



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobkyně: **COMMEMAX spol. s r. o.**, IČ: 61505323
se sídlem v Praze 8, Hnězdenská 735/6,
zastoupené Mgr., Vitem Hrnčířkem, LL. M., advokátem
se sídlem v Praze 6, Přílepská 2

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**,
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, 602 00

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 27. 1. 2020,
č. j. 2813/20/5300-21441-708460

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou, podanou u Krajského soudu v Brně dne 20. 3. 2020, domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byla potvrzena dvě rozhodnutí – dodatečné platební výměry - vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“). Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období měsíců října 2014 a května 2015 s odůvodněním, že se žalobkyně účastnila tzv. řetězových obchodů zasažených podvodem na DPH, že o této

skutečnosti měla a mohla vědět a konečně že neučinila dostatečná opatření, aby se účasti na podvodech s DPH vyhnula.

2. Usnesením ze dne 9. 4. 2020, č. j. , postoupil Krajský soud v Brně věc Městskému soudu v Praze jako soudu věcně a místně příslušnému z důvodu své vlastní místní nepřislušnosti.

Žalobní body

3. Žalobkyně v žalobě namítla, že nebyla splněna podmínka neexistence chybějící daně v daňovém řetězci. Podle žalobkyně v daném řetězci chybějící daň vůbec neexistuje. Podle žalobkyně vyložil žalovaný definici pojmu „*chybějící daň*“ příliš extenzivně, jelikož z logiky věci nemůže být chybějící daň z prosince roku 2014 vztahována k plněním v obdobích říjen 2014, duben 2015 a květen 2015. Zároveň se žalovaný nevypořádal s námitkou, že daň byla dodavateli, tj. společnosti RENTAL INVEST, doměřena až na základě postupu k odstranění pochybností prostřednictvím pomůcek, což podle názoru žalobkyně nelze označit jako chybějící daň (žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9Afs 333/2017 - 63).
4. Žalobkyně ve své žalobě dále uvedla, že nebyla splněna ani podmínka prokázání zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Podle názoru žalobkyně se žalovaný s jejími námitkami uvedenými v odvolání nijak nevypořádal a pouze zopakoval tvrzení správce daně. Žalovaný pochybil, když tvrdil, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aniž by toto tvrzení konkrétně prokázal. Žalobkyně rovněž uvedla, že standard obchodních případů žalobkyně měl žalovaný posuzovat a odvozovat podle jednání a postupu žalobkyně samotné nebo podle jednání jiných srovnatelných objektů. Až teprve po takové analýze lze tvrdit, že se žalobkyně případně odchýlila od nějakého standardu a že nepřijala dostatečná opatření. Žalovaný se naopak snažil důkazní břemeno přenést na žalobkyni, ač je to v rozporu se současnou legislativou a se správní praxí. Žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně a neprokázal tvrzení, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření pro zamezení daňového podvodu. Žalovaný tak neunesl důkazní břemeno, které navíc v rozporu s daňovým řádem přenášel na žalobkyni.
5. Žalobkyně rovněž namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s odůvodněním, že se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami obsaženými v odvolání.
6. Závěrem podané žaloby žalobkyně navrhla, aby soud žalobou napadené rozhodnutí jakož i platební výměry vydané správcem daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, ve kterém podal vyčerpávajícím způsobem zdůvodnění k jednotlivým odvolacím námitkám žalobkyně po stránce skutkové i právní. Žalovaný se se závěry žalobkyně prezentovanými v podané žalobě neztotožnil.
8. K pojmu „*chybějící daň*“ žalovaný uvedl, že požadavek na hledání souvislostí mezi výší neuznaného nároku na odpočet DPH a konkrétní výší chybějící daně není nikterak judikaturou stanoven. K chybějící dani jako základnímu předpokladu pro konstatování existence podvodu na DPH nelze přistupovat dogmaticky jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, ale zůstala neuhrazena. Ve skutečnosti je nutno narušení daňové neutrality chápat jako v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě od vynalézavosti organizátorů podvodných řetězců. Termín „*chybějící daň*“ je nutno vzhledem ke zmíněné konotaci chápat daleko šířeji, proto

jej žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dal v některých případech do uvozovek. Účelem transakce, zjištěné v daňovém řízení, je narušení neutrality daně a získání daňové výhody. Transakce se účastní společnosti, které jsou pro správce daně nekontaktní a neplní si své daňové povinnosti, tím účelově znemožňují správci daně jednak rozkrýt podvodný řetězec a zároveň u těchto společností zjistit, zda konkrétní podvodné plnění uvedly do svých daňových přiznání.

9. Dle žalovaného není v posuzované věci relevantní, zda byla daň u společnosti RENTAL INVEST stanovena na základě postupu k odstranění pochybností. Rozhodné je to, že výsledná daňová povinnost, stanovená po postupu k odstranění pochybností, nebyla uhrazena. Podle žalovaného je logické, že byla „chybějící daň“ detekována až později, neboť nejprve se musela uskutečnit obchodní transakce a teprve poté mohla být vyčíslena samotná daňová povinnost. To se může stát i s delším časovým odstupem, neboť některé subjekty podávají daňová přiznání např. čtvrtletně.
10. Žalovaný dále uvedl, že nebyl povinen prokazovat, že by se obchodní transakce vymykaly běžným obchodním transakcím žalobkyně nebo jiného srovnatelného subjektu. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie – dále jen „SDEU“ (např. v rozsudcích *Mahagében* nebo *Bonik*) postačuje, když se objektivní okolnosti vymykají běžným standardním transakcím obecně.
11. Žalovaný dostatečným způsobem prokázal, že v daném případě existovaly v podnikání žalobkyně takové nestandardnosti, které mohly být žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících objektivních okolností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně mohla nebo měla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný proto důkazní břemeno stran prokázání zapojení žalobkyně do podvodu na DPH unesl.
12. Námitky žalobkyně ohledně přijetí rozumných opatření považoval žalovaný za nedůvodné, přičemž plně odkázal na body 85 až 90 žalobou napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že žalobkyně nedoložila přijetí rozumných opatření k zamezení své účasti na podvodu DPH. Žalovaný zdůraznil, že preventivní opatření musí přijímat všechny subjekty, bez ohledu na to, v jakém odvětví podnikají. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu („NSS“) ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9Afs 194/2017 – 34, podle kterého nedochází k přenosu důkazního břemene, pokud je účastníkovi dán prostor k doložení tzv. rozumných opatření. To správce daně udělal, když žalobkyni doručil dne 17. 1. 2018 a dne 20. 10. 2017 výzvy k doložení těchto skutečností. Žalobkyně však žádná rozumná opatření nedoložila. Žalovaný nepřenesl důkazní břemeno na žalobkyni, ale dal jí v souladu s judikaturou prostor k „*vyvinění se z právem zapovězeného jednání*“.
13. K žalobnímu bodu, týkajícímu se nevypořádaných odvolacích námitek, žalovaný uvedl, že námitku chybějící daně vypořádal v bodech 47 až 50 napadeného rozhodnutí, a dále v bodě 110 napadeného rozhodnutí. Námitka ohledně doměření daně dodavateli RENTAL INVEST nebyla žalobkyni v odvolání formulována jako odvolací námitka (ze stran 32 a 33 odvolání je zřejmé, že touto zmínkou žalobkyně poukazovala na rozpory ve Zprávě o daňové kontrole). Námitku týkající se rozporů ve Zprávě o daňové kontrole žalovaný vypořádal v bodech 48 a 98 žalobou napadeného rozhodnutí. Námitka týkající se neprokázání zapojení žalobce do podvodu DPH byla souhrnně vypořádána v bodech 68 až 84 napadeného rozhodnutí, v konkrétní podobě znovu v bodě 107. Námitky ohledně procesních vad žalovaný vypořádal v bodech 96, 97 a 100 napadeného rozhodnutí.

14. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Řízení před orgány správy daní

15. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
16. Žalobkyně podala postupně za jednotlivá sporná zdaňovací období přiznání k DPH, ve kterých uplatnila odpočet DPH mimo jiné z daňových dokladů vystavených společnostmi VONORE s. r. o. a společností FFUS spol. s r. o.
17. Za zdaňovací období říjen 2014 byla správcem daně provedena daňová kontrola, po jejímž ukončení byla vydána Zpráva o daňové kontrole ze dne 4. 6. 2018. Za měsíce duben 2014 a květen 2015 byla správcem daně provedena daňová kontrola a po jejím ukončení byla vydána Zpráva o daňové kontrole ze dne 8. 8. 2018.
18. V průběhu obou daňových kontrol správce daně dospěl k závěru, že se žalobkyně zapojila do transakcí stížených podvodem na DPH, přičemž o svém zapojení vědět mohla nebo měla. Správce daně proto vyloučil z nároku na odpočet daně přijatá zdanitelná plnění od společností VONORE a FFUS a žalobkyni tudíž nebyl uznán odpočet na dani podle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období („zákon o DPH“).
19. Na základě výsledků daňových kontrol vydal správce daně platební výměr ze dne 13. 6. 2018 a dále dva platební výměry ze dne 12. 9. 2018, kterými vyměřil žalobkyni za zdaňovací období měsíců říjen 2014, duben 2015 a květen 2015 daň z přidané hodnoty v celkové výši 866 117 Kč.
20. Proti uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně ve dnech 17. 7. 2018 a 23. 10. 2018 včasné odvolání, která byla následně doplněna o písemná doplnění podání ze dne 9. 8. 2018 a 9. 12. 2019.
21. Dne 21. 11. 2019 žalovaný seznámil žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a vyzval ji k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Na výzvu reagoval žalobkyně podáním písemného vyjádření ze dne 9. 12. 2019.
22. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 23. 1. 2020 žalovaný podaná odvolání zamítl a všechna tři napadená prvoinstanční rozhodnutí správce daně potvrdil s odůvodněním, že žádná odvolací námitka nebyla shledána důvodnou.

Řízení před správními soudy

23. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 14. 1. 2021 zástupce žalobkyně odkázal na písemné vyhotovení žaloby s tím, že podle jeho názoru v dané věci nebyly splněny judikaturou a právními předpisy formulované předpoklady pro odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyni nelze přičítat chybějící daň v řetězci, pokud jde o tzv. vědomostní test, je třeba jej provést prizmatem časového okamžiku, v němž byly sporné obchody uskutečněny, když nespolehlivost některých plátců DPH byla zjištěna až v roce 2016. Obdobně neobstojí ani argumentace personálním propojením zúčastněných subjektů, když účetní paní B. byla nepochybně vázána povinností mlčenlivosti a nebylo po ní možno požadovat, aby se jakkoli podílela na možnosti získat od jiných subjektů informace a tyto předat žalobkyni za účelem přijetí opatření k zabránění v účasti na podvodu. Požadavky správy daní jsou v této věci v daném směru nepřiměřené. Podle

názoru žalobkyně nejde o nestandardní obchody, když u plnění (prodej DVD s projektem rodinného domu) jde o jednoduchý úkon, který nevyžaduje přísnou formálnost například v podobě uzavření písemné smlouvy. Žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

24. Zástupce žalovaného správního orgánu u jednání soudu poukázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření žalovaného k žalobě. Tři kroky testu na podvod na DPH byly prokázány dostatečně. Žalovaný zdůraznil, že pojem „*chybějící daň*“, na který žalobkyně vehementně poukazuje, judikatura Soudního dvora EU vůbec nezná, podstatné je zjištění, že v řetězci obchodů došlo k narušení principu neutrality. Tvzení, že žalobkyně nevěděla o chybějící dani v řetězci, je tak irrelevantní, neboť orgány správy daní zjistily, prokázaly a popsaly objektivní okolnosti, které danou věc řadí pod pojem „*účast na řetězovém podvodu na DPH*“ – správce daně vyhodnotil personální propojení zúčastněných subjektů jako silně rizikový faktor, když propojení bylo zjištěno nejen mezi jednajícími osobami, ale i přes společnou účetní a dispoziční práva osob jednajících za žalobkyni mj. i k bankovním účtům jejích dodavatelů. Žalobkyně ostatně měla dostatek prostoru, aby v daňovém řízení prokázala, že skutečně přijala reálná opatření k zamezení svého zapojení do podvodu, ovšem žádné důkazy v tomto směru nepředložila. Z pohledu zákona i příslušné judikatury tak napadené rozhodnutí ob stojí a proto žalovaný navrhl, aby soud jako nedůvodnou žalobu zamítl.
25. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska uplatněných žalobních bodů, jak byly žalobkyní formulovány v podané žalobě. Při přezkoumání a rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:

Relevantní právní úprava

26. Žalobkyně se před správcem daně domáhala nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a následujících zákona o DPH. Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, jelikož bylo zjištěno zapojení žalobkyně do podvodného řetězce.
27. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH podle ustanovení § 72 a násl. zákona o DPH. Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným spočívá v posouzení, zda v dané věci správní orgány dostatečně prokázaly existenci podvodu na DPH, a pokud ano, zda žalobkyně o existenci podvodu DPH věděla, či mohla a měla vědět, a zároveň nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, aby zajistila, že přijatí plnění nepovede k účasti na podvodu na DPH. Jedná se tedy o právní otázku, zda žalobkyně ztratila nárok na odpočet DPH. Kromě toho žalobkyně vytkla žalovanému, že se dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami.
28. Právo na odpočet DPH je zakotveno v evropském právu, konkrétně v článku 167 a následujících Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, a v návaznosti na to i v právním řádu České republiky v ustanovení § 72 a násl. zákona o DPH. Z judikatury SDEU a NSS vyplývá, že nárok na odpočet DPH může být nepřiznán – stručně řečeno - jen v případě podvodu či zneužití práva.

29. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, ve věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid* (veřejně dostupný online, stejně jako všechna další zmiňovaná rozhodnutí SDEU, na webových stránkách www.curia.europa.eu), SDEU uvedl, že

„41) (...) je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112/ES (...). V této souvislosti Soudní dvůr již judikoval, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

42) (...). Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (...).

(...)

45) (...) lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout pouze na základě judikatury (...) podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo 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.

46) 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 2006/112/ES 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 (...).

(...)

49) (...) odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“

(...)

54) V rozporu s unijním právem (...) není požadovat, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...).“

30. SDEU pak ve své judikatuře (např. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011 ve věci C-285/09, rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 a rozsudek ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 *UAB „Litdana“ proti Litvě*) formuloval tříkrokový test, na základě něhož mohou správní orgány daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH.

31. V prvním kroku tohoto testu musí být prokázáno, že došlo k podvodu na DPH. Následně musí správní orgán posoudit, zda daňový subjekt na základě objektivních skutkových okolností věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (druhý krok testu). V posledním kroku musí správní orgán posoudit, zda daný subjekt přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně

požadována, aby zajistil, že přijatí plnění nepovede k účasti na podvodu na DPH (třetí krok testu).

32. Pokud správní orgán dojde k závěru, že došlo k podvodu na DPH (splnění prvního kroku testu), daňový subjekt na základě objektivních skutkových okolností věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí tohoto podvodu (splnění druhého kroku testu), a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována (splnění třetího kroku testu), tak nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH daňovému subjektu odepře. Tento tříkrokový test potvrdil ve své judikatuře i NSS (např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1Afs 16/2017/ - 43 veřejně dostupném online, stejně jako všechna další zmiňovaná rozhodnutí NSS, na webové stránce www.nssoud.cz). V posuzovaném případě je tedy nutné posoudit, zda byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH definované v judikatuře SDEU a NSS.

Vypořádání jednotlivých žalobních námitek

Žalobní námitka č. 1: v daném řetězci neexistovala chybějící daň

33. Žalobkyně namítla, že nebyla splněna podmínka neexistence chybějící daně v daňovém řetězci.
34. Námitka je nedůvodná.
35. Soud nejprve zdůrazňuje, že v praxi podvody na DPH nabývají různých forem. V judikatuře správních soudů je často citován názor generálního advokáta SDEU Ruizee-Jarabo Colomera ke spojeným věcem *Kittel a Recolta* (C-439/04 a C-440/04), který ve svém stanovisku uvedl, že podvody na DPH mají varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří tyto podvody připravují. V zásadě jde ale o jednoduchý princip, kdy státu v rozporu s právem jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte, čímž dochází k narušení daňové neutrality (např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 - 60). Jak NSS uvedl např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1Afs 16/2017 - 43, „(...) jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. (...) Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“. Nepodává daňové přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, apod.“
36. Soud ze správního spisu zjistil, že podobná situace se stala i v nyní posuzovaném případě. Jak žalovaný podrobně popsal v bodech 45 až 67 napadeného rozhodnutí, žalobkyně přijímala tuzemská zdanitelná plnění od společností VONORE a FFUS. Tyto dvě společnosti tato plnění pořídily od společnosti RENTAL INVEST. Společnost RENTAL INVEST pak od společnosti BUSSMARK.
37. Společnost BUSSMARK od února 2014 nepodává daňová přiznání. Společnost RENTAL INVEST sice za období srpen a září 2014 daňová přiznání podala, následně se však stala nekontaktní a správce daně tak nemohl postupem k odstranění pochybností ověřit, zda plnění (DVD s projektem rodinného domu) ohledně kterého si žalobkyně nárokovala odpočet na DPH, společnost RENTAL INVEST zahrnula do evidence pro daňové účely a zda je vykázala v daňovém přiznání. Výslednou daňovou povinnost za prosinec 2014 společnost RENTAL INVEST neuhradila. Správní orgány proto došly k závěru, že společnosti BUSSMARK a RENTAL INVEST působily v řetězci na pozici tzv. *missing tradera*, zatímco přímí dodavatelé žalobkyně (společnosti VONORE a FFUS) jednaly

v roli tzv. *buffera*. Na tomto závěru neshledává soud ničeho podivného či nesrozumitelného.

38. Jak vyplývá ze správního spisu, v popsaném řetězci správní orgány identifikovaly množství dalších nestandardních okolností. Na adrese Štúrova 1701/55, Praha 4 (sídlo žalobkyně v době od 16. 1. 2007 do 6. 1. 2015 – poznámka soudu), mělo zapsané sídlo celkem 405 subjektů. Jednatelka žalobkyně měla na této adrese trvalý pobyt. V době od 8. 7. 2002 do 11. 12. 2012 sídlila na této adrese i společnost BUSSMARK. Společnost VONORE měla na této adrese sídlo od 19. 10. 2006 do 4. 7. 2018. Žalobkyně měla na této adrese sklad, stejně jako společnost FFUS. Společnost FFUS měla sídlo v době od 14. 8. 2008 do 21. 6. 2016 na adrese V Celnici 1028/10, Praha 1, kde mělo zapsané sídlo celkem 145 subjektů. Registrované sídlo tak bylo pouze formální. Jedná se o tzv. virtuální adresu, kde formálně sídlí velké množství subjektů, ale fakticky se tam nevyskytují. NSS ve svých rozhodnutích opakovaně potvrdil, že se jedná o jednu ze skutkových okolností, které svědčí pro závěr, že v řetězci došlo k podvodu na DPH (např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1Afs 53/2016 - 55).
39. Kromě toho správní orgány zjistily, že mezi společnostmi zapojenými v řetězci existovaly i personální vazby. Žalovaný se těmito personálními vazbami rozsáhle věnoval v bodech 54 až 59 napadeného rozhodnutí. Soud považuje za vhodné pouze uvést, že toto propojení bylo značné a že společnosti RENTAL INVEST, VONORE a FFUS byly mj. personálně propojeny s paní Z. B., která za ně vystavovala daňové doklady, přičemž daňové doklady vystavovala paní Z. B. i za žalobkyni. Ze správního spisu zároveň plyne, že paní Z. B. disponovala oprávněním k bankovnímu účtu žalobkyně, stejně jako k bankovnímu účtu společnosti FFUS a jednatelka žalobkyně měla disponentské oprávnění k bankovnímu účtu žalobkyně a k bankovnímu účtu společností VONORE a FFUS (což byly přímí dodavatelé plnění, za které si žalobkyně nárokovala odpočet na DPH).
40. Soud tak nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že žalovaný neprokázal existenci chybějící daně. Je tomu tak proto, že tzv. nekontaktnost ve smyslu daňové judikatury a odborné literatury je jedním ze základních znaků podvodů na DPH. Správní orgány pak často nejsou kvůli nekontaktnosti a nesoučinnosti jednotlivých účastníků v řetězci schopny ověřit, zda byla daň do státního rozpočtu skutečně odvedena, resp. zda byla odvedena ve správné výši. Soud má za to, že v posuzovaném případě správní orgány dostatečně prokázaly, že došlo k narušení neutrality daně, když společnost BUSSMARK od února 2014 nepodávala daňová přiznání a společnost RENTAL INVEST sice za období srpen a září 2014 daňová přiznání podala, následně se však stala nekontaktní a správce daně tak nemohl ověřit, zda plnění (DVD s projektem rodinného domu) ohledně kterého si žalobkyně nárokovala odpočet na DPH, společnost RENTAL INVEST zahrnula do evidence pro daňové účely a zda je vykazovala v daňovém přiznání. Výslednou daňovou povinnost za prosinec 2014 společnost RENTAL INVEST neuhradila. Na základě těchto zjištění je městský soud toho názoru, že i vzhledem k dalším prokázaným nestandardnostem v celém řetězci správní orgány správně identifikovaly narušení neutrality daně (chybějící daň) a došlo tak ke splnění prvního kroku výše popsaného testu, na základě kterého mohou správní orgány daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH.

Žalobní námitka č. 2: chybějící daň z prosince 2014 se nemůže vztahovat k jiným obdobím

41. Podle žalobkyně vyložil žalovaný definici chybějící daně příliš extenzivně, jelikož z logiky věci nemůže být chybějící daň z prosince roku 2014 vztahována k plněním v obdobích říjen 2014, duben 2015 a květen 2015.
42. Námitka je nedůvodná.
43. Jak bylo uvedeno výše v tomto rozsudku, správní orgány identifikovaly chybějící daň u společností BUSSMARK a RENTAL INVEST. Ze správního spisu plyne, že u společnosti RENTAL INVEST nemohly správní orgány ověřit, zda si daňové doklady za dodání DVD s projektem rodinného domu (daňové doklady č. 146106, č. 146600012 a 146600017) pro společnosti VONORE a FFUS (tj. pro přímé dodavatele žalobkyně) skutečně vykázala v přiznáních k DPH za zdaňovací období srpen 2014, září 2014 a prosinec 2014. Žalobkyně si uplatnila odpočet DPH týkající se těchto daňových dokladů za dodání DVD (č. 146106, č. 146600012 a 146600017) za zdaňovací období říjen 2014, duben 2015 a květen 2015. Identifikovaná chybějící daň se vztahovala ke konkrétním transakcím (DVD s projektem rodinného domu) a konkrétním daňovým dokladům. Odpočet si v souvislosti k těmto transakcím žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích říjen 2014, duben 2015 a květen 2015. Soud tak neshledává na postupu správce daně nic „extenzivního“.

Žalobní námitka č. 3: daň byla dodavateli stanovena až na základě postupu k odstranění pochybností

44. Žalobkyně zároveň uvedla, že se žalovaný nevypořádal s námitkou, že daň byla dodavateli - zde společnosti RENTAL INVEST - doměřena až na základě postupu k odstranění pochybností (též „POP“) prostřednictvím pomůcek, což podle názoru žalobkyně nelze označit jako chybějící daň, přičemž odkázala na rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9Afs 333/2017 - 63.
45. Námitka je nedůvodná.
46. Předně soud poznamenává, že žalovaný na tuto námitku ve svém rozhodnutí o odvolání reagoval a námitku vypořádal (bod 110, především v druhém a třetím odstavci). Co se týče merita námitky, rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9Afs 333/2017 - 63, nelze interpretovat tak, jako to činí ve své žalobě žalobkyně, tj. že „*k tíži daňového subjektu nemůže být přisuzována chybějící daň, která byla stanovena na základě POP, jen proto že daný subjekt byl nekontaktní a se správcem daně nespolupracoval.*“ NSS se v rozsudku sice zabýval situací, kdy byla daňovému subjektu vyměřena daň v rámci postupu k odstranění pochybností, tato daň však byla vyměřena na částku nula Kč. NSS pak v této souvislosti uvedl, že „*(...) Logicky tedy státnímu rozpočtu v souvislosti s těmito transakcemi žádnou daň na výstupu nedluží.*“ Naproti tomu v nyní posuzovaném případě ze správního spisu vyplývá, že společnosti RENTAL INVEST (subjektu, který správní orgány identifikovaly v řetězci jako tzv. missing tradera) byla vyměřena platebním výměrem ze dne 30. 4. 2015 daň na výstupu ve výši 1 722 000 Kč. Jedná se proto o situaci skutkově naprosto odlišnou. Skutečnost, že daň byla stanovena na základě postupu k odstranění pochybností, nepovažuje soud za rozhodnou. Za rozhodné pokládá soud skutečnost, že vyměřená daň nebyla uhrazena. Kromě toho žalovaný ve svém vyjádření k žalobě správně poukazuje na skutečnost, že chybějící daň může být v určitých případech detekována až s odstupem času. Některé daňové subjekty totiž podávají daňová přiznání čtvrtletně, popř. ke stanovení daně může dojít až na základě daňové kontroly nebo (jako se to stalo v tomto případě) po neúspěšném pokusu správce daně odstranit pochybnosti. Argumentace žalobkyně je v tomto směru nepřiléhavá.

Žalobní námitka č. 4: nebyla splněna podmínka prokázání zapojení žalobkyně do daňového podvodu

47. Žalobkyně ve své žalobě dále uvedla, že nebyla splněna podmínka prokázání zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Podle názoru žalobkyně se žalovaný s jejími námitkami uvedenými v odvolání nijak nevypořádal a pouze zopakoval tvrzení správce daně.
48. Námitka je nedůvodná.
49. Podle názoru soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal objektivní okolnosti (body 68 až 84), na základě kterých je nutné dospět k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se zapojila do transakce zapojené podvodem na DPH. Kromě toho žalovaný námitky uvedené v odvolání a týkající se objektivních skutečností vypořádal (body 68 až 84 a dále body 111 až 116 napadeného rozhodnutí). Soud má za to, že jednotlivé objektivní skutečnosti jsou logicky odůvodněny. V napadeném rozhodnutí jsou srozumitelně popsány a jasně z nich vyplývá, že byl splněn druhý krok testu. Soud zdůrazňuje, že jednotlivé objektivní okolnosti není možné posuzovat samostatně a vytrhávat je z kontextu, jak činí žalobkyně v podané žalobě. Právě naopak, soudy ve svých rozsudcích soustavně judikují, že jednotlivé objektivní okolnosti musí být posuzovány ve svém souhrnu.
50. V posuzovaném případě správní orgány poukázaly na značnou personální propojenost v řetězci a vzájemnou znalost těchto osob. Tato rozsáhlost byla skutečně značná a soud nepovažuje za nutné tuto personální propojenost v rozsudku podrobně popisovat, neboť by jen mechanicky opakoval totéž, co již pregnantně vyjádřil žalovaný. Jako příklad postačuje např. zmínka, že jednatelem společnosti RENTAL INVEST a jejím společníkem byl v době od 26. 7. 2012 do 15. 9. 2014 Ing. P. M., který byl v době od 16. 1. 2007 do 29. 1. 2011 společníkem žalobkyně. V době od 26. 4. 2013 do 26. 8. 2015 disponoval oprávněním k bankovnímu účtu této společnosti. Zároveň jednatelka a společnice žalobkyně, paní L. R., byla v době od 1. 2. 2008 do 26. 1. 2009 jednatelkou společnosti VONORE. Jednatelka žalobkyně měla právo disponenta k bankovnímu účtu žalobkyně, společnosti VONORE a společnosti FFUS. Jak soud zmínil již výše v tomto rozsudku, společnosti RENTAL INVEST, VONORE a FFUS byly mj. personálně propojeny i s paní Z. B., která za ně vystavovala daňové doklady, přičemž daňové doklady vystavovala paní Z. B. i za žalobkyni. Ze správního spisu zároveň plyne, že paní Z. B. disponovala oprávněním k bankovnímu účtu žalobkyně, stejně jako k bankovnímu účtu společnosti FFUS a jednatelka žalobkyně měla disponentské oprávnění k bankovnímu účtu žalobkyně a k bankovnímu účtu společností VONORE a FFUS (což byly přímí dodavatelé plnění, za které si žalobkyně nárokovala odpočet na DPH). Z judikatury NSS přitom plyne, že obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty jsou důležitou podezřelou okolností, kterou je třeba zvažovat při posuzování existence podvodu na DPH (např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1Afs 53/2016 – 58). Zároveň z povahy věci vyplývá, že personální propojenost je důležitou okolností i pro posouzení druhého kroku testu. Tyto okolnosti byly žalovaným v posuzované věci náležitě váženy a zhodnoceny.
51. Další objektivní skutečnosti, které správní orgány identifikovaly, byla neexistence písemných smluv mezi společnostmi zapojenými do identifikovaného řetězce. Šlo přitom o obchodní transakce, které byly v hodnotách statisíců Kč. Soud zdůrazňuje, že právní úprava nenařizuje v případě obchodních transakcí s DVD uzavírat písemné smlouvy. Sama o sobě tedy tato skutečnost o splnění druhého kroku testu nevypovídá. Jak však soud již

uvedl, je nutné všechny okolnosti posuzovat ve svém souhrnu. V obchodní praxi není běžné, aby se smlouvy o plnění v řádech statisíců až milionů Kč uzavíraly ústně. Jedná se proto o důležitou objektivní okolnost, která ve svém souhrnu s ostatními okolnostmi svědčí o tom, že žalobkyně věděla, resp. vědět mohla a měla, že se účastní podvodného řetězce. Soud dodává, že žalovaný ve svém rozhodnutí poukázal i na další objektivní okolnosti.

52. Soud tedy shrnuje, že žalovaný, resp. správce daně, získal množství důkazního materiálu na základě, kterého doložil dostatek objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH, resp. o tom, že na základě těchto okolností žalobkyně o podvodu na DPH vědět mohla a měla. Tyto závěry jsou v napadeném rozhodnutí logicky a podrobně odůvodněny a soud ověřil, že mají oporu ve spisovém materiálu. Soud má za to, že žalovaný své důkazní břemeno, které ho tíží ohledně prokázání druhého kroku testu, unesl. Námitku žalobkyně proto považuje soud za nedůvodnou.

Žalobní námitka č. 5: žalovaný měl standard obchodů posuzovat podle obchodů u jiných srovnatelných subjektů

53. Žalobkyně rovněž uvedla, že standard obchodních případů žalobkyně měl žalovaný posuzovat a odvozovat podle jednání a postupu žalobkyně samotné nebo podle jednání jiných srovnatelných objektů. Až teprve po takové analýze lze tvrdit, že se žalobkyně případně odchylovala od nějakého standardu, a že nepřijala dostatečná opatření.
54. Tato námitka je nedůvodná.
55. Z ustálené judikatury NSS (např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017 - 60) plyne, že v případě, kdy daňový subjekt argumentuje běžnou obchodní praxí v dané oblasti, zvláště pokud jde o oblast odborně náročnou a technicky složitou, musí správní orgány dostatečně a přesvědčivě odůvodnit, že se o běžnou obchodní praxi nejedná.
56. Obchodní transakce žalobkyně (prodej DVD), za které si nárokovala odpočet na DPH, není oblastí nijak odborně náročnou ani technicky složitou. Žalovaný ve svém rozhodnutí přesvědčivě popsal, proč není v běžné obchodní praxi standardní, aby např. nebyly uzavírány písemné smlouvy v případě plnění v řádech statisíců Kč. Obchodní transakce, o které v posuzované věci jde, se tak vymykaly standardním obchodním transakcím a žalovaný tuto skutečnost ve svém rozhodnutí podrobně popsal. Jinak řečeno, objektivní okolnosti popsané v rozhodnutí o odvolání se obecně vymykají standardním obchodním transakcím (např. není standardní, aby byly jednotlivé subjekty vystupující v řetězci personálně propojeny způsobem, jako v případě žalobkyně, dále aby mezi těmito subjekty nebyly uzavírány písemné smlouvy u plnění v řádu statisíců, subjekty vyskytující se v řetězci sídlily na tzv. virtuálních adresách atd.). To je naprosto dostačující pro posouzení splnění druhého kroku testu. Soud tak považuje požadavek žalobkyně, aby si žalovaný vytvořil „analýzu“ obchodních transakcí ostatních daňových subjektů obchodujících s DVD, za nedůvodný.

Žalobní námitka č. 6: žalovaný neprokázal, že by žalobkyně nepřijala dostatečná opatření a nepřipustně na ni přenesl důkazní břemeno

57. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný neprokázal tvrzení, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření pro zamezení daňového podvodu. Žalovaný tak neunesl důkazní břemeno, které navíc v rozporu s ustanovením daňového řádu přenášel na žalobkyni.

58. Námitka je nedůvodná.
59. Z konstantní judikatury SDEU a NSS plyne, že splnění prvního i druhého kroku testu automaticky neznamená, že musí být daňovému subjektu zamítnut nárok na odpočet DPH. Např. z rozsudku SDEU C-439/04 a C-440/04, *Kittel a Recolta proti Belgii* plyne, že daňový subjekt musí být v případě splnění prvního a druhého kroku testu schopen prokázat, že přijal veškerá opatření, která po něm mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována. Konkrétně SDEU v tomto rozhodnutí uvedl, že „(...) subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (...)“. Avšak v případě, že daňový subjekt tato opatření nepřijme, musí správce daně rozhodnout o zamítnutí nároku na odpočet DPH.
60. V rozsudku ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9Afs 194/2017 – 34, se NSS zabýval problematikou důkazního břemene ohledně přijetí rozumných opatření. NSS v tomto rozsudku uvedl, že „(...) o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil, nelze uvažovat (srov. rozsudky NSS sp. zn. 6Afs 170/2016 a 6Afs 147/2016). Kdo nese odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, tj. včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal zjednodušeně řečeno přiměřeně obezřetně, je správce daně, a to bez ohledu na to, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí.“
61. Avšak zároveň platí, že „(...) Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je. Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně 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. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat.“
62. Výše uvedené bylo potvrzeno rozsudkem NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10Afs 182/2018 - 42. V tomto rozsudku NSS uvedl, že „(...) Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat **dobrou víru**, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit **přijal dostatečná opatření** bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6Afs 130/2014 - 60, věc *ALADIN plus*, publikovaném pod č. 3275/2015 ve Sbírce NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1Afs 219/2014 - 52, ve věci *ROYAL ADVERTISING*, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne

23. 8. 2013, čj. 5Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc JET GROUP). Jakkoli 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.“

63. V nyní posuzovaném případě správní orgány prokázaly splnění tzv. druhého kroku testu, tedy že žalobkyně o daňovém podvodu věděla, resp. vědět mohla a měla. Bylo proto na žalobkyni, aby toto nepříznivé zjištění správních orgánů zvrátila tím, že by vylicila jiné rozhodné skutečnosti a prokázala tak, že v rámci svých obchodních aktivit přijala dostatečná opatření, která by bránila riziku jejího zapojení do možného daňového podvodu. Jak popsal NSS ve výše zmíněném rozsudku, nejedná se v takovém případě o přenášení důkazního břemene, ale o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.
64. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně žalobkyni doručil dne 17. 1. 2018 Výzvu č. j. 272074/17/2004-60561-110785 a dne 20. 10. 2017 Výzvu č. j. 7713696/17/2008-60565-110300. Žalobkyně tak měla prostor pro vylicení jiných rozhodnutých skutečností a mohla uvést a prokázat, že v rámci svých obchodních aktivit dostatečná opatření přijala. To však žalobkyně neučinila. Žalobkyně neprovedla žádná rozumná opatření, přičemž existovaly objektivní okolnosti, že se žalobkyně podvodného řetězce účastní (viz výše). Tyto objektivní okolnosti měly žalobkyni vést ke zvýšené opatrnosti a přijetí rozumných opatření. Žalobkyně však žádná rozumná opatření nepřijala. V bodech 85 až 91 žalovaný podrobně popsal, proč byl splněn i třetí krok testu, tj. že žalobkyně žádná dostatečná opatření nepřijala. Soud s jeho závěry souhlasí.

Žalobní námitka č. 7: nepřezkoumatelnost rozhodnutí – nevypořádání odvolacích námitek

65. Žalobkyně rovněž namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s odůvodněním, že se žalovaný nijak nevypořádal s jejími námitkami obsaženými v odvolání ze dne 22. 10. 2018.
66. Námitka je nedůvodná.
67. Podle § 68 odst. 3 správního řádu musí odůvodnění rozhodnutí obsahovat zejména úvahy, jimiž se správní orgán řídil při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů, a dále informace o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a jejich vyjádřeními k podkladům rozhodnutí.
68. Soud prostudoval odvolání žalobkyně ze dne 22. 10. 2018 a došel k závěru, že žalovaný na námitky žalobkyně ve svém rozhodnutí odpověděl a v souladu s judikaturou vysvětlil, jaký náhled na aspekty dané věci má. Žalobní námitka žalobkyně, že se žalovaný s jejími odvolacími námitkami „*nijak nevypořádal, ač mu to zákon nakazuje*“ je nedůvodná. V nyní posuzované věci má rozhodnutí žalovaného 36 stran textu, na kterých žalovaný podrobně vylicil všechny rozhodné skutečnosti, na jejichž základě došel k závěru, že žalobkyně nemá nárok na odpočet. Námitky uvedené v odvolání ze dne 22. 10. 2018 přitom žalovaný ve svém rozhodnutí reflektoval. Soud zdůrazňuje, že podle judikatury správních soudů se považuje za postačující, je-li z odůvodnění jako celku zřejmé, jaký má správní orgán náhled na ty aspekty dané věci, na které poukázali ve svých podáních účastníci řízení (např. rozsudky NSS ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7Afs 1/2010 - 53, ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9As 66/2009 - 46 nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9As 71/2008 - 109). Tuto podmínku odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí bezesbytku naplnilo.

69. Žalobkyně ve své žalobě nespecifikovala, jakou její konkrétní námitku z třiceti tří stránkového odvolání žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal, popřípadě proč považuje vypořádání uvedené v rozhodnutí za nedostatečné. Její velmi obecnou námitku, že se s jejími odvolacími námitkami „*nijak nevypořádal*“, považuje soud za nedůvodnou, když z odůvodnění rozhodnutí jasně plyne, že se žalovaný jejími námitkami zabýval mj. v bodech 92 až 117 napadeného rozhodnutí. Co se týče žalobkyní namítaných rozporů ve Zprávě o daňové kontrole, s touto námitkou se žalovaný vypořádal v bodě 98 (a částečně i v bodě 97) napadeného rozhodnutí. Žalovaný mj. v tomto bodě uvedl: „(...) *K tomu odvolací orgán uvádí, že ze Zprávy 1 i Zprávy 2 je patrné, jaké důkazní prostředky a jakým způsobem správce daně ve smyslu ust. § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotil. Skutečnost, že odvolatel nesouhlasí se závěry správce daně, ještě neznamená, že jsou nepodložené, rozporné a nepřezkoumatelné. Z výsledků provedeného dokazování správce daně je totiž zřejmé, jakým způsobem se jeho úvahy ubíraly. (...) V odvolání odvolatel již pouze polemizuje s kontrolními závěry správce daně, vytrhává dílčí skutečnosti z kontextu. (...)*“. Stejně tak odvolací námitka žalobkyně ohledně procesních vad správce daně žalovaný vypořádal v bodech 96 (postup k odstranění pochybností), 97 (daňová kontrola) a 100 (vedení daňového řízení) napadeného rozhodnutí.

Závěr a náklady řízení

70. Soud dospěl k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné a žalobu proto jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
71. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, vzhledem k tomu, že nebyl ve věci úspěšný, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení. Žalovanému, kterému by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úředních činností nevznikly. Soud proto vyslovil, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í

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.

V Praze dne 18. února 2021

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu