



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

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci

žalobkyně: **INTERAGENCIE, a.s. v likvidaci**, IČO: 60724994  
sídlem Dělostřelecká 232/31, 162 00 Praha 6

zastoupené advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.  
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 12. 2022, č. j. 43983/22/5300-21442-711916 a ze dne 14. 12. 2022, č. j. 46278/22/5300-21442-711916,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze dne 9. 2. 2023 domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“)

ze dne 8. 12. 2022, č. j. 43983/22/5300-21442-711916 a ze dne 14. 12. 2022, č. j. 46278/22/5300-21442-711916 (souhrnně dále též jen „napadená rozhodnutí“).

2. Rozhodnutím ze dne 8. 12. 2022, č. j. 43983/22/5300-21442-711916 (dále též jen „rozhodnutí o DPH“) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 23. 11. 2012, a to konkrétně dodatečný platební výměr:
  - č. j. 8823220/21/2006-51522-111851 za zdaňovací období leden 2014, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 7 683 503 Kč;
  - č. j. 8823643/21/2006-51522-111851 za zdaňovací období únor 2014, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 9 034 260 Kč;
  - č. j. 8823934/21/2006-51522-111851 za zdaňovací období březen 2014, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 5 299 892 Kč;
  - č. j. 8824035/21/2006-51522-111851 za zdaňovací období duben 2014, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 5 772 492 Kč a
  - č. j. 8824117/21/2006-51522-111851 za zdaňovací období květen 2014, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 6 385 297 Kč.
3. Rozhodnutím ze dne 14. 12. 2022, č. j. 46278/22/5300-21442-711916 (dále též jen „rozhodnutí o penále“) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry správce daně ze dne 25. 11. 2021, kterými bylo žalobkyni vyměřeno daňové penále, a to konkrétně platební výměr:
  - č. j. 8886129/21/2006-51522-111851 na daňové penále ve výši 1 536 701 Kč za zdaňovací období leden 2014;
  - č. j. 8887858/21/2006-51522-111851 na daňové penále ve výši 1 806 852 Kč za zdaňovací období únor 2014;
  - č. j. 8887922/21/2006-51522-111851 na daňové penále ve výši 1 059 978 Kč za zdaňovací období březen 2014;
  - č. j. 8888062/21/2006-51522-111851 na daňové penále ve výši 1 154 498 Kč za zdaňovací období duben 2014 a
  - č. j. 8888162/21/2006-51522-111851 na daňové penále ve výši 1 277 059 Kč za zdaňovací období květen 2014.

## II. Napadená rozhodnutí

4. Proti rozhodnutím o doměření daně (dodatečným platebním výměrům) a proti rozhodnutím o uložení penále (platebním výměrům) podala žalobkyně v zákonné lhůtě, dne 27. 12. 2021 odvolání, zaevidované pod č. j. 9532658/21 (dále jen „odvolání“).
5. Všechny odvolací námitky žalobkyně směřovaly proti rozhodnutím o doměření daně (dodatečným platebním výměrům), nikoliv vůči rozhodnutím o uložení penále.
6. *První odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že uplynula lhůta pro stanovení daně, protože mezinárodní dožádání učiněná správcem daně nesouvisela s kontrolovanými obdobími, byla nepřiměřeně dlouhá a správce daně jejich vyřízení neurgoval.
7. Ve *druhé odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že správce daně porušil základní zásadu daňového řízení uvedenou v § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), když rozhodl jinak, než ve zdaňovacím období listopad

2013, když zároveň nebylo provedeno dostatečné dokazování, které by vedlo k odůvodnění změny právního názoru (např. nebyly provedeny klíčové důkazy navržené žalobkyní).

8. *Ve třetí odvolací námitce* žalobkyně konstatovala, že správce daně mohl změnit kontrolní zjištění pouze na základě obsahu vyjádření žalobkyně, nikoliv na základě jiného rozhodnutí odvolacího orgánu.
9. *Čtvrtou odvolací námitkou* žalobkyně rozporovala, že správce daně neidentifikoval chybějící daň a neprokázal vědomost žalobkyně o podvodu na DPH.
10. Závěrem odvolání žalobkyně navrhla, aby žalovaný prvostupňová rozhodnutí zrušil a řízení zastavil.
11. Napadená rozhodnutí byla žalobkyni doručena ve dnech 9. 12. 2022 (rozhodnutí o DPH) a 16. 12. 2022 (rozhodnutí o penále). Žalovaný nejdříve vymezil [s odkazem na relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“)] právní rámec odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném jednání, včetně několikastupňového testu, jenž na základě své rozhodovací činnosti vytvořil SDEU. Podle tohoto testu je nejprve „*třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu*“ (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 „Litdana“ UAB proti Litvě, nebo též rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).
12. Žalovaný poté aplikoval právní základ na zjištěný skutkový stav a dospěl k závěru, že v daném případě byla prokázána u popsaného obchodního řetězce, jehož součástí byla žalobkyně, existence podvodu na DPH ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“). Dále uzavřel, že v daném případě existovaly takové objektivní okolnosti - indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, vědět měla a mohla. V otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobkyně žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně si nepočínala s dostatečnou mírou obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce ji nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla.
13. Žalovaný se následně vypořádal s konkrétními shora výtčenými odvolacími námitkami žalobkyně.
14. K *první odvolací námitce* žalovaný předně uvedl, že v rámci daňové kontroly odeslal správce daně slovenskému správci daně čtyři žádosti o mezinárodní výměnu informací (dále jen „MVI“). Obsahem první MVI byla žádost správce daně o bankovní výpisy z účtu žalobkyně vedeného u slovenské Tatrabanky a o sdělení dispozičních práv k tomuto účtu z důvodu podezření zapojení žalobkyně do karuselového obchodu. Odpovědí pak byl výpis z účtu za předmětné zdaňovací období (dále jen „MVI 1“). Obsahem dalších MVI byly žádosti o ověření tří přímých (a jediných) odběratelů žalobkyně předmětných sporných plnění – AXEON (dále jen „MVI 2“), MÓLO (dále jen „MVI 3“) a FERRUM TRADE (dále jen „MVI

4“). Správce daně ověřoval především plnění povinností těchto daňových subjektů, jejich kontaktnost, personální a materiální zázemí k obchodování, ověření přijetí předmětných dodávek, splnění podmínek pro obchodování s potravinářským zbožím, okolnosti přepravy, fyzické uložení zboží, prověření úhrad za zboží a další.

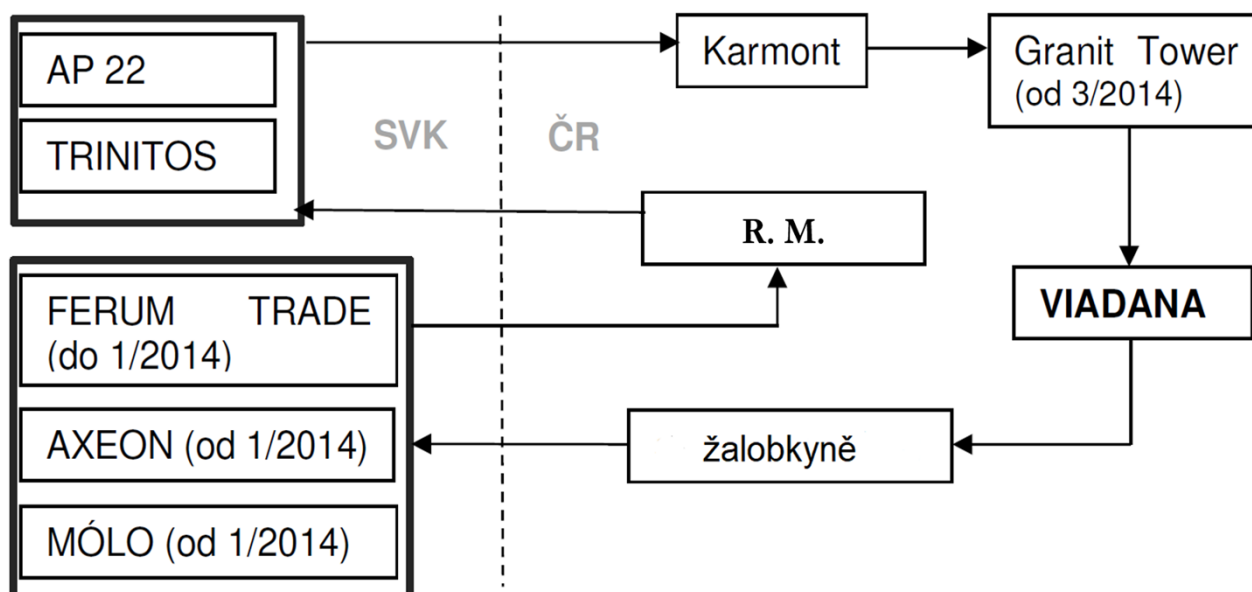
15. Žalovaný k časovému hledisku uvedl, že MVI 1 bylo odesláno v květnu 2017, tj. po zahájení daňové kontroly, kdy do konce lhůty pro stanovení daně tehdy zbývaly více než 2 roky. MVI 2 až 4 byly odeslány na začátku roku 2018 – tj. téměř dva roky do konce běhu tehdejší lhůty pro stanovení daně. Ani v jednom případě tak nelze hovořit o účelovém vydání žádostí o mezinárodní dožádání před koncem běhu této lhůty. Ohledně délky dožádání žalovaný uvedl, že ačkoliv mezinárodní dožádání trvala poměrně dlouho, vzhledem k tomu, že se jednalo o více žádostí, z nichž většina vyžadovala komplexní a široké šetření, je uvedená doba adekvátní. Správce daně byl rovněž po dobu stavění lhůty mezinárodními dožádáními sám ve shromažďování dalších důkazů procesně aktivní, aktivní byl i vůči dožádanému správci daně – ve věci mezinárodních dožádání zaslal dožádanému správci daně dvě urgencye – a to dne 15. 10. 2018 a dne 12. 3. 2019. Časový sled podání a vyřízení mezinárodních dožádání ilustruje tabulka níže:

MVI 1	12.05.2017			19.11.2018	
MVI 2		22.01.2018		07.06.2018	
MVI 3		22.01.2018			29.05.2019
MVI 4			07.02.2018	23.05.2018	
<b>výsledné stavění</b>	<b>12.05.2017</b>				<b>29.05.2019</b>

16. Žalovaný proto uzavřel, že žádosti o MVI byly důvodné, souvisely s předmětem daňové kontroly, nebyly vydávány pouze účelově (správce daně inicioval žádosti včas) a byly u dožádaného správce daně prokazatelně několikrát urgovány, proto vyčkávání na odpověď v tomto případě nemá za následek uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně tedy byla stavěna od 12. 5. 2017 do 29. 5. 2019 (tj. celkem po dobu 747 dnů) pro všechna předmětná zdaňovací období a nový konec lhůty tak připadl na 28. 12. 2021. Rozhodnutí o doměření daně, která byla vydána dne 23. 11. 2021, tak byla vydána v posledním roce lhůty pro stanovení daně a v souladu s § 148 odst. 2 písm. c) DŘ tak byla prodloužena o rok, tj. do 28. 12. 2022, což je její aktuální délka. Žalovaný proto konstatoval, že prvostupňová rozhodnutí o doměření daně (dodatečné platební výměry) byla vydána ve lhůtě pro stanovení daně a dále, že tato lhůta v době vydání napadeného rozhodnutí o DPH stále běžela.
17. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný uvedl, že zdaňovacího období listopad 2013 se týkalo rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2020, č. j. 43966/20/5300-21442-80946, kterým byl dne 28. 11. 2019 zrušen dodatečný platební výměr za uvedené období č. j. 9010549/19/2006-51521-111698. Důvodem zrušení dodatečného platebního výměru byla skutečnost, že správce daně nepředložil dostatečnou argumentaci, která by znevěrohodnila důkazy svědčící ve prospěch existence zboží. Žalovaný tehdy zároveň vyhodnotil, že zde existovaly indicie o karuselovém podvodu, avšak vzhledem k tomu, že správce daně tímto směrem nevedl dokazování a také vzhledem ke krátkému času, který zbýval žalovanému od postoupení spisu do okamžiku uplynutí lhůty pro stanovení daně, nebylo v možnostech žalovaného prověřit případ stran podvodného jednání, změnit právní názor, a přitom dodržet všechny zákonem kladené požadavky na řádný průběh řízení dle § 115 DŘ.
18. Žalovaný dále uvedl, že oproti zdaňovacímu období listopad 2013, resp. po vydání uvedeného rozhodnutí dne 6. 12. 2020, správce daně pokračoval v dokazování a je proto

zřejmé, že zjištěný skutkový stav za posuzované zdaňovací období (leden až květen 2014) byl oproti zdaňovacímu období listopad 2013 odlišný. K otázce neprovedení důkazů žalovaný uvedl, že žalobkyní navržení svědci odepřeli výpověď, čímž znemožnili ověřit okolnosti plnění a v podstatě se dostali do pozic „nekontaktních“ subjektů, což je jedna ze skutečností, která vzbudila další pochybnosti správce daně a žalovaného.

19. Ke *třetí odvolací námitce* žalovaný konstatoval, že ačkoliv zákon předpokládá, že ke změně kontrolního zjištění bude zpravidla docházet právě na základě vyjádření daňového subjektu, může se tak stát i na základě změny iniciované správcem daně – ať už změnou právního názoru nebo např. změnou v hodnocení důkazních prostředků, jejich doplněním apod. Správce daně totiž není omezen důkazními návrhy daňového subjektu a může v řízení provádět důkazy i z vlastní iniciativy, přičemž jeho hlavním cílem je, aby skutečnosti rozhodné pro správně zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejuplněji. Daňový subjekt musí být s novými důkazy a jejich hodnocením řádně seznámen a musí mít možnost na ně reagovat. Dále žalovaný uvedl, že správce daně nepostavil nové závěry na rozhodnutí odvolacího orgánu, ale sám podrobně zpracoval celý popis podvodného řetězce a následně prováděl další dokazování.
20. Ke *čtvrté odvolací námitce* žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole č. j. 4617319/21/2105-60563-209176 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) a shrnul, že narušení neutrality daně bylo identifikováno u společností Karmont, AP 22 a Trinitos. Fakturační řetězce společností zapojených do poskytnutí předmětných plnění ilustruje schema níže:



21. K vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu žalovaný uvedl, že minimálně mohla a měla vědět, že je účastna řetězce zasaženého podvodem na DPH, ale že (i bez přímých důkazů) lze po posouzení všech okolností navíc důvodně předpokládat to, že o svém zapojení v podvodném řetězci přímo věděla.

### III. Žaloba

22. Proti oběma napadeným rozhodnutím podala žalobkyně žalobu, přičemž stejně jako v případě podaného odvolání všechny žalobní námitky směřovala proti rozhodnutí o DPH. Toliko v závěru žaloby žalobkyně uvedla, že s ohledem na nezákonnost rozhodnutí o DPH

musí být zrušeno také rozhodnutí o penále, jehož vydání bylo podmíněno předchozím doměřením DPH žalobkyni.

23. *První žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že daň byla stanovena až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně uvedla, že vyřízení mezinárodních dožádání trvalo neúměrně dlouho a k jejich urgenci přistoupil správce daně opožděně. Žalobkyně dále namítala, že správce daně mohl dožádání učinit dříve, přičemž otálením s realizací žádostí o MVI zasáhl do práv žalobkyně, neboť daňové řízení nevedl efektivně.
24. *Ve druhé žalobní námitce* žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem žalovaného, že existence chybějící daně byla prokázána u společností AP 22 s.r.o. a Trinitos s.r.o. Dle ustálené judikatury je chybějící daň třeba posuzovat ve vztahu k obchodnímu řetězci, ve kterém mělo dojít k narušení daňové neutrality. Jelikož společnosti AP 22 s.r.o. a Trinitos s.r.o. odebíraly dle zjištění správce daně zboží od R. M. (z České republiky) a dále dodávaly do České republiky společnosti Karmont, měly tyto společnosti povinnost přiznat a odvést DPH v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu a zároveň právo nárokovat si v této souvislosti odpočet DPH ve stejné výši. V souvislosti s dodáním do České republiky jim žádná daňová povinnost na DPH nevznikla. Lze proto uzavřít, že z transakcí s cukrem a olejem u těchto společností nemohla vzniknout chybějící daň, neboť tyto transakce pro ně byly daňově neutrální. Na této skutečnosti nic nemění ani to, že společnosti nepodávaly daňová přiznání a byly pro správce daně nekontaktní. Rozhodnutí o DPH je proto založeno na nesprávném předpokladu existence chybějící daně u uvedených společností.
25. *Ve třetí žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že předpoklady žalovaného, z nichž při posuzování vědomé účasti na podvodném řetězci vycházel, jsou nesprávné. Žalobkyně nečerpala z daných transakcí žádnou výhodu a články řetězce, u kterých byla shledána chybějící daň, jsou vzdáleny několik článků od ní. Žalobkyně uvedla, že uhradila dodavateli VIADANA cenu zboží včetně DPH a na Slovensko dodala toto zboží v režimu osvobození s nárokem na odpočet – žádnou DPH nevybrala a neodvedla, měla však právo žádat od státu DPH, kterou na vstupu uhradila společnosti VIADANA. Nárokováním odpočtu se tedy žalobkyně ekonomicky dostala tzv. „na nulu“ a rozhodně nezískávala žádné ekonomické zvýhodnění.
26. Dále žalobkyně k jednotlivým v rozhodnutí o DPH uvedeným objektivním skutečnostem mj. vymezila, že je standardní, že zboží fyzicky nevidí a nemá jej pod kontrolou, neboť přepravu zajišťují najatí přepravci od dodavatelů přímo k odběratelům. Ke společnosti VIADANA žalobkyně uvedla, že jakožto ready-made společnost měla sídlo na adrese, kterou pro tyto účely využíval její zakladatel, a adresa tohoto sídla neměla s novým vlastníkem VIADANA nic společného. Nicméně vzhledem k tomu, že fakticky měla společnost VIADANA fyzicky funkční kancelář a provozovnu v Břeclavi, nejevila se tato skutečnost žalobkyni nestandardní a rozhodně neindikuje daňový podvod. Z tohoto důvodu je dle žalobkyně samozřejmé, že žádnou činnost společnost VIADANA nevyvíjela do doby, než si ji koupil pan R. M. K absenci účetní závěrky žalobkyně uvedla, že závěrka za rok 2012 byla zveřejněna a závěrka za rok 2013 musela společnost zveřejnit do 30. června 2014, kdy s ní žalobkyně již neobchodovala. Žalobkyně rovněž nesouhlasila se zjištěním, že společnost VIADANA neměla webové stránky.
27. Ke svým odběratelům žalobkyně uvedla, že na využívání stejného skladu není nic neobvyklého, neboť se jedná o sklad, který je nejbližší česko-slovenské hranici, tedy je umístěn tak, že je přeprava z České republiky co nejkratší a tedy nejlevnější. Ke shodným

smlouvám žalobkyně poznamenala, že vzor smlouvy, který byl používán v roce 2013 se společností FERUM TRADE použila i pro další odběratele, kteří jej akceptovali, jelikož šlo o standardní text. Skutečnost, že dopravu zajišťoval ve všech případech stejný dopravce, vychází z rozhodnutí žalobkyně, která byla za dopravu zboží dle smluv zodpovědná.

28. K dodržování uzavřených smluv žalobkyně připustila, že je možné, že v některých aspektech tyto smlouvy nebyly přesné a praxe se od jejich textu odchylovala – je však podstatné, že tato odchylná praxe byla konzistentní a odpovídala obchodní dohodě žalobkyně s jejími partnery. Ani způsob úhrad faktur (opožděný, více faktur zároveň atd.), ani přesnost vymezení zboží ve smlouvách neukazuje dle žalobkyně na její účast na podvodu na DPH. K nesplnění požadavků pro obchodování s potravinami žalobkyně uvedla, že ze strany VIADANA jí bylo doloženo, že zboží se obchoduje v řetězcích Coop a Albert, je označeno logem VIADANA a je na něm uvedena její adresa, což dále posílilo důvěru žalobkyně v serióznost společnosti VIADANA. K vytýkanému nestandardnímu řešení škod žalobkyně uvedla, že z napadeného rozhodnutí o DPH nevyplývá, jak souvisí reklamace dodávaného zboží s otázkou vědomosti o podvodu na DPH, proto je napadené rozhodnutí o DPH v tomto ohledu nepřezkoumatelné.
29. Čtvrtou žalobní námitkou žalobkyně namítla, že přijala řadu opatření, která byla přiměřená ve vztahu k jakémukoliv podezření, které by mohlo být ve věci dovozováno [pravidelně navštěvovala sklad VIADANA; několikrát jela za přepravovaným zbožím, čímž bylo potvrzeno, že zboží je skutečně dodáváno do skladu na Slovensku; uzavírala smlouvy s odběrateli za fyzické přítomnosti jejich jednatelů; hradila VIADANA cenu za zboží teprve poté, co ji obdržela od svého odběratele, čímž bylo vyloučeno, aby byla využita ze strany R. M. jako zdroj peněz; po navázání spolupráce se společností VIADANA v květnu 2013 urgovala zveřejnění účtu VIADANA, na který měla platit DPH; daňový poradce prověřil obchodní partnery žalobkyně v dostupných veřejných registrech (obchodní rejstřík, registr plátců DPH) a nezjistil žádné negativní skutečnosti; vyžádala si doklady o registraci obchodních partnerů k DPH; zjišťovala informace o R. M. ze společnosti VIADANA u svých kontaktů na Ukrajině, kde R. M. dříve podnikal, a nic negativního tímto způsobem nezjistila].
30. Žalobkyně proto považuje napadené rozhodnutí o DPH v části týkající se přiměřených opatření za zcela nedostatečně odůvodněné, což je důsledkem toho, že žalovaný zcela nekriticky převzal hodnocení správce daně ze zprávy o daňové kontrole.

#### IV. Vyjádření žalovaného

31. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 5. 5. 2023 k první žalobní námitce, že správce daně mohl MVI 2 až 4 realizovat dříve než rok po zahájení daňové kontroly, uvedl, že daňová kontrola zahrnovala řadu úkonů, jež realizaci mezinárodních dožádání předcházela. Je na správci daně, aby vyhodnotil, v jaké fázi daňové kontroly mezinárodní dožádání realizuje a nelze mu apriori přikazovat, aby mezinárodních dožádání realizoval co nejdříve po zahájení daňové kontroly, neboť právě zjištění z průběhu daňové kontroly mohou (byť nemusejí) ovlivnit rozsah dotazování v rámci mezinárodního dožádání. Žalovaný dále uvedl, že stavění prekluzivní lhůty se překrývalo a v projednávané věci tak nenastala situace, kdy by lhůta byla v delším časovém úseku stavěna v důsledku jediného mezinárodního dožádání, nadto neurgovaného správcem daně. Navíc judikatura ani zákon správci daně výslovně nepředepisovaly žádosti o MVI urgovat, v daném případě však správce daně k urgenci

přistoupil, to vše za situace, kdy správce daně plynule pokračoval v dalších úkonech v rámci daňové kontroly.

32. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný poukázal na skutečnost, že narušení neutrality (chybějící daň) bylo v projednávané věci shledáno u společnosti AP 22, Trinitos a Karmont, a to s ohledem na zjištění, že tyto společnosti v předmětných obdobích vůbec nepodávaly daňová přiznání k DPH, přitom podle zjištění správce daně pořizovaly zboží z jiného členského státu (dále jen „JČS“) a následně ho dodávaly tuzemským dodavatelům (VIADANA či Granit Tower), přičemž z realizovaných transakcí byly povinny odvést DPH. Žalovaný dále s ohledem na argumentaci žalobkyně zdůraznil, že přiznat DPH při pořízení zboží z JČS je zákonná povinnost, zatímco nárokovat si odpočet DPH je možnost, k jejímuž uplatnění ale musí být splněny všechny zákonné podmínky, což nelze automaticky předpokládat tak, jak to činila žalobkyně. V daném případě nešlo o izolované transakce mezi společnostmi, včetně společností AP 22 a Trinitos (jež obchodní transakce v řetězci účelově nepřiznaly v přiznáních k DPH), nýbrž o karuselový model daňového podvodu, ve kterém na tyto obchodní transakce společností AP 22 a Trinitos navazují obchodní transakce další, které v podstatě uzavírají pomyslný kruh, v rámci něhož dochází k narušení neutrality daně.
33. Ke *třetí žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že odmítnutí nároku na odpočet z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH není podmíněno identifikováním konkrétního ekonomického zvýhodnění, z logiky věci je však zřejmé, že bez existence určitého ekonomického zvýhodnění by se na karuselovém modelu podvodu na dani patrně nepodílela. Obchody domluvil pan R. M., přičemž jeho společnost VIADANA přes žalobkyni přeprodala zboží jemu známým slovenským subjektům FERUM TRADE, AXEON a Mólo, kteří jej následně prodali R. M. Tímto je zdůrazněn karuselový charakter obchodních transakcí. R. M. přitom současně sám domluvil a operativně organizoval přepravu zboží, formálně zajišťované žalobkyní. Jen stěží si lze představit standardního obchodníka, jenž potřebuje zajistit personální a administrativní agendu vývozu a toto vyřeší tím, že zboží prodá jiné firmě zcela mimo obor obchodování s potravinovými komoditami, a to namísto toho, aby si na administrativní zajištění vývozu najal profesionální firmu a té uhradil odměnu za její služby, aniž ji prodával své zboží a vzdal se části své marže.
34. Žalovaný trvá na tom, že s výjimkou existence webových stránek společnosti VIADANA, se jedná o existující objektivní okolnosti, jejichž existenci žalobkyně v žalobě nevyvrátila, pouze se k nim podrobně vyjádřila a snažila se je vysvětlit. Žalovaný dále poznamenal, že všechny zjištěné objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně věděla či minimálně vědět mohla a měla o podvodu na DPH.
35. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že žalobkyně neplnila v obchodním řetězci žádnou ekonomickou funkci a pouze formálně přeprodávala zboží mezi subjekty, proto nemohly účasti žalobkyně na podvodu zabránit jí tvrzené návštěvy skladu dodavatele, jejichž smyslem bylo zjištění, že dodavatel je existující firmou obchodující s cukrem a olejem. Stejně tak je v tomto kontextu zcela bez významu též tvrzení, že zástupci žalobkyně jeli za přepravovaným zbožím, aby potvrdili dodání na Slovensko. Totéž platí i pro další tvrzená opatření, týkající se fyzické přítomnosti jednatelů při uzavírání smluv, následných plateb za zboží, prověření partnerů v registrech a informací o panu R. M. (který v podstatě kompletně organizoval obchodování v řetězci) na Ukrajině. Prověření toho, že zboží fyzicky existuje a je obchodováno, není dostatečným opatřením k zabránění účasti na podvodu na dani. Přitom

právě ohledně své možné účasti na podvodu měla mít žalobkyně podezření, neboť její účast v řetězci obchodních transakcí nedávala vůbec smysl, tím spíše, pokud subjekty v řetězci disponovaly dostatečnými prostředky k tomu, aby obchod realizovaly i bez její účasti, a tedy bez nutnosti platit žalobkyni její marži.

### V. Další podání účastníků

36. V podání ze dne 18. 1. 2024 žalobkyně v reakci na vyjádření žalovaného k *první žalobní námitce* konstatovala, že z čl. 10 Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 jednoznačně plyne, že dožádaný orgán je povinen informace poskytnout do tří měsíců od obdržení žádosti. Ačkoli správci daně není explicitně uloženo, aby vyřízení žádostí o MVI urgoval, je z úpravy dožádání zřejmé, že vyřizování žádosti o dožádání po dobu delší než tři měsíce je stavem, který je v rozporu s právem. Pokud správce daně vyřízení dožádání urgoval po téměř roce a půl (MVI 1), resp. po roce a čtvrt (MVI 3), svědčí to o rezignaci správce daně na vedení řízení s ohledem na práva žalobkyně. Žalobkyně rovněž upozornila na skutečnost, že v době, kdy správce daně urgoval MVI 1, bylo již MVI 3 bez odpovědi devět měsíců, tedy trojnásobek lhůty stanovené Nařízením. Správce daně přesto MVI 3 v daném okamžiku neurgoval a vyčkal ještě dalšího půl roku, než jej zřejmě začal považovat za opožděné, v čemž žalobkyně spatřovala nepopiratelný důkaz laxního přístupu správce daně. Dále žalobkyně poznamenala, že správce daně měl postupovat bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 DR) a šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 DR).
37. Ke *třetí žalobní námitce* žalobkyně doplnila, že žalovaný jí žádnou ekonomickou výhodu neprokázal, a napadené rozhodnutí o DPH je založeno na pouhém domnělém ekonomickém zvýhodnění žalobkyně, ze kterého nicméně žalovaný nezákonně dovodil vědomost žalobkyně o daňovém podvodu. Dále žalobkyně konstatovala, že nárokováním odpočtu jen nárokovala zpět DPH uhrazenou společností VIADANA, což nelze považovat za ekonomickou výhodu. Žalobkyně uvedla, že správce daně používá pojem ekonomická výhoda ve smyslu „nároku na odpočet“ (tj. ve smyslu, v jakém by bylo možno jej použít například v následujícím výroku: *je potřeba prokázat vědomí subjektu o možné účasti na transakci zasažené daňovým podvodem, aby byla odepřena „ekonomická výhoda“ v podobě nároku na odpočet*). Potom je ovšem tvrzení, že taková „ekonomická výhoda“ prokazuje vědomost a opodstatňuje tak odepření nároku na odpočet, argumentace kruhem (ve skutečnosti to totiž znamená právě argumentaci „uplatnění nároku na odpočet opodstatňuje jeho odepření“), což je absurdní.
38. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalobkyně upřesnila, že neměla k dispozici nástroje, jaké má finanční správa, a nemohla tedy rozkrývat dodavatelský řetězec do čtvrtého článku a kontrolovat plnění daňových povinností jeho účastníků – proto však nelze dospět k závěru, že její opatření nemohla účasti na daňovém podvodu zabránit. Hodnotícím kritériem pro adekvátnost přijatých opatření je ostatně dobrá víra daňového subjektu v oprávněnost nároku na odpočet, nikoli to, zda opatření objektivně mohla účasti na podvodu zabránit. Přijatá opatření rovněž vyvracejí tvrzení žalovaného, že žalobkyně jen formálně přeprodávala zboží – osvědčují totiž zájem žalobkyně o to, aby transakce probíhaly v souladu se zákonem, a o minimalizaci rizik.

### VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

39. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou

(§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí i řízení, které jim předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

40. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas účastníků byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován). Soud v projednávané věci vyšel z podkladů obsažených ve správním spise, které pro posouzení a rozhodnutí věci shledal dostatečnými. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
41. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil následující pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
42. Za zdaňovací období prosinec 2013 až květen 2014 podala žalobkyně daňová přiznání, ve kterých mimo jiné uplatnila nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od VIADANA.
43. Protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 12. 2016, č. j. 4771991/16/2105-60563-203811, zahájil správce daně dne 12. 12. 2016 daňovou kontrolu, v rozsahu přijatých plnění od VIADANA a Grait Tower, a s tím souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období listopad 2013 až červenec 2014.
44. Dne 12. 5. 2017 odeslal správce daně žádost o MVI 1, č. j. 2715807/17/2105-60563-202084, týkající se účtu žalobkyně u slovenské Tatrabanky a.s., Hodžovo námestie 3, Bratislava. Dne 22. 1. 2018 odeslal správce daně žádost ve věci MVI 2, č. j. 224270/18/2105-60563-202084, týkající se odběratele AXEON a žádost o MVI 3, č. j. 224657/18/2105-60563-202084, týkající se odběratele MÓLO. Dne 7. 2. 2018 odeslal správce daně žádost ve věci MVI 4 pod č. j. 399321/18/2105-60563-202084, týkající se odběratele FERUM TRADE.
45. Odpověď SCS O201800244 v rámci MVI 4 od RERUM TRADE byla správci daně doručena dne 23. 5. 2018 a zaevidovaná pod č. j. 3549429/19. Odpověď SCS O201800142 od AXEON v rámci MVI 2 byla správci daně doručena dne 7. 6. 2018 a zaevidovaná pod č. j. 3549475/18. Odpověď SCS O201701503 v rámci MVI 1 od Tatrabanky byla správci daně doručena dne 19. 11. 2018 a zaevidovaná pod č. j. 4973879/18. Odpověď SCS O201800137 od MÓLO v rámci MVI 3 byla správci daně doručena dne 29. 5. 2019 a zaevidovaná pod č. j. 3309454/19. Postup správce daně v otázce mezinárodního dožádání shrnuje následující tabulka:

	Předmět	Datum odeslání žádosti	Datum přijetí odpovědi
MVI 1	Tatrabanka	12. 5. 2017	19. 11. 2018
MVI 2	AXEON	22. 1. 2018	7. 6. 2018
MVI 3	MÓLO	22. 1. 2018	29. 5. 2019
MVI 4	FERUM TRADE	7. 2. 2018	23. 5. 2018

46. Daňová kontrola byla ukončena dne 26. 10. 2021, doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 4619325/21/2105-60563-209176. Součástí Oznámení byla i zpráva o daňové kontrole, dle které správce daně uzavřel kontrolu s tím, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti VIADANA z důvodu zapojení v podvodném řetězci.
47. Na základě těchto závěrů vydal správce daně rozhodnutí o doměření daně, proti kterým podala žalobkyně dne 27. 12. 2021 odvolání.
48. Dne 16. 11. 2022 vyhotovil žalovaný úřední záznam č. j. 42731/22/5300-21442-711916 o ověření dat odeslání a doručení výše zmíněných žádostí MVI 1 až MVI 4. Dne 22. 11. 2022 vyhotovil žalovaný úřední záznam č. j. 43247/22/5300-21442-711916, kterým přeložil do veřejné části spisu urgencye správce daně ve věci MVI 1 a MVI 3 ze dne 15. 10. 2018 a 12. 3. 2019.
49. Rozhodnutím žalovaného č. j. 40503/22/5300-21442-711916 ze dne 3. 11. 2022 byl zrušen dodatečný platební výměr správce daně za zdaňovací období prosinec 2013 a rozhodnutím žalovaného č. j. 46273/22/5300-21442-711916 ze dne 13. 12. 2022 byl zrušen platební výměr správce daně na daňové penále za zdaňovací období prosinec 2013. Ke zrušení uvedených rozhodnutí za zdaňovací období prosinec 2013 došlo z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, kdy správce daně chybně stavěl tuto lhůtu i z důvodu MVI 3 týkající se odběratele MÓLO, ačkoliv se ke zdaňovacímu období prosinec 2013 požadované informace nevztahovaly, protože se společností MÓLO začala žalobkyně obchodovat až od ledna 2014.
50. Následovalo vydání napadeného rozhodnutí o DPH již pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období leden až květen 2014 a poté vydání napadeného rozhodnutí o penále k témuž zdaňovacímu období.
51. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
52. Podle § 148 odst. 1 DŘ „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“
53. Podle § 148 odst. 2 písm. b) DŘ „[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“
54. Podle § 148 odst. 3 DŘ „[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“
55. Podle § 148 odst. 4 písm. f) DŘ „[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“
56. Soud o věci uvažil následovně.
57. V prvé řadě soud ověřil, zda napadená rozhodnutí netrpí některou z vad, jejichž existenci je povinen zkoumat z úřední povinnosti ve smyslu § 76 s. ř. s. Nadto žalobkyně nepřezkoumatelnost a nedostatečné odůvodnění dílčí části napadeného rozhodnutí o DPH namítala v závěru třetí a čtvrté žalobní námitky.

58. Nepřezkoumatelností zákon rozumí buď nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů rozhodnutí, přičemž žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost jednak v absenci zdůvodnění, jak souvisí reklamace dodávaného zboží s otázkou vědomosti o podvodu na DPH (část *třetí žalobní námitky*) a dále v nedostatečném odůvodnění části napadeného rozhodnutí o DPH týkající se přijetí přiměřených opatření (část *čtvrté žalobní námitky*).
59. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS) nebo se nevypořádá se všemi odvolacími námitkami (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71).
60. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, „[z] odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.“ (srov. dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005 - 65, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130). Požadavek přezkoumatelnosti odůvodnění správního rozhodnutí však neznamená, že je správní orgán povinen jednotlivě reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).
61. V nyní posuzovaném případě žalovaný v bodu [106] rozhodnutí o DPH sice pouze obecně konstatuje, že docházelo k nestandardnímu řešení škod, avšak v následujících odstavcích vysvětluje, co z uvedených objektivních skutečností v jejich souhrnu vyvodil. Posouzení účasti žalobkyně nebylo založeno na jedné objektivní skutečnosti, která se jeví být nestandardní, ale na celé řadě těchto skutečností, které žalovaný v rozhodnutí o DPH uvedl. Rovněž je nezbytné upozornit, že odvolací orgán dostojí své přezkumné povinnosti i tak, že pouze doplní odůvodnění prvostupňového rozhodnutí - v nyní posuzované věci je odůvodnění prvostupňového rozhodnutí tvořeno zprávou o daňové kontrole. Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání jsou v takovém případě vyplněny odůvodněním prvostupňového rozhodnutí, které tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek s rozhodnutím o odvolání (srov. rozsudek NSS č. j. 6 As 161/2013-25). Napadené rozhodnutí o DPH je proto nezbytné vykládat (s výjimkou dílčích korekcí provedených žalovaným) ve spojení s obsáhlou zprávou o daňové kontrole.
62. Soud nesouhlasí ani s namítaným nedostatečným zdůvodněním části rozhodnutí o DPH týkající se přijetí přiměřených opatření. Žalovaný se s opatřeními přijatými žalobkyní zabýval na straně 24 rozhodnutí o DPH. Dle názoru městského soudu je tam uvedené odůvodnění sice poněkud stručné, avšak představuje logický a přezkoumatelný právní názor žalovaného, jehož závěrem je konstatování o absenci opatření, která by mohla zabránit zapojení do transakcí, zasažených podvodem na DPH. Z odůvodnění rozhodnutí o DPH jako celku a rovněž ze zprávy o daňové kontrole je zjevné, na základě jakých úvah žalovaný dospěl k závěrům v rozhodnutích uvedených a jaké skutečnosti jej k nim vedly. Jakkoliv tedy žalobkyně nemusí s odůvodněním rozhodnutí o DPH souhlasit, nepřezkoumatelnost

ve smyslu namítaném žalobkyní soud neshledal a tuto námitku proto vyhodnotil jako nedůvodnou.

63. Protože soud neshledal ani jiné důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí o DPH a rozhodnutí o penále pro jiné vady řízení, které by bránily jejich přezkoumání v rozsahu namítaných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009–84), přikročil k vlastnímu přezkumu rozhodnutí v mezích žalobkyní uplatněných námitek.
64. Podstatou *první žalobní námitky* je spor o to, zda byla žalobkyni stanovena DPH za zdaňovací období leden až květen 2014 před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně upravené v § 148 daňového řádu, resp. zda došlo ke stavění běhu prekluzivní lhůty z důvodu realizovaných žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní (§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu].
65. Pokud by totiž žalobkyni byla daň stanovena (v případě dodatečných platebních výměrů za leden až květen 2014 doměřena) až po marném uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty, bylo by nadbytečné zabývat se dalšími námitkami. Soud je navíc povinen přihlédnout k prekluzi lhůty pro stanovení daně i z úřední povinnosti (např. náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 545/07 z 17. 7. 2007). Tuto judikaturu ostatně akceptoval i NSS již v řadě svých rozhodnutí. Například v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb., NSS uvedl, že *„[s]oud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“*
66. Ze shora citovaných ustanovení vyplývá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí 3 roky. Daňový řád přitom stanoví, v jakých případech se lhůta přerušuje a běží od počátku a v jakých se staví. Pro nyní projednávanou věc je především relevantní, že se lhůta staví též ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na takovou žádost. Soud totiž ze správního spisu ověřil, že správce daně učinil ve věci několik žádostí o MVI, jak je uvedeno shora. Žalobkyně v tomto směru namítala, že uvedená dožádání byla učiněna pozdě, trvala nepřiměřeně dlouho a nebyla včas urgována.
67. Jak bylo již vyloženo, lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání staví. Důvodem je skutečnost, že správci daně je po danou dobu věc „odňata“ či je závislá na výsledku řízení, které do pravomoci správce daně nespadá. Mezinárodní dožádání je ale nutno, stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně, posuzovat materiálně. Mezinárodnímu dožádání, které je uskutečněno neúčelně (přínos pro řízení je zanedbatelný), nebo které je dokonce činěno jen za účelem získání času, nelze účinky stavění lhůty přiznat.
68. Soud se proto musel zabývat nejen tím, po jak dlouhou dobu byl v důsledku MVI běh prekluzivní lhůty přerušen, ale i tím, zda mezinárodní dožádání souvisela s daňovým řízením a byla důvodná. Současně však platí, že není podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Jinými slovy tak nestačí jen to, že byla formálně žádost o mezinárodní dožádání odeslána. Jak ve vztahu k jiné otázce, ale přenositelně i na nynější věc, uvedl NSS v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 56/2014-39, správci daně sice svědčí značná míra uvážení ohledně vedení daňové kontroly, což zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu; pod tuto diskreci ovšem nespadají úkony, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky

provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů. To by totiž mohlo vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. NSS ve svém rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53 rovněž konstatoval, že aby mezinárodní dožádání mělo za účinek stavění prekluzivní lhůty, musí správce daně v žádosti o mezinárodní spolupráci položit takové otázky, které ze své povahy mohou přinést odpověď na podstatné okolnosti věci.

69. Jak vyplývá z dalšího rozsudku NSS ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, právní úpravu a judikaturu týkající se otázky mezinárodního dožádání lze shrnout stručně tak, že (a) zde musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.
70. Pokud jde o jednotlivá správcem daně realizovaná mezinárodní dožádání v projednávané věci, ze správního spisu vyplývá, že MVI 1 byla odeslána dne 12. 5. 2017, odpověď přišla dne 19. 11. 2018. Uvedená žádost se týkala výpisu ze slovenského účtu žalobkyně za období listopad 2013 až květen 2017. MVI 2 a MVI 3 byly odeslány dne 22. 1. 2018 (AXEON a MÓLO), správce daně obdržel odpovědi dne 7. 6. 2018 a 29. 5. 2019. Žádosti směřovaly na prošetření vztahu žalobkyně s jejími slovenskými odběrateli. Správce daně dále odeslal MVI 4 dne 7. 2. 2018 (FERUM), a to za účelem prošetření vztahu žalobkyně s dalším odběratelem – odpověď byla správcem daně doručena dne 23. 5. 2018. MVI 1 měla vliv na běh prekluzivní lhůty, resp. ji stavěla, neboť finanční transakce na účtu žalobkyně mohou bezpochyby přispět k objasnění skutkového stavu – nejen toho, zda byly přes tento účet hrazeny finanční prostředky za předmětná poskytnutá plnění, případně z tohoto účtu odcházely platby za řešená přijatá plnění, ale například i toho, zda tento účet nesloužil k zastřenému přeposílání plateb zpět původnímu odesílateli. Co se týče důvodnosti MVI 2 až 4, žalobkyně v předmětném zdaňovacím období nakupovala od společnosti VIADANA a třem slovenským odběratelům (FERUM TRADE, MÓLO a AXEON) prodala celkem 2 904 tun cukru ICUMSA a 8 436 825 litrů oleje SUNSET v celkové hodnotě 227 836 293,53 Kč bez DPH. Jednalo se o obchody prováděné v masivním měřítku, ve kterých žalovaný shledal „silné“ podezření na karuselový podvod a předmětná mezinárodní dožádání proto byla vzhledem k jejich obsahu (dotazy směřující k prověření účasti žalobkyně na daňovém podvodu) rovněž způsobilá za období leden až květen 2014 prekluzi stavět. MVI 1 až 4 tedy byly z hlediska požadovaných informací účelné.
71. Dále se soud zabýval námitkami vztahujícími se k délce jednotlivých dožádání a jejich urgencí.
72. Na podkladě spisového materiálu lze dospět k závěru, že vyřízení MVI 1 trvalo rok a půl. Soud konstatuje, že z žalovaným citovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 12. 5. 2021, č. j. 52 Af 64/2020-77, skutečně vyplývá, že délku vyřízení dožádání nemůže správce daně ovlivnit a ani daňový řád pro délku vyřízení dožádání žádné limity nestanoví. Zároveň je však správce daně povinen řídit se základními zásadami správy daní, jako je např. zásada stanovená v § 5 odst. 3 DŘ, dle které správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy, používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují ale zároveň umožňují dosáhnout cíle správy daní. Soud konstatuje, že pokud by

správce daně slovenskému finančnímu orgánu zaslal urgenci MVI 1, není najisto postaveno, zda by to dobu vyřízení žádosti zkrátilo, zásadní ale je, že zkrátit mohlo. Slovenský správce daně není finančním orgánem, kterému by příprava odpovědí na mezinárodní žádosti obecně trvala nepřiměřeně dlouhou dobu; o tom svědčí právě žádost MVI 2 a MVI 4, na které odpovídal v řádu jednoho až pěti měsíců.

73. Žalovaný na svou obranu uvedl, že se jednotlivé MVI překrývaly. K tomu je však třeba upozornit, že případnou nečinnost správce daně nelze posuzovat s ohledem na to, zda v danou chvíli běží prekluzivní lhůta, nebo zda je stavěna. Zásadní je, že správce daně žádostí o mezinárodní výměnu informací požaduje sdělit informace nebo získat důkazy, které jsou rozhodné pro stanovení daně. Čím dříve odpověď získá, tím dříve může na základě získaných poznatků postoupit při stanovení daně dál a de facto stanovit daň rychleji, jinými slovy co nejméně zatěžovat daňový subjekt bez ohledu na to, zda je prekluze v danou chvíli stavěna nebo běží.
74. Lze tak konstatovat, že v daném případě správce daně postupoval v rozporu s § 5 odst. 3 DŘ. Tato skutečnost však dle soudu sama o sobě neznamenala neúčelnost dožádání (judikatura ani zákon správci daně ostatně výslovně nepředepisují žádosti urgovat), nicméně mohla by k takovému důsledku vést ve spojení s dalšími okolnostmi případu. V nynější věci však takové další okolnosti nenastaly a MVI 1 je proto způsobilé prekluzivní lhůtu stavět. Soud doplňuje, že i v souvislosti s žádostí MVI 3 správce daně postupoval v rozporu s § 5 odst. 3 DŘ, neboť dožádání trvalo rovněž cca rok a půl. Jde tak o situaci obdobnou MVI 1, přičemž v daném případě šlo rovněž o jedinou „vadu“ této žádosti, která dle soudu sama o sobě nemohla zabránit stavění prekluzivní lhůty.
75. Všechny MVI byly navíc odeslány v rámci první poloviny tříleté prekluzivní lhůty běžící nanovo od zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola byla zahájena 12. 12. 2016 a nejpozději zasláná MVI (MVI 4) byla odeslána 7. 2. 2018, tedy necelých 14 měsíců po zahájení daňové kontroly. Žádosti tak nebyly odeslány účelově ke konci běhu lhůt pro stanovení daně, resp. ke konci daňové kontroly. Soud proto neshledal první žalobní námitku důvodnou.
76. Nadto lze obecně k délce daňového řízení – daňové kontroly připomenout, že tato se v každém konkrétním případě liší, je individuálně závislá na složitosti případu, součinnosti jednotlivých subjektů a vytíženosti daného správního orgánu. Rovněž je nezbytné brát v potaz i složitost danou samotnou povahou existence podvodného řetězce, kdy se musel správce daně zabývat nejen osobou žalobkyně, ale i ostatními články do tohoto řetězce zapojenými.
77. Jelikož soud shodně se žalovaným dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 DŘ neuplynula, je v posuzovaném případě dále stěžejní otázkou, zda lze žalobkyni odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH.
78. Soud úvodem připomíná, že aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z § 72 a § 73. Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně zdůrazňuje Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“), že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 Gábor Tóth, bod 26). To je v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH, kde je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátcé daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění

vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) § 72 ZDPH. K učinění závěru o existenci nároku na odpočet DPH je tedy nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD, dále jen „Bonik“, bod 31). Nárok na odpočet daně prokazuje plátce podle § 73 odst. 1 ZDPH daňovým dokladem, vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené ZDPH, tzn. náležitosti dle § 26 až 35a ZDPH, což představuje formální podmínku nároku na odpočet daně.

79. Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť jak SDEU ve svých rozsudcích opakovaně uvedl, je nárok na odpočet daně daný článkem 167 a násl. Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu poté představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid, dále jen „Mahagében“, bod 41). 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, ve spojených věcech C-487/01 a C-7/02 Gemeente Leusden a Holin Groep, bod 76). Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Alex Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006, dále jen „Kittel“).
80. *„Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo.“* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32).
81. Žalobkyně předloženými důkazními prostředky prokázala hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, tedy že plnění, tak jak jsou deklarována na přijatých dokladech od společnosti VIADANA, se uskutečnila. V projednávané věci tak není sporu o tom, že žalobkyně podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH naplnila.
82. Nejvyšší správní soud na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. například rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a Bond House Systems*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, či ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373) dovodil, že i při prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH lze daňovému subjektu tento odpočet odepřít, bude-li prokázáno, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvozen, bylo zasaženo podvodem, o němž daňový subjekt věděl nebo alespoň mohl vědět. V takovém případě tíží důkazní břemeno ohledně těchto skutečností správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).
83. Na základě své rozhodovací činnosti vytvořil SDEU několikastupňový test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na

základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (uvedený test plyne z rozsáhlé judikatury SDEU, na kterou bude níže odkázáno při rozboru jednotlivých kroků, nicméně výstižné shrnutí se nachází v rozsudku SDEU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 „Litdana“ UAB proti Litvě, dále jen „Litdana“, nebo též v rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

### **1. krok - existence podvodu na DPH**

84. Judikatura Soudního dvora Evropské unie označuje za podvod na DPH „*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. [...] nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS). V souvislosti s (potenciální) vědomostí o existenci podvodu je třeba též posuzovat, zda daňový subjekt zavedl dostatečná opatření proti přijetí plnění, která jsou součástí podvodu; jak uvedl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, EU:C:2006:309: „*Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich operace nejsou součástí řetězce dodávek, jehož součástí je operace poskvrněná podvodem na DPH, musejí mít totiž možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně splatné jinou osobou povinnou k dani.*“
85. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k narušení neutrality daně (neodvedení daně) přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, nebo ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016 – 58 nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47). Povinností správních orgánů či dokonce správních soudů však není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, neboť prokazování podvodu je mnohdy obtížné z důvodu časté nemožnosti dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (viz rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60 ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS). Dle ustálené judikatury NSS tedy není zapotřebí přesně prokázat podvod na DPH (ostatně to mnohdy ani nebude možné vzhledem ke snaze subjektů podvod zakrýt či ztížit jeho odhalení), je však nutné shromáždit takový soubor důkazů, na jejichž podkladě je možné konstatovat důvodnou domněnku existence daňové podvodu (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, nebo ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79).

86. V projednávané věci byla existence podvodného řetězce v daňovém řízení postavena najisto. Soud proto neshledal důvodnou ani *druhou žalobní námitku*, kterou žalobkyně namítala, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH, protože nebyla prokázána existence chybějící daně.
87. Žalovaný v posuzované věci identifikoval a popsal řetězec dodavatelů, do něhož byla žalobkyně zapojena. Na straně 17 napadeného rozhodnutí o DPH pak žalovaný zcela srozumitelně vymezil, ve kterém článku řetězce došlo k neodvedení DPH. Konkrétně konstatoval, že *„společnost AP 22 v předmětných obdobích jako prostřední článek přeprodávala zboží v hodnotě desítek milionů Kč, při jehož pořízení z JČS měla být odvedena DPH, ale nebyla“*. Dále žalovaný ve vztahu ke společnosti Trinitos k závěru o neodvedení daně uvedl, že *„[v] uvedených zdaňovacích obdobích navíc byly z bankovních výpisů prokazatelně zjištěny i přijaté platby od společnosti Karmont (v částce 2.548.350 EUR a odchozí platby ve prospěch pana R. M. v částce 2.241.816 EUR), což potvrzuje předpoklad správce daně, že společnost Trinitos v předmětných obdobích jako prostřední článek přeprodávala zboží v hodnotě desítek milionů Kč, při jehož pořízení z JČS měla být odvedena DPH, ale nebyla.“*
88. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o DPH na stranách 16 až 18 rovněž podrobně rozvedl jednotlivé podmínky, které jej k závěru o existenci podvodného řetězce a chybějící daně vedly. Naproti tomu žalobkyně nekonkretizovala, na základě jakých skutečností má za to, že společnosti AP 22 a Trinitos odvedly DPH v souladu se zákonem, proto se soud nemohl touto obecnou žalobní námitku podrobněji zabývat.
89. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74 *„[k] prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH stačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět. Správce daně však nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).“* Tvrzení žalobkyně, že k neodvedení daně nedošlo v rámci jí provedených obchodů, ale v člancích od ní vzdálenějších, je tak pro posouzení existence podvodu na DPH nerelevantní.

## **2. krok - objektivní okolnosti**

90. Z judikatury SDEU vyplývá, že obecně nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval, avšak zvýšenou obezřetnost lze po daňovém subjektu požadovat za existence okolností, které by v běžném daňovém subjektu vzbudily alespoň pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání, tj. za existence tzv. objektivních okolností (srov. Mahagében body 59 – 62). V tomto ohledu tíží důkazní břemeno správce daně, který je povinen prokázat existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se pořízením či přijetím daného plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz rozsudek Bonik, bod 43). Předmětné objektivní okolnosti pak nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu (viz rozsudek Mahagében, bod 60).
91. Důkazní povinnost správce daně však nelze chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl DPH. Naopak je třeba dospět k závěru, že při zjištění, že se daňový subjekt účastní podvodu na DPH, je třeba

hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně věděl nebo mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti tak primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem či odběratelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít žádné povědomí. Nejedná se přitom o posouzení otázky, zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci (resp. kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň), ale zda se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

92. Na základě uvedeného má správce daně dle judikatury SDEU zjišťovat, zda daňový subjekt mohl v konkrétním čase pojmout podezření na základě tehdy dostupných objektivních okolností, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH. Uvedené znamená, že musí u konkrétního daňového subjektu zkoumat, zda v době uskutečnění transakce věděl či alespoň mohl a měl vědět o objektivních okolnostech, které mohly ve svém souhrnu vzbudit podezření o podvodném jednání v rámci řetězce. Při svých úvahách musí správce daně vycházet pouze z okolností, které daňový subjekt mohl sám zjistit v dané době. Nelze tedy daňovému subjektu klást k tíži skutečnosti, které nebyl v dané době schopen zjistit či které nastaly nebo se o nich mohl dozvědět až po ukončení obchodní spolupráce.
93. Ke *třetí žalobní námitce* (tj. k posouzení vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu na DPH) soud konstatuje, že žalovaný se v rozhodnutí o DPH dostatečně zabýval vymezením objektivních okolností, které jednoznačně svědčí o tom, že žalobkyně o účasti na daňovém podvodu mohla a měla vědět.
94. Soud ve shodě s žalovaným a ustálenou judikaturou NSS i SDEU uvádí, že k naplnění znaků účasti na podvodu na DPH není nezbytné prokázání úmyslu, ale postačuje, že daňový subjekt o své účasti na podvodném jednání vědět měl. Správce daně během daňové kontroly shromáždil dostatek objektivních okolností – indicií známých žalobkyni, které v ní musely vzbuzovat pochybnosti o standardnosti plánovaného obchodu. Jedná se o znaky natolik významné, že nelze připustit tvrzení žalobkyně o její dobré víře, že uvedená obchodní transakce není stížena žádným podvodem.
95. Konkrétně se žalovaný se v odůvodnění rozhodnutí o DPH zabýval množstvím podezřelých okolností svědčících o podvodném jednání na stranách 18 až 24 a následně je hodnotil a vyvodil z nich závěry nikoliv izolovaně, nýbrž v jejich vzájemném kontextu. Soud se s výčtem jednotlivých indicií (s výjimkou existence webových stránek společnosti VIADANA) i se závěry, které z nich správce daně a žalovaný ve svém souhrnu vyvodili, zcela ztotožňuje. Žalobkyně se v podané žalobě proti některým z těchto objektivních okolností vymezila (viz část věnující se obsahu žaloby shora), je nicméně nebytné pohlížet na tyto okolnosti v celkovém kontextu, nikoliv vyvracet izolovaně jednotlivé pochybné aspekty. Je třeba si uvědomit, že žalobkyně v detekovaném řetězci vystupovala na pozici broker, obchody domluvil pan R. M., přičemž jeho společnost VIADANA přes žalobkyni přeprodala zboží jemu známým slovenským subjektům FERUM TRADE, AXEON a Mólo, kteří jej následně prodali R. M., čímž je zdůrazněn karuselový charakter obchodních transakcí.
96. Na tomto místě lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 11. 12. 2019, č. j. 52 Af 30/2019 – 67, dle kterého tvoří objektivní okolnosti dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu

tvorí logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH, přičemž při posuzování těchto skutečností je třeba přihlídnout i k dalším okolnostem, jako například k obchodním zkušenostem a znalostem daňového subjektu a jeho obchodních partnerů, k vlastnostem plnění, k obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47). Jednotlivé okolnosti je nutno vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovaly samostatně.

97. Nelze proto přezkoumávat každou zpochybněnou objektivní okolnost samostatně. Žalobkyně totiž nepochybně samotnou existenci těchto okolností, nýbrž pouze jejich význam. Uvádí přitom, že žádná z nich nezakládá pochybnosti o legitimitě obchodních transakcí, jichž se účastnila. Soud souhlasí, že detekované okolnosti nezakládají, resp. nemusí zakládat, pochybnosti samostatně, nýbrž až v jejich vzájemném souhrnu, kdy tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů.
98. Ve věci týkající se rovněž obchodování s olejem a cukrem NSS v rozsudku ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 – 58 uvedl, že *„[s]těžovatelka mohla pojmout podezření o nestandardním chování v rámci řetězce již na začátku svého obchodování s tak rizikovou komoditou, jakou je řepkový olej a cukr. Stěžovatelce je sice třeba dát za pravdu, že k podvodům na DPH dochází i u jiných komodit, nicméně není možné tímto konstatováním rizikovitost obchodování s řepkovým olejem zcela bagatelizovat. Zejména přijetí směrnice konstatující vysokou rizikovitost obchodů s řepkovým olejem v době, kdy s ním stěžovatelka aktivně obchodovala, ji mělo vést ke zvýšené obezřetnosti. Ze zjištěných skutečností přitom nevyplývá, že by na to jakkoliv reagovala. Indicie svědčící o rizikovitosti této oblasti zde navíc existovaly i v době, kdy stěžovatelka s podnikáním začínala.“*
99. S ohledem na veškeré zjištěné skutečnosti tedy žalovaný rozhodně nepochybil, když v kontextu zjištěných objektivních okolností dospěl k závěru, že žalobkyně minimálně mohla a měla vědět, že je účastna řetězce zasaženého podvodem na DPH. Soud proto neshledal ani třetí žalobní námitku důvodnou.

### **3. krok - přijatá opatření**

100. Pokud správce daně prokáže, že zkoumaný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH a zároveň také prokáže, že daňový subjekt o této skutečnosti mohl a měl vědět, musí být daňový subjekt o této skutečnosti informován a musí mu být dán prostor, aby na tuto skutečnost reagoval a tvrdil a doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na podvodném jednání (viz rozsudky NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34, nebo ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 – 41).
101. Po daňových subjektech je tak požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře, či nikoliv. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah samotných opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 – 41). Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky popř. nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, je možné od obezřetného subjektu vyžadovat o to vyšší míru obezřetnosti a klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření, zejména aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí

nakoupit zboží či služby za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti. Daňovým subjektem přijatá opatření přitom nemusí nezbytně odhalit podvodné jednání v řetězci. Budou spíše směřovat k ověření věrohodnosti dodavatele a k zajištění standartního průběhu plnění.

102. Otázku, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu, je totiž třeba posuzovat v rámci hodnocení, zda *mohl vědět*, že se takového jednání účastní (pokud by potřebná opatření přijal, podvod na DPH by zjistil). Přijetí preventivních opatření je z povahy věci možné posuzovat jen tam, kde není jisté, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl, a je třeba posoudit, zda o ní alespoň mohl vědět (daňový subjekt, který ví, že se podvodu účastní, logicky nebude přijímat opatření, aby této situaci zamezil).
103. Žalobkyně přímou vědomost o účasti na podvodu na DPH vyloučila. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí o DPH naznačil, že varianta přímé vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu není vyloučena, s ohledem na důvod a účel zapojení žalobkyně do obchodů je dokonce pravděpodobná, avšak podrobněji svou úvahu nerozvinul. Bylo tedy namísto zabývat se i otázkou, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, kterými by se vyhnula účasti na podvodném jednání, neboť existence podvodného řetězce byla postavena najisto a rovněž bylo prokázáno, že žalobkyně minimálně *mohla a měla vědět*, že se takového jednání účastní.
104. Ke *čtvrté žalobní námitce*, vztahující se k přijetí přiměřených opatření ze strany žalobkyně, soud připomíná, že tvrzení a prokázání přijatých opatření, svědčících o určité obezřetnosti a opatrnosti v obchodních vztazích, je plně v rukou daňového subjektu; jedná se však o jeho právo, kterého nemusí využít, nikoli o jeho povinnost. Povinností správce daně není vyhledávání určitých opatření namísto daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9Afs 194/2017-34). Bylo tedy jednoznačně na žalobkyni, aby tvrdila a doložila, že v rámci daného obchodního případu postupovala dostatečně obezřetně a přijala veškerá opatření, která lze po ní rozumně vyžadovat.
105. Jak rovněž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, „*osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech Mahagében a Petér Dávid). Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz výše uvedený rozsudek ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, bod 51).*“ Po správci daně však nelze požadovat, aby vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9Afs 194/2017-34).
106. K nyní posuzované věci soud předně uvádí, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí o DPH zabýval uplatněnými opatřeními skutečně nepřilíš obsáhle. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně měla před vstupem na nový trh zejména zjišťovat informace o daných komoditách a jejich rizikovitosti, zároveň měla zjišťovat, jaké zákonné požadavky se váží k prodeji potravin a měla

ověřovat zda tyto požadavky naplňuje její dodavatel, měla se vyvarovat uzavírání smluv s neověřenými dodavateli a odběrateli, které byly nedostatečné a nekonkrétní a zejména měla zcela jinak vyhodnotit obchodní nabídku, ze které jí měly bez zvláštního důvodu přinášet oproti jiným článkům v řetězci neopodstatněné výhody. Lze s žalobkyní souhlasit, že bylo na místě, aby se žalovaný s jednotlivými opatřeními, které žalobkyně učinila a které správce daně nepovažoval za dostatečné, vypořádal podrobněji, což žalovaný skutečně neučinil. Je ovšem nezbytné neopomíjet bod [109] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vysvětluje specifickou povahu přiměřených opatření právě v situacích, kdy celý řetězec vznikl čistě účelově. Rovněž je nezbytné mít na paměti, že odvolací orgán může postupovat v rámci přezkumu prvostupňového rozhodnutí i tak, že pouze doplní odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, tj. v daném případě zprávu o daňové kontrole. Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání jsou v takovém případě vyplněny odůvodněním prvostupňového rozhodnutí, které tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek s rozhodnutím o odvolání (srov. rozsudek NSS č. j. 6 As 161/2013-25). Napadené rozhodnutí o DPH je proto nutno vykládat spolu s obsáhlou zprávou o daňové kontrole, v níž se správce daně žalobkyní přijatými opatřeními zabýval na stranách 73 až 74, kdy uvedl výčet žalobkyní přijatých opatření a následně vymezil, jaká opatření by bylo možné považovat za dostatečná a z jakého důvodu.

107. V situaci, kdy existovalo větší množství objektivních okolností, které lze ve svém souhrnu rozhodně označit za pochybné (k tomu viz vypořádání třetí žalobní námítky), měla žalobkyně předně uvažovat o důvodu a účelu jejího zapojení do obchodů. Dodavatel žalobkyni navíc nejméně jednoho z odběratelů sám doporučil. Dopravu cukru a oleje by tak mohl dodavatel vyřešit prostřednictvím uzavření smlouvy přímo s dopravcem, kdy toto bylo v zásadě jedinou úlohou žalobkyně. Jak případně uvedl žalovaný, žalobkyně neměla v oblasti obchodování s olejem a cukrem žádné zkušenosti, lze si tak jen stěží představit, že by jí nebyla existence podvodu na DPH zřejmá, když s ní má být „z ničeho nic“ uzavírána řada smluv v hodnotě stovek milionů Kč. Za situace, kdy je existence podvodu na DPH natolik zjevná ze samotné nesmyslnosti zapojení žalobkyně do přepravy oleje a cukru, mohlo být v zásadě jediným přiměřeným opatřením do těchto smluvních vztahů nevstupovat.
108. Soud tak přisvědčuje i závěru žalovaného, že z podkladů, které jsou obsahem správního spisu, nevyplývá, že by žalobkyně přijala dostatečná opatření, aby zamezila nebezpečí, že se stane účastníkem podvodu na dani. Žalobkyně si svého dodavatele sice formálně ověřila, avšak tento nebyl, stejně jako žalobkyně, zavedenou společností na trhu s obchodovanou komoditou, kdy navíc zapojení žalobkyně do těchto obchodů postrádalo jakékoliv logické opodstatnění. Z těchto důvodů není ani poslední žalobkyní uplatněná námitka důvodná.
109. V projednávané věci tak městský soud nepřisvědčil žádné z žalobkyní uplatněných námitek. Správní orgány ve skutkovém a právním posouzení věci nepochybily, shromáždily dostatečné podklady ke svým závěrům, podrobně s nimi pracovaly a svá zjištění skutkově i po právní stránce náležitě zhodnotily. Správce daně i žalovaný se okolnostmi daňového podvodu zabývali v dostatečné míře, pojem daňový podvod aplikovali v projednávané věci v souladu s judikaturou SDEU a rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. Žalovaný se vypořádal se všemi žalobkyní uvedenými odvolacími námitkami a napadené rozhodnutí dostačujícím způsobem odůvodnil. Posoudil všechny kroky stanovené SDEU k odnětí nároku na odpočet DPH, aplikoval je na daný případ a vyvodil z nich plně přezkoumatelné

závěry, s nimiž se soud zcela ztotožnil, když současně dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí o DPH nebylo vydáno po prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.

110. Ve vztahu k rozhodnutí o penále soud považuje za vhodné poznamenat, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobkyni domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
111. V podané žalobě žalobkyně toliko uvedla, že rozhodnutí o penále musí být zrušeno, jelikož je podmíněno předchozím nezákonným doměřením DPH žalobkyni. Jelikož soud nezákonnost ani nepřezkoumatelnost rozhodnutí o DPH, jak výše uvedeno, neshledal, nemohl dospět k jinému závěru, než že žaloba není důvodná ani ve vztahu k rozhodnutí o penále.
112. Ve zbytku soud odkazuje na odůvodnění obou žalobou napadených rozhodnutí, v nichž žalovaný řádně, komplexně a srozumitelně žalobkyni vysvětlil principy nároku na odpočet DPH a daňového podvodu, jak ho chápe tuzemská i unijní judikatura, jakož i jednotlivé kroky postupu správce daně. Jelikož soud považuje toto vypořádání ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, ve zbytku na ně odkazuje, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

## VII. Závěr a náklady řízení

113. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
114. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

### Poučení:

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

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

Zmeškání lhůty  
k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 29. května 2025

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.  
předsedkyně senátu