dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí daňové orgány v každém případě řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, a náleží Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).

73. Žalobkyně navrhovala provést výslechy osmi osob za účelem prokázání zvyklostí při obchodování s chlazeným a mraženým masem. Návrhem na provedení svědeckých výpovědí se žalovaný podrobně zabýval v bodu 164 a násl. napadeného rozhodnutí. Žalovaný neshledal návrhy k vyslechnutí navržených svědků důvodnými, neboť by nemohly zvrátit závěry žalovaného o existenci daňového podvodu a o účasti žalobkyně na něm, které jsou založeny na sérii zjištění, z nichž některá jsou sama o sobě ekonomicky zcela iracionální (rozumně nevysvětlitelná). Jinými slovy, žalovaný byl přesvědčen, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a dále není nutné blíže zjišťovat obchodní zvyklosti na trhu s masem, neboť pro závěry v posuzované věci zcela stačí znalost obecných ekonomických pravidel. Důkazní návrhy proto odmítl pro jejich nadbytečnost, což je jedním ze tří důvodů neakceptování důkazního návrhu dle ustálené judikatury.
74. Žalobkyně uvedené zdůvodnění, pro které navržené důkazní prostředky nebyly provedeny, v žalobě žádnými konkrétními argumenty nezpochybňuje. Pouze trvá na tom, že výslech navržených osob byl pro žalobkyni klíčovým důkazem, jelikož měl (mohl) vyvrátit či na pravou míru uvést některá důležitá zjištění správce daně a žalovaného ohledně odvětvových obchodních praktik a v návaznosti na to zpochybnit údajnou vědomost žalobkyně o podvodném řetězci.
75. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že neprovedení výslechu svědků má za následek zamezení její možnosti se plnohodnotně bránit proti důkazům vyhledaným správcem daně, které sloužily k přijetí závěrů v neprospěch žalobkyně. Jak již uvedl výše, žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým obchodním řetězcům poukázal přílehlavě na celou řadu nestandardních okolností, které vedou k závěru o existenci daňového podvodu a o tom, že žalobkyně věděla, či minimálně měla a mohla vědět o tom, že obchodní řetězce, kterých se účastní, mohou být zatíženy daňovým podvodem, a to *bez ohledu na specifika odvětví, ve kterém žalobkyně obchoduje*. Za této situace již nebylo na místě podrobně popisovat a prokazovat běžné podmínky v obchodním segmentu žalobkyně, jak navrhovala.
76. Pro přijetí závěru o nadbytečnosti navrhovaného důkazního prostředku jsou vždy podstatné okolnosti dané věci. Naprosto stěžejní okolností je přitom i zdůvodnění důkazního návrhu, jež je při jeho předložení nutné sdělit. Pokud je z něj patrné, že navrhovaný důkaz nemůže objasnit pro věc rozhodující skutečnosti, může správní orgán odmítnout jeho provedení pro jeho nerelevanci. Přírnost důkazního návrhu pro věc s ohledem na zdůvodnění jeho předložení zkoumá rozhodující orgán jako první. Toto ovšem nelze zaměňovat s nepřipustným předčasným hodnocením důkazního prostředku (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2023, č. j. 4 Afs 262/2022-87, nebo ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80).
77. Soud se zabýval zdůvodněním důkazních návrhů výslechy svědků, přičemž musí konstatovat, že je dosti obecné a směřuje mimo podstatu věci. Vzhledem k tomu, že jejich provedení žalobkyně navrhla až v odvolacím řízení, věděla už dříve, na jakých zjištěních správce daně vystavěl svá rozhodnutí o stanovení daně, a přesně k nim měly navržené důkazní prostředky směřovat. Těmito podstatnými zjištěními bylo, že žalobkyně byla součástí obchodních transakcí, které byly značně rizikové a nesledovaly logické principy

podnikání. K vyvrácení těchto zjištění důkazní návrhy podle zdůvodnění jejich uplatnění nesměřovaly, nýbrž směřovaly k objasnění skutečností, které nebyly předmětem řízení. Z tohoto pohledu bylo odmítnutí provedení navržených výslechnů správné, přičemž žalovaný se nedopustil žádného nepřijatelného předčasného hodnocení důkazních prostředků.

78. Soud obecně podotýká, že povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně měl by provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně (srov. rozsudek ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017–54, bod 29 a zde citovaná judikatura). Soud však souhlasí s žalovaným, že žádný z navrhovaných svědků nemohl vyvrátit závěry žalovaného o podvodném charakteru obchodních řetězců a o vědomosti žalobkyně o něm, neboť nelze věrohodně vysvětlit, proč například v řetězci existoval článek Bamboo, který maso přeprodával se zápornou marží, proč byly ceny na konci řetězce stejné či dokonce nižší než na počátku řetězce (logicky lze očekávat spíše navýšení ceny) a proč žalobkyně namísto dlouhodobých obchodních partnerů, které znala, upřednostňovala spolupráci se společnostmi, které vykazovaly rizikové znaky a měly žádné či minimální znalosti v oboru, a to obzvláště za situace, kdy tyto skutečnosti není schopna objasnit ani sama žalobkyně.
79. Další okolností, která je rovněž zásadní pro případné neprovedení důkazního prostředku, je míra zjištění skutkového stavu věci s ohledem na dosud provedené důkazní prostředky. Zjistit skutkový stav věci s naprostou jistotou lze pouze výjimečně, přičemž úlohou správních orgánů je přiblížit se k této jistotě co možná nejvíce (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2023, č. j. 4 Afs 262/2022-87). Závěry učiněné žalovaným i správcem daně ohledně existence daňového podvodu a tvrzené objektivní okolnosti přitom vycházely z komplexní analýzy obchodování žalobkyně s chlazeným a mraženým masem. Správce daně za účelem objasnění skutkového stavu také provedl několik svědeckých výslechnů, ze kterých vyplynul soubor pochybností ohledně faktické ekonomické činnosti mezičlánků v řetězci (společnostmi se kterými žalobkyně obchodovala) a bylo zjištěno i personální propojení některých osob zúčastněných v obchodních řetězcích, což zjištěné rizikové indicie obchodních transakcí v konkrétním případě značně prohlubuje.
80. Lze konstatovat, že daňové orgány zjistily skutkový stav dostatečně, přičemž v průběhu řízení poskytly žalobkyni dostatečný prostor se proti jejich závěrům bránit. Pokud žalobkyně tvrdí, že odmítnutí provedení navržených svědeckých výpovědí bylo ze strany žalovaného účelové, a to z důvodu blížícího se konce uplynutí lhůty pro stanovení daně, jedná se pouze o její ničím nepodložené tvrzení.
81. Soud je proto přesvědčen, že žalovaný svým postupem žalobkyni nijak nezkrátil na jejích procesních právech a s ohledem na výše uvedené, ani soud neshledal důvody k provedení svědeckých výpovědí v rámci probíhajícího soudního řízení. K uplatnění žalobní argumentaci ohledně nezákonného odmítnutí provedení navržených výslechnů pak soud závěrem uvádí, že si je dobře vědom judikatury, na kterou žalobkyně odkazuje. Ta však není v rozporu s názorem soudu ani závěry žalovaného.
82. Námitka žalobkyně ohledně neprovedení svědeckých výpovědí není důvodná.
- Námitky týkající se závěrů žalovaného o účasti žalobkyně na podvodu nejsou důvodné*
83. Soud se dále zabýval námitkami žalobkyně ohledně její vědomé a nedbalostní účasti na daňovém podvodu.

84. K tomuto okruhu námitek soud pro úplnost úvodem uvádí, že z argumentace žalobkyně nevyplývá, že by rozporovala samotný závěr žalovaného o existenci daňového podvodu. Soud se proto správností závěrů žalovaného v této věci nad rámec námítky žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí dále nezabýval. Soud připomíná, že rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen včas uplatněnými žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah rozhodnutí soudu a rozsah jeho argumentace. Ve stejné míře obecnosti, v jaké byly tyto námítky uplatněny, k nim tedy přistupuje také soud.
85. Obecně lze pak 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 (viz body 49 až 51 tohoto rozsudku). Zde tedy leží důkazní břemeno na daňových orgánech. Pro posouzení toho, zda se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, bývá právě tento krok tím nejdůležitějším a nejspornějším.
86. Při posuzování subjektivní stránky judikatura NSS připouští možnost prokázat účast na podvodu (ať už nedbalostní či vědomou) i prostřednictvím nepřímých důkazů. O vědomé účasti na podvodu přitom může za určitých okolností svědčit i skutečnost nastalá až po skončení daňového podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2022, č. j. 7 Afs 225/2020-79, bod 31). Závěr o vědomé (nikoliv nedbalostní) účasti na podvodu na DPH lze pak učinit jen tehdy, pokud se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět. V takovém případě nemůže být tento subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17 a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body 57 až 60).

a) K vědomé účasti žalobkyně na podvodu

87. Žalobkyně nejprve namítá nesprávnost závěru žalovaného o její údajné úmyslné účasti na podvodu, kterou shledal ve vztahu k řetězci č. 1.
88. Soud k argumentaci žalobkyně v této věci předně konstatuje, že se opět zakládá na tvrzení, že obchodní praktiky, ze kterých při svých závěrech vycházel žalovaný, údajně nejsou nestandardní a mají svá opodstatnění. Žalobkyně však izolovaně vytrhává z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí údajné předpoklady žalovaného bez toho, aniž by zohlednila okolnosti daného případu a konkrétní závěry žalovaného. Lze přisvědčit žalobkyni v tom, že v rámci obchodování s masem nemusí být nestandardní, že zboží je dodáno osobou odlišnou od dodavatele, odběratel objedná zboží přes prostředníka namísto přímého dodavatele nebo je zboží přeprodáno v době, kdy bylo uskladněno ve skladu. Žalovaný ale netvrdí opak (tyto okolnosti podle něj samy o sobě nebyly nestandardní). Nebylo tedy ani nutné v tomto smyslu provádět svědecké výpovědi (viz body 72 až 81 tohoto rozsudku).
89. Žalovaný se objektivními okolnostmi svědčícími o úmyslné účasti žalobkyně na daňovém podvodu zabýval v bodech 68 až 76 napadeného rozhodnutí. Zásadní objektivní okolností, pokud jde o řetězec č. 1, byla dle žalovaného skutečnost, že maso bylo z jiného členského státu přepraveno do skladu žalobkyně, kde si jej za přítomnosti žalobkyně přebíral za společnost pan Jaroš, zaměstnanec společnosti TENDERFOOD a známý jednatele

žalobkyně. Toto maso si přitom v průběhu následujících přepravek pořídila od společností KZB či JAM FRIGO sama žalobkyně bez toho, aby bylo následně přepraveno na jiné místo. Nic dle žalovaného nebránilo žalobkyni si maso pořídit napřímo od společnosti TENDERFOOD, s jejímž zaměstnancem maso přebírala od přepravců. Pokud žalobkyně stejné zboží pořizovala následně od jiných společností, musela vědět, že maso muselo být mezi ní a společností TENDERFOOD minimálně jednou (pouze fakturačně) přeprodáno. Nadto žalobkyně sama tvrdila, že zná původ masa a žalovaný zjistil, že žalobkyně již obchodovala před navázáním spolupráce s KZB a JAM FRIGO napřímo s některými polskými společnostmi, od nichž bylo maso na počátku řetězce pořizováno společností TENDERFOOD.

90. Žalovaný popsal i další skutečnosti, které měly podpořit závěry o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Žalobkyně byla odborníkem v oboru a muselo jí být známo, že obchoduje se značně rizikovou komoditou (v této věci žalovaný odkazuje na uveřejněné sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 22. 1. 2016). Převážná část plateb probíhala v hotovosti, přičemž žalobkyně obchodovala v milionových objemech se společnostmi KZB a JAM FRIGO, které vykazovaly rizikové znaky a měly žádné či minimální znalosti v oboru. Sama přitom netvrdila, že si tyto společnosti prověřovala.
91. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že zjištěné indicie jsou natolik silné, že ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů o tom, že žalobkyně věděla, že se účastní daňového podvodu. Je opravdu jen těžko představitelné, že by se žalobkyně v situaci, kdy její jednatel přebírá zboží společně se zástupcem společnosti TENDERFOOD ve svém skladu, které následně obratem žalobkyně pořizuje od jiných společností, nezajímala o to, zda jej nemůže pořídit napřímo od dodavatele TENDERFOOD, jehož zástupce osobně znala (případně od polských společností, obzvláště pokud s nimi již spolupracovala a znala původ masa). Je také logické, že by žalobkyně mohla zboží získat od svých stálých obchodních partnerů výhodněji než od společnosti KZB, která byla novou obchodní korporací (smlouva s žalobkyní byla dokonce uzavřena již před její registrací u státní veterinární správy), či společnosti JAM FRIGO. Zapojení mezičlánků obchodního řetězce z podnikatelského hlediska nedávalo smysl, což je zjevné i pro úplného laika v daném oboru. Obecně pak sice platí, že je na uvážení každého daňového subjektu, jakým způsobem bude své podnikání vést. Je však taktéž pouze na něm, počínat si tak, aby se neúčastnil daňových podvodů, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022–48).
92. Ve vztahu k zjištěným objektivním okolnostem žalovaným žalobkyně netvrdí nic konkrétního a její žalobní argumentace je v tomto směru velmi slabá. Na žalobkyni přitom také bylo, aby v případě nesouhlasu se závěry žalovaného soudu poskytla ucelený a z ekonomického pohledu pochopitelný náhled na svoji činnost a zjištěné nestandardnosti vysvětlila. K tomu ovšem nedošlo.
93. Závěrem pak nutno podotknout, že žalovaný zjišťoval i to, jakým způsobem probíhala a byla navázána spolupráce žalobkyně se společnostmi KZB a JAM FRIGO, provedené svědecké výpovědi se v tomto ohledu značně lišily. Žalovaný také zjistil, že společnosti JAM FRIGO a KZB nemají webové stránky, kde by prezentovaly svou obchodní činnost a fakticky za ně (dle sdělení tehdejší jednatelky KZB) jednala stejná osoba (M. Ž.). I tyto skutečnosti přitom dokreslují charakter sporných obchodních transakcí a vědomost žalobkyně o něm.

94. Soud shrnuje, že žalovaný prokázal řadu objektivních okolností, které vedly k závěru, že žalobkyně věděla, že se svým jednáním účastní v případě řetězce č. 1 transakcí zasažených daňovým podvodem na DPH. Žalovaný tudíž svému důkaznímu břemenu dostál.

b) K nedbalostní účasti žalobkyně na podvodu

95. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že i závěr žalovaného o její nedbalostní účasti na daňovém podvodu ve zbylé části plnění (řetězce č. 2 až 6) nemá oporu v provedeném dokazování. Žalobní argumentace žalobkyně je v zásadě obdobná jako v případě závěru o jejím úmyslném zapojení do podvodu.
96. Žalovaný shrnul, jaké objektivní okolnosti vedly ve svém souhrnu k závěru, že žalobkyně minimálně mohla a měla vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH ve vztahu k řetězcům č. 2 až 6 v bodech 85, 90, 107, 118 a 129 napadeného rozhodnutí. Důvodem rozdílného závěru žalovaného oproti řetězci č. 1 (vědomá účast žalobkyně na podvodu) bylo dle žalovaného zejména to, že se řetězců č. 2 až 6 netýká mimořádně závažná objektivní okolnost, a to, že se po celou dobu rychlých přeprodejů mezi všemi tuzemskými články řetězce nenacházelo maso ve skladu žalobkyně. Žalovaný identifikoval ve vztahu k jednotlivým řetězcům další objektivní okolnosti, které se lišily jen v dílčích aspektech (platby například neprobíhaly u každého řetězce hotovostní formou). Důležité objektivní okolnosti ovšem byly jako v případě závěrů žalovaného ve vztahu k řetězci č. 1 rizikové znaky společností KZB či JAM FRIGO a okolnosti spolupráce žalobkyně s těmito společnostmi popsané výše. Též vzájemné personální vazby těchto společností popsané v odůvodnění napadeného rozhodnutí byly značně podezřelé.
97. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného a tím, že ve vztahu k řetězcům č. 2 až 6 žalovaný prokázal řadu objektivních okolností, které vedly k závěru, že stěžovatelka minimálně mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní obchodního vztahu, který je součástí podvodu na DPH. Tyto objektivní okolnosti svědčily o natolik nestandardních okolnostech věci, že nemohly být ospravedlnitelné ani tvrzeným specifickým prostředím spjatým s obchodováním s masem. Šlo o transakce nestandardní, vybočující daňovými orgány konkrétně identifikovanými znaky z běžné obchodní praxe, kterou soud vnímá jako provádění obchodů primárně za účelem zisku s mírou obezřetnosti a péčí řádného hospodáře.
98. Navrhované svědecké výpovědi, které žalobkyně ve vztahu k námitce ohledně její nedbalostní účasti na daňovém podvodu zmiňuje, se opět mívají s předmětem věci. Žalovaný netvrdil nestandardnosti, které popisuje žalobkyně a které by jí pak kladl k tíži. Žalovaný konkrétním způsobem popsal okolnosti daného případu a skutečnosti, které měly vést žalobkyni minimálně ke zvýšené obezřetnosti před navázáním spolupráce (i během ní) se společnostmi KZB či JAM FRIGO.
99. Nad rámec toho soud uvádí, že pokud žalobkyně v obecnosti tvrdí, že prostředník je obvykle schopen zajistit lepší podmínky či má více kontaktů v rámci odběratelsko-dodavatelských řetězců, případně zajistí splnění povinností v souvislosti s dovozem masa z jiného členského státu a přímé navázání spolupráce s dovozcem nemusí být výhodné, bylo na místě, aby tyto skutečnosti dosadila do konkrétního kontextu okolností zjištěných daňovými orgány. Ze spisového materiálu ovšem nevyplývá, že by žalobkyní tvrzené skutečnosti (o vhodnosti prostředníka v obchodním řetězci) platily ve vztahu ke společnostem KZB či JAM FRIGO.

100. Soud shrnuje, že žalovaný unesl své důkazní břemeno. Všechny objektivní okolnosti tvoří jeden celek, jsou to větší či menší díly tvořící mozaiku ukazující na povědomost žalobkyně o účasti na podvodu na DPH. Proto jednotlivé okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci, jak činí žalobkyně, a hodnotit je izolovaně (viz rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018–42)
101. Námitka žalobkyně ohledně její nedbalostní účasti na podvodu není důvodná.

Námitka nezohlednění dobré víry žalobkyně není důvodná

102. Soud se závěrem zabýval námitkou žalobkyně, která tvrdí, že v rámci daňového řízení bylo prokázáno, že žalobkyně uskutečnila sporná plnění v dobré víře.
103. Otázka dobré víry v případě daňového podvodu souvisí s posouzením, zda subjekt daně přijal dostatečná preventivní opatření, která od něj lze rozumně požadovat, aby zajistil, že jeho obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu. V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek zasazených daňovým podvodem. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. Je však 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 (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44). Není ani povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Jakkoli pak tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.
104. Jak vyplývá již ze shora uvedeného, žalovaný ve vztahu řetězce č. 1 zjistil objektivní okolnosti, které svědčily o zaviněné účasti žalobkyně na řetězovém podvodu na DPH. Soud přisvědčuje závěru žalovaného, že v takovém případě nelze hovořit o dobré víře daňového subjektu, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu.
105. Ze zjištěných skutečností pak ve vztahu k nedbalostní účasti na podvodu (řetězce č. 2 až 6) vůbec nevyplývalo, že by žalobkyně přijala taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byla schopna reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH. Ostatně sama přijetí žádných opatření netvrdí (netvrdí ani, že by své dodavatele blíže prověřovala). Z výše uvedených objektivních skutečností naopak zcela jasně plyne, že žalobkyně v obchodních stycích vystupovala výjimečně ledabyle. Smyslem bližšího prověřování obchodních partnerů je přitom zjistit více informací o nestandardních obchodech. S každou další podezřelou indicií se pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce zvyšuje. V konečném důsledku má daňový subjekt vždy možnost se transakcí, které jsou stiženy podvodem na DPH, neúčastnit, tedy konkrétní obchod s konkrétním partnerem neuzavřít, případně si zakotvit zvláštní způsob zajištění daně dle § 109a zákona o DPH nebo si zajistit, že bude jinak kompenzován, pokud mu bude odepřen nárok na odpočet DPH z takových obchodů.

106. Žalobkyně uvádí, že podniká na trhu s masem několik let a s panem Ž., resp. se společnostmi, které zastupoval či doporučil, obchodovala dlouhodobě a jeho považovala za důvěryhodnou osobu. Soud sice uznává, že pozitivní dosavadní zkušenost daňového subjektu s předchozí spoluprací s určitým smluvním partnerem či věhlasnost tohoto partnera v odvětví mohou mít jistý význam na posouzení dobré víry daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2023, č. j. 9 Afs 93/2023–37). V případě žalobkyně však tyto okolnosti nejsou dostatečné. Soud naopak v konkrétním případě považuje skutečnost, že pan Ž. v prověřovaných zdaňovacích obdobích měl fakticky zastupovat společnost KZB i JAM FRIGO za nestandardní a ve svém souhrnu svědčící o značně lehkomyšlném přístupu žalobkyně. Příléhavě pak odkazuje žalovaný na rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2022, č. j. 4 Afs 264/2021-57, ve kterém konstatoval NSS, že „nelze přijmout postup, kdy obchodní společnost na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování“.
107. Závěrem soud uvádí, že žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že by posuzované obchodní případy probíhaly za týchž obchodních podmínek jako jakékoliv jiné obchodní případy. V nynější věci bylo naopak prokázáno, že obchody žalobkyně v podvodných řetězcích neprobíhaly standardním způsobem. Účelnost obchodních praktik pak žalobkyně žádným způsobem nevysvětlila a její tvrzení vždy zůstávají pouze v obecné rovině.
108. Žalobkyně neprokázala, že byla v dobré víře, její námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

109. Protože soud neshledal žalobní body důvodnými a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
110. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, 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 rozsudku 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 26. března 2025

Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu