



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Jana Čížka a soudců

JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobkyně: **Ronovemix Group s.r.o.**, IČO: 24314650
sídlem Příkop 838/6, Zábrdovice, Brno
zastoupena advokátem JUDr. Antonínem Janákem
sídlem T. G. Masaryka 142, Příbram

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52562/19/5300-22441-712084,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) vydal na základě výsledků daňové kontroly provedené dožádaným Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále též „dožádaný správce daně“) dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor, duben, květen, červen a srpen 2015, kterými žalobkyni (označené tehdejší firmou PACK PLAST s.r.o.) za uvedená zdaňovací období doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 2 273 237 Kč,

resp. 1 420 027 Kč, 2 664 721 Kč, 1 074 721 Kč a 1 262 667 Kč a současně jí předešal penále. Dále vydal platební výměry za zdaňovací období březen a červenec 2015, kterými žalobkyni vyměřil za uvedená zdaňovací období DPH ve výši 2 002 448 Kč, resp. 2 764 008 Kč (dále všechny výměry společně též „výměry z 25. 6. 2018“). Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že některá zdanitelná plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Ze stejného důvodu jí též odepřel nárok na osvobození od DPH z dodání zboží do jiného členského státu (dále jen „JČS“) a v jednom případě uzavřel, že dodání do JČS nebylo prokázáno.

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52562/19/5300-22441-712084 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil výměry z 25. 6. 2018.
3. Posuzované transakce u daně na vstupu se týkaly dodání folií. Žalovaný na str. 18 napadeného rozhodnutí označil případ za typický příklad podvodu metodou *Missing trader intra-Community fraud – Cross – invoicer* a popsal řetězec obchodních vztahů následovně (soud pro přehlednost přebírá označení zapojených společností z napadeného rozhodnutí a ohledně jejich plné identifikace na něj odkazuje; na počátku řetězce stojí slovenská společnost FOL-KONTAKT, na konci pak německé společnosti, jinak jde o tuzemské subjekty):

FOL-KONTAKT (SK) → BR Constructivo → BAU FORM → žalobkyně → němečtí odběratelé HEMI – PLAST Folien (dále jen „HPF“) nebo HEMI PLAST Rohstoffe und Verpackungen (dále jen „HPRV“) nebo Wiegand-Glashüttenwerke (dále jen „WG“) nebo Thüringer Behälterglas

4. Pokud jde o daň na výstupu, popsal žalovaný na str. 27 napadeného rozhodnutí nejprve řetězec obchodních vztahů týkající se dodání plastového granulátu slovenské společnosti Libano, a to následovně:

dodavatelé z JČS → žalobkyně → Libano (SK) → FOL-KONTAKT (SK)

5. Dále se žalovaný na str. 34-36 napadeného rozhodnutí zabýval okolnostmi dodání folií do JČS dle daňového dokladu č. 215039 pro německého odběratele HPRV, který však intrakomunitární pořízení zboží z ČR nepřiznal. Žalobkyně na základě výzvy k prokázání oprávněnosti osvobození od DPH následně uvedla, že zboží dodala společnosti HPF. Žalovaný však konstatoval, že žalobkyně faktické intrakomunitární dodání zboží neprokázala.
6. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)
7. Pro přehlednost soud jednotlivé žalobní body a relevantní vyjádření účastníků k nim uvádí níže v rámci posouzení žaloby.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

8. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky kladené na ni zákonem. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i z moci úřední.

9. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně s takovým postupem vyslovila souhlas a žalovaný udělil souhlas *implicite*, neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělil, že s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Skutečnosti vyplývají ze správního spisu

10. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně v daňových přiznáních za únor až květen 2015 uplatnila nárok na odpočet DPH a v daňových přiznáních za únor až srpen 2015 uplatnila nárok na odpočet DPH z dodání zboží do JČS.
11. Správce daně dne 25. 5. 2015 zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen 2015 a požádal o její provedení dožádaného správce daně. Dne 24. 9. 2015 zahájil správce daně postup k odstranění pochybností o správnosti daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2015 z důvodu, že v tomto období došlo k razantnímu nárůstu přijatých plnění oproti předchozím obdobím, přičemž mělo dojít k pořízení zboží z JČS a v rámci automatizovaného systému výměny informací bylo zjištěno, že mezi žalobkyní uvedenými údaji a údaji v systému jsou nesrovnalosti. V rámci postupu nebyly podle správce daně odstraněny pochybnosti, o čemž byla žalobkyně vyrozuměna dne 10. 2. 2016, kdy dožádaný správce daně zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2014 až únor 2015 a duben 2015 až prosinec 2015.
12. Dne 3. 3. 2016 byl vyslechnut svědek pan B., jednatel dodavatelské společnosti BAU FORM. Uvedl, že tato společnost se zabývala stavební činností, neměla vlastní prostory ani zaměstnance. Vždy jednal s jednatelem žalobkyně panem P. Žalobkyně mu byla doporučena jako spolehlivý solventní odběratel granulátu „společným známým“, jehož jméno dle svědka „tady asi není potřeba uvádět“. Žalobkyně byla druhým odběratelem tohoto sortimentu, prvním byla společnost AMPARA. Dodávky byly hrazeny po převzetí žalobkyní. Se společností AMPARA měli uzavřenou smlouvu, avšak nevěděl, jak to bylo s žalobkyní. Ceny se aktualizovaly týdně dle burzy. Dopravu k žalobkyni zajišťoval subdodavatel, společnost BR Constructivo. O ní se dozvěděl od holandské společnosti Brestplast, kterou mu doporučili „lidi z oboru“, uvedení jejich jmen však „neviděl jako potřebné“. Zkoušeli oslovit i jiné dodavatele, ale nikde neuspěli. Cenové nabídky se řešily telefonicky, stejně jako potvrzení přijetí zboží v Oseku u Komárova. Žádné reklamace nikdy nebyly. Společnost BAU FORM se neprezentovala, že obchoduje z granulátem. Počátkem roku 2015 založil svědek jinou společnost (MING ENTERPRISES) a BAU FORM se měla zabývat už jen stavební činností. Nová společnost by převzala zákazníky (společnost AMPARA a žalobkyni), k tomu ale nedošlo, neboť finanční úřad zadržel společnosti BAU FORM hodně peněz. Totéž se přihodilo i společnosti BR Constructivo. Jako náhradního prostředníka Brestplast poskytl společnost Lakromo.
13. Dne 19. 10. 2016 byl v jiném daňovém řízení vyslechnut pan B., který byl na základě generální plné moci zástupcem společnosti BR Constructivo. Uvedl, že zatímco on se zabýval obchodem s drogistickým zbožím, obchod s plastem zajišťoval pan V. s panem L. Vše se konalo v kanceláři MING ENTERPRISES. S panem L. se seznámil přes pana B.
14. Dožádaný správce daně v průběhu daňové kontroly nashromáždil značné množství účetních a přepravních dokladů (CMR) a informace o mnoha subjektech v rámci mezinárodního dožádání (výměny informací dle nařízení 904/2010/EU).
15. Dne 20. 7. 2017 dožádaný správce daně vyzval žalobkyni k prokázání – stručně řečeno – toho, jak získala informace o tom, že společnost BAU FORM obchoduje s foliemi, jak

vybrala právě ji, jak probíhala jednání a jaké byly sjednány podmínky a jak tohoto dodavatele prověřovala, a dále aby prokázala objednávky jednotlivých dodávek, okolnosti jejich dodání a převzetí, a přijetí opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Dále pak vyzval žalobkyni, aby prokázala uskutečnění a okolnosti dodání zboží do JČS společností HPRV a Libano.

16. Žalobkyně na výzvu reagovala dne 8. 8. 2017 způsobem, který je popsán v napadeném rozhodnutí (soud podstatné pasáže rekapituluje níže). Dále předložila různé přepravní doklady (CMR). Dle správce daně však údaje z mytných bran neobsahují informace o pohybu vozidel, které měly přepravovat granulát společnosti Libano.
17. Dne 8. 3. 2018 seznámil dožádaný správce daně žalobkyni s kontrolním zjištěním. Žalobkyně se k němu obsáhle vyjádřila dne 30. 4. 2018. Dožádaný správce daně však kontrolní zjištění nezměnil a dne 11. 6. 2018 s žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole, která obsahovala závěr o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH a neprokázání osvobození od daně na výstupu při dodání zboží do JČS ve vztahu k daňovému dokladu č. 215039.
18. Dne 22. 6. 2018 správce daně vydal dodatečné platební výměry za zdaňovací období červen a říjen 2014 a leden a říjen 2015 (dále též „výměry z 22. 6. 2018“), kterými žalobkyni za uvedená zdaňovací období doměřil DPH ve výši 209 300 Kč, resp. 168 178 Kč, 167 643 Kč a 53 776 Kč a současně jí předešal penále. Správce daně následně vydal i výměry z 25. 6. 2018.
19. V jediném odvolání proti všem výše uvedeným platebním výměrům žalobkyně zapojení do daňového podvodu odmítla. Uvedla, že správce daně zaměnil obchod se surovinou (granulátem) s hotovým výrobkem (folií). Dále rozporovala závěry zprávy o daňové kontrole a vysvětlovala okolnosti přepravy při dodání zboží do JČS.
20. Na základě odvolací argumentace správce daně dne 28. 8. 2018 vyzval žalobkyni k prokázání jí uvedených tvrzení týkajících se dodání a skladování zboží určeného společností WG a HPF.
21. Dne 2. 10. 2019 seznámil žalovaný žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými před vydáním rozhodnutí. V přípisu popsal právní náhled na případ, který považoval za daňový podvod na DPH, identifikoval podobu řetězce a popsal okolnosti, které považoval za nestandardní. Uzavřel, že žalobkyně nedoložila přijetí opatření, na základě kterých by její jednání mohlo být považováno za jednání v dobré víře.
22. Žalobkyně se vyjádřila a popsala svoji argumentaci v podání ze dne 31. 10. 2019.
23. Dne 20. 12. 2019 doručil žalovaný napadené rozhodnutí, kterým její odvolání zamítl v rozsahu výměrů z 25. 6. 2018.
24. Pro úplnost soud dodává, že žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 9. 2019, č. j. 36556/19/5300-22441-712084, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil výměry z 22. 6. 2018. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou soud v řízení vedeném pod sp. zn. 43 Af 37/2019 zamítl rozsudkem, ze kterého částečně (v rozsahu podvodného řetězce okolo společnosti BAU FORM) vychází.

Posouzení žaloby soudem

25. Soud předesílá, že některé dílčí žalobní body mají částečně předobraz již v odvolacích námítkách, které žalovaný vypořádal. Pokud žalobkyně toto vypořádání nikterak

nereflektovala, pak negativně předurčila osud příslušných žalobních bodů. Úkolem soudu není poskytovat žalobkyni „jiné“ či „lepší“ vysvětlení, pakliže se jí již dostatečného odůvodnění dostalo v daňovém řízení.

26. Namítá-li žalobkyně obecně v části IV žaloby zkreslení stavu věci, opakování nepřiléhavých argumentů, tvrzení nepravd či naopak popírání tvrzení, jejichž správnost byla prokázána, a označování doplňujících informací za důkaz měnící tvrzení, uvádí soud, že nejde o řádně uplatněné žalobní body. Soud se jimi, pokud nebyly uvedené vady výslovně individualizovány v jednotlivých pasážích žaloby, nezabýval. Totéž platí o namítané nedostatečné citaci judikatury SDEU, která navíc sama o sobě nepředstavuje nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, pakliže je z napadeného rozhodnutí patrné, na základě jakých úvah se žalovaný dobral svých závěrů.

Odepření nároku na odpočet DPH

Obecná východiska

27. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“) je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Formální podmínky pro uplatnění nároku stanoví § 73 zákona o DPH.
28. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu tedy je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně účetnictvím, popřípadě dalšími doklady, důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232). Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky SDEU ze dne 25. 10. 2001, C-78/00, *Komise v. Itálie*, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, C-25/07, *Sosnowska*, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, C-274/10, *Komise v. Maďarsko*, bod 42). Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, výše rozsudek ze dne, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, C-414/10, *Véleclair*, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*).
29. Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice [směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady č. 2013/61/EU (dále jen „směrnice o DPH“)], neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či

jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. 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 ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos plc a další*, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (*Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, C-101/16, *Paper Consult*, bod 51).

30. Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsaných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, bod 24). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).

Daňový podvod a chybějící daň

31. Žalobkyně žalobou zpochybnila prokázání samotné existence daňového podvodu. Uvedla, že šlo pouze o drobný výsek z desítek dalších běžných obchodů. Navíc žalovaný nijak nespecifikoval, o jaké obchody vlastně jde. Namítla, že neodvedení daně společností BR Constructivo samo o sobě neprokazuje podvod. Relevantní je pouze společnost BAU FORM, neboť o existenci ostatních společností žalobkyně ani nevěděla. Nestandardnosti popsané žalovaným (virtuální sídlo, absence zaměstnanců a prezentace činnosti v jiném

oboru, než jehož se dodávky zboží týkaly, výkyvy v ekonomické výkonnosti) se týkají většiny společností. Nestandardnost nelze spatřovat v personálním propojení mezi žalobkyní a subdodavatelskou společností FOL-KONTAKT v osobě jednatele. Nic neobvyklého není ani na známosti pánů B. a B., pakliže tyto osoby spolu obchodují ve stejném odvětví. Nestandardní není ani nahrazení jednoho dodavatele druhým, delegace obchodní aktivity na zástupce v podobě pana L. ani konání obchodních schůzek v kavárně. Žalobkyně má za to, že mohlo dojít k neodvedení daně, žalovaný však neprokázal, že by šlo o úmyslný podvod na DPH.

32. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí popsal chybějící daň a skutečnosti, které vedou k závěru o tom, že celý řetězec byl vytvořen za účelem podvodu (viz body 57 a 59-67 napadeného rozhodnutí). Poukázal na rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, který korigoval předchozí judikaturu v tom smyslu, že pro prokázání existence daňového podvodu není podstatné, zda žalobkyně věděla o nestandardnostech v řetězci – to je posuzováno až ve vztahu k sousedním článkům řetězce v rámci vědomostního testu. Personální propojenost jednotlivých společností zapojených v řetězcích transakcí (v největší míře v případě osoby pana L.) vyvolává pochybnosti ohledně účelového poskládání společností do dodavatelských řetězců. Vyplyvá z něj jednoznačná možnost zkrácení dodavatelského řetězce vynecháním některých společností, což by při ovládnutí řetězce nabídkou a poptávkou bylo možno očekávat. Zjištěné nestandardnosti se jeví jako tím více podezřelé, čím více jich je ve zjištěném řetězci kumulováno. V této části testu není rozhodující, zda žalobkyně tyto okolnosti znala.
33. Soud nemá za potřebné rekapitulovat žalobkyninu repliku k tomuto žalobnímu bodu.
34. Soud k prvnímu kroku výše uvedeného testu připomíná, že judikatura SDEU podvodem na DPH označuje zejména 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 harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* (v likvidaci) a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, a rozsudky *Axel Kittel a Recolta Recycling*, či *Mahagében kft a Péter Dávid*, a další].
35. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být tedy v první řadě jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Odepření nároku na odpočet daně představuje výjimku z pravidla, že plátce daně má nárok na její odpočet. Daňové orgány by tedy s touto možností měly nakládat obezřetně a přistoupit k ní pouze a výhradně za situací, které vykazují jasné znaky podvodného jednání (rozsudky NSS ze dne ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS; věc *Vyrtych*, a ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29). Lze doplnit, že slovní spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“ je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě není možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence

daňového podvodu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).

36. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty, které osvědčují výhradně existenci podvodu na DPH, nebo to, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Některé okolnosti mohou mít relevanci pro více kroků testu popsaného výše (viz rozsudky NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41). Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; viz rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).
37. Soud je přesvědčen, že daňové orgány povinnosti prokázat existenci daňového podvodu dostaly. Souhlasí s žalobkyní v tom smyslu, že neodvedení daně společností BR Constructivo samo o sobě neprokazuje existenci daňového podvodu, identifikuje však (viz bod 57 napadeného rozhodnutí) chybějící daň, což je okolnost, která musí být v každém daňovém podvodu prokázána. Uvedená společnost dle finančních orgánů v řetězci vystupovala jako *missing trader*. Nelze však souhlasit s žalobkyní v tom, že by při posuzování existence podvodu byla relevantní pouze dodavatelská společnost BAU FORM, neboť je nutno zkoumat neutralitu daně v celém řetězci, a to i když žalobkyně neměla jeho celou podobu pod kontrolou. V tomto kroku výše popsaného testu není vyžadována vědomost o všech okolnostech, ty ostatně finanční orgány rozplétají *ex post* za pomoci nejrůznějších nástrojů, které daňový subjekt pochopitelně nemůže mít k dispozici. Některé indicie svědčící o existenci daňového podvodu ostatně mohou nejen vyplynout, ale i nastat až poté, co dojde k realizaci podvodem zasažených transakcí.
38. Jak je naznačeno výše, k „prokázání“ existence podvodu musí finanční orgány uvést „podezřelé okolnosti“, které žalovaný snesl zejména v bodech 59 a 61-67 napadeného rozhodnutí.
39. Předně dodavatelská společnost BAU FORM se nezdržovala na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku, následně se přesunula na virtuální sídlo. V posuzovaném období let 2014 a 2015 neměla žádné zaměstnance a prezentovala toliko stavební činnost, nikoliv obchod s plasty. V roce 2016 pak došlo k výraznému útlumu, v zásadě k zastavení činnosti, minimálně pokud jde o výši obrátu. Subdodatelská společnost BR Constructivo měla za jednatele a společníka cizí státní příslušníky, jejichž adresa pobytu není finančním orgánům známa, neměla nemovitý majetek či motorová vozidla, zaměstnance, webové prezentace, nezveřejňovala účetní závěrku atd., neměla žádnou historii obchodu s posuzovaným zbožím a následně nepřiznávala daň. K datu 27. 11. 2015 se stala nespolehlivým plátcem.
40. K okolnosti týkající se sídla společnosti na tzv. virtuální adrese poukazuje soud např. na rozsudek ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, v němž NSS označil užívání

virtuálních sídel za známý jev v obchodním styku, který sám o sobě nemusí budít podezření o existenci podvodu na DPH (srov. též rozsudky NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47). Co se týče nezveřejňování účetních závěrek, aniž by soud jakkoli zlehčoval porušování této povinnosti vyplývající z § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jde též o zcela běžný jev přítomný u velkého množství společností. Jak vyplývá z veřejně dostupných informací, účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku pravidelně nezveřejňují více než dvě třetiny společností. Posuzováno samostatně tedy nejde o žádnou nestandardnost dokládající podvodné jednání (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, bod 26).

41. Se žalobkyní tedy lze souhlasit, že doplňující okolnosti jako je virtuální sídlo dodavatele a nezveřejňování účetních závěrek, samy o sobě o existenci daňového podvodu nesvědčí. To ovšem nic nemění na tom, že podpůrně doplňují závěr opřený o řadu jiných okolností (rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, či ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41).
42. Stěžejními indiciemi jsou četné personální provázanosti zapojených společností, jak je žalovaný popsal v bodě 61 napadeného rozhodnutí a které žalobkyně nepochybnila, byť tvrdila, že se o nic nestandardního nejedná. Jednatelům výrobce zboží (FOL-KONTAKT), žalobkyně i odběratele (HPRV) byl pan P. Zároveň existovaly vazby mezi jednatelům žalobkyně a dodavatele BAU FORM (pan B.) a jejího subdodavatele BR Constructivo (pan B.), kteří spolu sdíleli kancelář ve společnosti MING ENTERPRISES, ve které též oba figurovali a která je zapojena v karuselových podvodech s PE surovinou. Druhý z jednatelů společnosti BAU FORM (pan U.) byl odpovědným zástupcem a zúčastněnou osobou u společnosti BR Constructivo. Dle soudu je na pováženu, že v celém řetězci figurují osoby, které se mohou dostávat do střetu s pravidly o střetu zájmů zakotvenými § 54 a 55 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů, což nelze vysvětlovat jen tím, že je běžné, že se osoby podnikající ve stejném odvětví znají.
43. Žalobkyně pomíjí, že žalovaný též v bodě 62 napadeného rozhodnutí popsal, že před započítáním obchodování s BAU FORM nakupovala žalobkyně folie přímo od společnosti FOL-KONTAKT, se kterou „sdílí“ stejného jednatele. Zařazení mezičlánků BAU FORM a BR Constructivo skutečně nedává ekonomický smysl a jako podezřelé se jeví i to, že se žalobkyně k původnímu modelu bez mezičlánků vrátila po zahájení daňové kontroly. I následné nahrazení jednoho dodavatele druhým (společnosti Dubecek a Lakromo místo společnosti BR Constructivo) soud ve shodě s napadeným rozhodnutím (bod 63) považuje v kontextu daného případu za nestandardní zejména proto, že původní i nový dodavatel vykazovali výše popsané podezřelé indicie.
44. Delegace obchodní aktivity na zástupce v podobě pana L. ani konání obchodních schůzek v kavárně by též nemuselo nic znamenat, pokud by ovšem soud pominul další okolnosti uvedené zejména v bodě 64 napadeného rozhodnutí, tedy že existovaly rozpory mezi vyjádřeními některých svědků o tom, kdo vlastně oslovil koho a s kým byla vedena jednání. Nelogickým se však jeví zapojení pana L. téměř do všech prvků výše popsaného řetězce. Uvedené indicie tedy vrhají v souhrnu silný stín pochybností na uvedené transakce a podporují závěr, že standardní obchodní jednání neprobíhala, neboť transakce byly prováděny se záměrem narušit neutralitu daně. Jak vyplývá z judikatury, zjištěné

skutečnosti je třeba hodnotit souhrnně, nikoli selektivně a izolovaně, jak to činí žalobkyně (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50).

45. Výše uvedené je dle soudu dostatečné k přijetí závěru o existenci daňového podvodu. Podpůrně k tomu pak přistupují další indicie, jako je absence listinné dokumentace (bod 65 napadeného rozhodnutí; k tomu viz dále) a nesrovnalosti v platbách a fakturaci mezi články řetězce stejně jako fakt, že v některých případech BAU FORM fakturoval žalobkyni nižší cenu, než za kterou zboží nakoupil (body 66 a 67 a 163 napadeného rozhodnutí). Jakkoliv v napadeném rozhodnutí podrobněji popsané nesrovnalosti mohou mít racionální vysvětlení (snaha etablovat se na trhu byť za cenu dočasně ztráty, úhrada zboží po dodání odběrateli apod.), je nutno uzavřít, že taková vysvětlení závěr o existenci daňového podvodu nikterak neoslabují.
46. Soud dodává, že není podstatné, že transakce se společní BAU FORM tvořily jen část žalobkyniny ekonomické činnosti. Daňovým podvodem může být zasazena byť i jediná transakce a v posuzovaném případě rozhodně nelze tvrdit, že by šlo o jakkoliv marginální čili zanedbatelnou částku.
47. Nelze ani přisvědčit tomu, že by nebylo možné zjistit, o jaké obchody se vlastně jedná – ze zprávy o daňové kontrole (viz str. 94) vyplývá, že veškerá zdanitelná plnění přijatá v dotčených zdaňovacích obdobích od společnosti BAU FORM byla součástí daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla či mohla vědět, a tak pozbývá nároku na odpočet DPH. Zpráva o daňové kontrole tvoří odůvodnění dodatečných platebních výměrů a obdobná argumentace a odkaz na zprávu o daňové kontrole jsou obsaženy i v platebním výměru za březen 2015, ve kterém je rovněž vyčíslen základ daně z dotčených plnění. Odůvodnění platebních výměrů z 25. 6. 2018 tvoří s odůvodněním napadeného rozhodnutí jeden celek a není-li jejich argumentace napadeným rozhodnutím změněna, vzájemně se doplňují. Jak je uvedeno v bodu 7 napadeného rozhodnutí, žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet DPH z přijatých daňových dokladů uvedených ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 7. 2017. Na tento bod odkazuje též bod 83, ve kterém žalovaný učinil závěr ohledně odepření odpočtu z plnění tam uvedených, které žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období únor – květen 2015. Soud tedy nemá za to, že by panovala jakákoliv nejistota ohledně rozsahu plnění, kterých se odepření nároku na odpočet DPH týká a žalobkyně ostatně neuvedla ani žádný příklad, kde by taková pochybnost existovala. Rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné.
48. Tento žalobní bod tedy není důvodný.

Vědomostní test – existence objektivních okolností

49. Žalobkyně dále zpochybnila, že by finanční orgány prokázaly existenci objektivních okolností svědčících o tom, že o existenci případného podvodu věděla nebo měla vědět. Úvaha žalovaného, že navázání spolupráce v novém oboru se společností bez zmínky o činnosti v oblasti konkrétní komodity na webových stránkách a s „virtuálním sídlem“ (ve skutečnosti šlo o tzv. *office house*) svědčí o neobvyklosti, je vadná. Rozšiřování obchodních aktivit je zcela běžné. V obchodu s tímto typem zboží není rozhodující, zda má dodavatel „kamennou provozovnu“, webové stránky, sklady a vozidla, ale zda disponuje komerčně využitelnými informacemi. Sklady a auta si může zajistit externě. Ani výše zmíněná personální propojenost není objektivní okolností svědčící o vědomém zapojení do podvodu. Uzavírání smluv s dodavateli není v tomto oboru obvyklé, v Německu je ústní dohoda na úrovni smlouvy a totéž platí i v českém právu. Vše se objednává a potvrzuje

ústně či telefonicky, následně se potvrzuje e-mailem. Reklamační podmínky není potřeba sjednávat a není to u tohoto typu zboží ani obvyklé, k reklamacím totiž v podstatě nedochází. Žalobkyně měla transakci zajištěnou prostřednictvím sjednání platby až po dodání. V tomto směru odkázala žalobkyně na rozsudek *Vyrtych*, ve kterém se NSS zabýval otázkou hodnocení běžné obchodní praxe.

50. Dle žalovaného žalobkyně jednotlivé podezřelé objektivní okolnosti bagatelizuje, je na ně však nutno nahlížet v jejich vzájemném kontextu. Absence smluvní dokumentace je pak podezřelá při navázání spolupráce s novým dodavatelem bez zkušeností. Běžně nedochází k nahrazení dosavadního personálně propojeného dodavatele jinou společností vstupující do oboru. Úvahy žalovaného v bodě 75 napadeného rozhodnutí jsou však obecně platné a neomezují se na určitý segment trhu, ať už geograficky nebo ve vztahu k určité komoditě. Specifický význam pak tato skutečnost nabývá v kontextu zahájení obchodní spolupráce s novým obchodním partnerem. K odkazovanému rozsudku *Vyrtych* žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředestřela vlastní verzi podloženou konkrétními skutečnostmi o obvyklosti praxe. Předestřela výlučně obvyklý model obchodování, neprokázala však, že by se jím řídila.
51. Žalobkyně reagovala v replice tím, že se výčtem objektivních okolností žalovaný snaží „kriminalizovat“ takové obchodní postupy a zvyklosti, které jsou samy o sobě přípustné a v některých obchodních kruzích zcela běžné. Snaha žalovaného dostat obchodní praxi do jednoho povoleného *mustru* je podle žalobkyně *nepřípustným zglajchšaltováním podnikatelské svobody*.
52. Z judikatury SDEU vyplývá, že pro odepření nároku na odpočet DPH musí být z objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Je tak na správci daně, aby dostačujícím způsobem prokázali, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet, je součástí takového podvodu.
53. V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněné nárokování odpočtu na DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, či bod 69 rozsudku *Vyrtych*). Z ničeho však neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který tvrdí nadměrný odpočet na DPH, se subjektem, který DPH neodvedl. Zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový

subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).

54. Napadené rozhodnutí v bodech 70-73 za objektivní okolnosti označuje okolnosti výběru dodavatele BAU FORM. Podle žalovaného není běžné, aby důvodem pro navázání obchodní spolupráce s dosud neznámým obchodním partnerem bylo pouhé zjištění, že neznámá společnost hledá další podnikatelské aktivity, když se navíc ani neprezentuje jako obchodník s danou komoditou. Vzhledem k vazbám na společnost FOL-KONTAKT ostatně nemá zapojení mezičlánků ekonomický smysl, jak je popsáno výše. Zboží bylo přepravováno přímo od výrobce k zákazníkovi žalobkyně, ačkoliv fakturačně přecházelo přes *missing tradera* BR Constructivto. Nestandardně působí i průběh obchodů, neboť veškerá jednání se uskutečňovala v kavárnách a žalobkyně nikdy nebyla v sídle dodavatele BAU FORM, který nemá žádnou provozovnu ani historii obchodu v oboru. Žalovaný poukázal též na výše uvedenou personální propojenost v osobě jednatele žalobkyně pana P. u jejího subdodavatele FOL-KONTAKT (kterého údajně nemohl znát), stejně jako u jeho odběratele HPRV. K tomu přistupuje osoba pana L., který nejen že zprostředkoval obchody pro žalobkyni, ale figuroval i u dalších zapojených tuzemských společností. Pokud by žalobkyně nakupovala zboží přímo od slovenského výrobce FOL-KONTAKT, vznikla by jí povinnost přiznat daň při pořízení z JČS a současně by byla oprávněna nárok na odpočet ve stejné výši. Zapojení mezičlánků se tak jeví jako účelové.
55. Soud chápe, že rozšiřování obchodních aktivit mimo dosavadní obor je zcela legitimní podnikatelskou strategií. Je jistě možné se při tom spolehnout i na prostředníka. Je však vskutku na pováženu, pokud se k rozšiřování portfolia společnost rozhodne z popudu budoucího dodavatele, který se též daným oborem dle dostupných zdrojů vůbec nezabývá (byť skutečně není tolik podstatné, zda sídlí na virtuálním sídle či nikoliv), a to navíc za situace, kdy je personálně spjat přímo s výrobcem požadovaného zboží i jeho odběratelem. Za těchto okolností zapojení mezičlánků odporuje ekonomické logice. Podezřelá je též osoba prostředníka L., který byl aktivní u všech tuzemských společností, což by za standardních okolností mělo vyvolávat pochybnosti o tom, zda tento prostředník nebude v rámci obchodu sledovat vlastní zájmy a nebude mít tendenci celý řetězec za účelem zvýšení vlastního profitu zkrátit. Daňový subjekt obecně nemá povinnost prověřovat materiální zázemí dodavatele, které lze obstarat i externě (skladové prostory, vozový park apod.), avšak účast stavební společnosti bez známé obchodní historie s danou komoditou a bez zjevných materiálních kapacit pro obchod s ní měla u poctivého obchodníka vzbudit pochybnosti o tom, v čem vlastně spočívá komparativní výhoda takového dodavatele oproti jiným subjektům, které by se stejnou komoditou mohly obchodovat, zvláště pak tehdy, když k jeho zapojení není žádný zjevný důvod. Tento závěr ostatně odpovídá judikatuře NSS týkající se tzv. karuselových podvodů, z níž vyplývá, že čím více se určitý obchod vymyká běžné činnosti daňového subjektu, tím spíše je spravedlivé po něm požadovat, aby vynaložil vyšší úsilí ohledně toho, zda se neúčastní daňového podvodu (rozsudek ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53).
56. K tomu pak jako objektivní okolnost přistupuje v bodech 74 a 75 napadeného rozhodnutí žalovaným zmíněná absence v podstatě jakékoliv listinné dokumentace. Soud se ztotožňuje v obecnosti se závěry rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 10/2018-48, bod 31, citovaného žalovaným, tedy že uzavření písemných smluv snižuje podnikatelské riziko a že ani sjednání úhrady zboží až po dodání odběrateli jej zcela neeliminuje. Opakuje-li žalobkyně odvolací argumentaci (srov. bod 10, 162 a 178 napadeného rozhodnutí) ohledně

podnikatelské praxe v Německu a nadbytečnosti sjednávání reklamačních podmínek, přisvědčuje jí soud v tom, že ani v České republice zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“) nepředepisuje pro uzavření kupní smlouvy na uvedené zboží písemnou formu a obsahuje též dostatečnou úpravu práv z vadného plnění (srov. § 2099 a násl. o. z.). Skutečně tedy postačuje sjednat podstatné náležitosti obchodu ústně. To však nic nemění na tom, že takový postup je zejména z důkazních důvodů v případě sporu rizikový. Spor ohledně kvality či dodání se ostatně může projevit i později a o. z. je v tomto ohledu poměrně přísný na prokazování stavu zboží při převzetí a s neuplatněním zjevných vad bez zbytečného odkladu spojuje zánik práv (srov. § 2104, § 2111 a § 2112 o. z.). To platí tím spíše, že ohledně daných dodávek nebyly finančním orgánům předloženy objednávky ani dodací listy a přepravní doklady CMR obsahovaly chybné či neúplné údaje (viz str. 87 zprávy o daňové kontrole). Jakkoliv tedy samotné neuzavírání písemné smlouvy objektivní okolností není, s ohledem na výše uvedené obecné úvahy o rizikovitosti takového postupu při zohlednění vysoké hodnoty dotčeného zboží ve spojení s ostatními objektivními okolnostmi je i soud přesvědčen, že dodání zboží bylo druhořadé a skutečným smyslem transakcí bylo získání neoprávněné daňové výhody.

57. Za těchto okolností se finanční orgány a ani soud nemusely zabývat praxí v konkrétním oboru v Německu či v České republice podle rozsudku *Vyrtych*, čehož se domáhá žalobkyně. Jinými slovy, i kdyby skutečně taková praxe existovala, na její rizikovitosti by to nic nezměnilo. Lze tedy uzavřít, že žalobkyně věděla či měla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH a žalobní bod není důvodný.

Vědomostní test – přijetí rozumných opatření

58. Žalobkyně má dále za to, že prokázala přijetí rozumných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Při výběru dodavatele BAU FORM si personální a materiální zabezpečení ověřovat nemusela, protože není v tomto typu obchodu podstatné, stejně jako není obvyklé vyžadovat písemné smlouvy. Jak již žalobkyně uváděla v odvolání, dodavatele si ověřila dle vnitřní směrnice a nezjistila žádné indicie o nespolehlivosti. Opakuje, že finanční orgány účelově interpretují dokument o kontrole spolehlivosti dodavatele BAU FORM z 30. 3. 2015 tak, že k ověřování nedocházelo dříve, což však není pravda. Zboží od BAU FORM nakupovala v dobré víře, o jeho dodavatelích nic nevěděla. S ohledem na globalizaci a možnosti internetu rozhodně nebylo její povinností se s dodavatelem scházet v jeho sídle. Lze po ní požadovat jen rozumná opatření a tuto povinnost nelze dle rozsudku NSS ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, pojmát extenzivně a rozšiřovat ji na prokázání skutečností, ohledně kterých taková povinnost stihá zcela jiný subjekt.
59. Žalovaný uvedl, že opatření by bylo možno považovat za dostatečné, pokud by neexistovaly výše uvedené objektivní okolnosti. Není pravděpodobné, že by žalobkyně neznala subdodavatele svého dodavatele BAU FORM, neboť jednatel žalobkyně minimálně v jednom případě zadával pokyny k dodávce za společnost BR Constructivo a zároveň pan L. byl osobou se znalostí všech zapojených článků v řetězci. Rozsah opatření, který lze v daném případě považovat za rozumný, musí být úměrný povaze zjištěných objektivních skutečností. Výměna dodavatele nemá jiné racionální vysvětlení než kalkulace s možnou účastí na podvodu.

60. Žalobkyně v replice setrvala na názoru, že ověřením rejstříků přijala taková opatření, která po ní bylo lze rozumně požadovat. Žalovaný neuvedl, jakým rozumným opatřením měl zabránit následkům toho, že si nechal nového dodavatele doporučit od pana L.
61. V duplice k tomu žalovaný uvedl, že v souladu s judikaturou NSS není jeho povinností vymezovat opatření, která má daňový subjekt přijmout. Důkazní břemeno tížilo v otázce přijetí opatření žalobkyni. Opatření přitom nemusí nezbytně odhalit podvodné jednání, mohou však směřovat k ověření spolehlivosti dodavatele a k zajištění standardního průběhu plnění.
62. Soud připomíná, že ve třetím kroku algoritmu posuzování daňového podvodu se zkoumá, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (subjektivní okolnosti). Co se týče rozložení důkazního břemene, správce daně musí prokázat skutečnosti svědčící o existenci podvodu a objektivní okolnosti, na jejichž základě si měl být daňový subjekt vědom účasti na daňovém podvodu. Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42 a v něm citovanou judikaturu, či rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44). Dle výše citované judikatury není povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66). Soud zdůrazňuje, že daňovým subjektem přijatá opatření mají vést k zabránění jeho účasti na podvodu – v zásadě tak půjde o taková opatření, která daňový subjekt bude činit před svým zapojením do obchodní transakce (prověření obchodního partnera, hodnocení podmínek, za kterých transakce probíhá, atp.). Ve chvíli, kdy již obchodní řetězec naplní veškeré znaky řetězce podvodného, bude snaha o činění jakýchkoli opatření zpravidla irelevantní, neboť zapojení do podvodu, který již fakticky nastal, nebude možno zabránit.
63. Napadené rozhodnutí na str. 77-80 uvádí, že od žalobkyně bylo možné vzhledem k výše uvedeným okolnostem očekávat, že učiní opatření. Ta nebyla obezřetná při výběru dodavatele, neboť vycházela jen z doporučení zprostředkovatele. K tvrzení žalobkyně, že se v oboru všichni znají, žalovaný uvedl, že BAU FORM před započítáním obchodování v oboru nepodnikal a tento druh činnosti neprezentoval. Žalobkyně nenavštívila sídlo dodavatele a nejen že neuzavřela písemné smlouvy, ale ani si nezajistila jinou písemnou dokumentaci, jako jsou objednávky či dodací listy. K předloženým výpisům společnosti BAU FORM z registru plátců ze dne 30. 3. 2015 a obchodního rejstříku ze dne 13. 6. 2014 žalovaný uvedl, že jde o nezbytné opatření, nikoliv však dostatečné prověření, které navíc proběhlo (pokud jde o registr plátců) až po zahájení transakcí. Totéž platí o platbě na zveřejněný účet, neboť jinak by se vystavovala riziku ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.
64. Pokud žalobkyně zpochybňuje závěr ohledně významu výše jmenovaných výpisů a skutkových zjištění z nich plynoucích, nezbyvá soudu než uvést, že je to žalobkyně, koho tíží důkazní břemeno ohledně přijetí opatření, a tak bylo na ní obstarat si případné doklady o prověřování dodavatele před zahájením spolupráce, pokud k němu došlo.
65. Žalobkyně nenamítá, že by nad rámec získání uvedených výpisů provedla jakákoliv jiná opatření. Jakkoliv skutečně není dle názoru soudu její povinností s ohledem na povahu posuzovaných transakcí prověřovat personální a materiální zabezpečení dodavatele či jej

navštěvovat v jeho sídle, nezpůsobuje tato výtku ze strany žalovaného nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť není jeho povinností za žalobkyni domýšlet, jaká opatření měla činit. Ze stejného důvodu pak není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí ani opakovaná zmínka žalovaného o tom, že žalobkyně neuzavírala smlouvy v písemné podobě, což je spíše objektivní okolností svědčící o vědomém zapojení do podvodu na DPH (2. krok algoritmu) než opatření, které by bylo způsobitelné mu předejít (3. krok algoritmu). Žalovanému je tedy nutno dát za pravdu v tom, že chování žalobkyně v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné. S ohledem na finanční objem uskutečněných plnění (nejednalo se o zanedbatelné částky v řádech jednotek tisíců korun, které NSS považoval např. v rozsudku ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50 za „zanedbatelné“) a výše zmíněné objektivní okolnosti (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019-108) nepřijala taková opatření, která by po ní bylo možné rozumně požadovat. Lze jí v obecné rovině přisvědčit, že podle judikatury NSS i SDEU (srov. rozsudek ve věci *Mahagében*) nelze u daňových subjektů požadovat přehnaně „proaktivní“ přístup, při kterém by samy u svých partnerů měly aktivně vyhledávat okolnosti svědčící o možném podvodu, a v konečném důsledku tak nahrazovaly činnost daňových orgánů. Přesto je však třeba po daňových subjektech vstupujících do obchodních vztahů vyžadovat, aby zachovaly náležitou míru obezřetnosti a učinily taková opatření, jejichž povaha a rozsah bude záviset na konkrétních okolnostech případu. V případě žalobkyně však chybí jakákoliv opatření, která by po ní bylo možno rozumně považovat. Těžko tak lze namítat, že po ní byla požadována nepřiměřená opatření, pokud (nad rámec zcela základního ověření výše uvedených výpisů) neučinila žádná, resp. přijetí odpovídajících opatření neprokázala.

66. Žalobní bod není důvodný.

Neodvedení daně u subdodavatelů

67. Žalobkyně v žalobě shrnula, že u čtyř posuzovaných transakcí nemohla identifikovat jakékoliv nestandardnosti svědčící o její vědomé účasti na podvodu. Dodavatel BAU FORM nijak nenarušil neutralitu daně, a nelze tak ve smyslu judikatury SDEU (rozsudky ve věcech *Optigen Ltd a Mahagében*) dovodit, že o podvodu u jeho subdodavatelů věděla nebo měla vědět. Navíc finanční orgány ignorovaly skutečnosti a důkazy, které svědčily v její prospěch, a některým skutečnostem přisuzovaly nesprávné hodnocení (neuvedla však jaké), v této souvislosti citovala z rozsudku *Vyrtych*.
68. Žalovaný ve vyjádření k žalobě připomněl, že postihovat lze i účast na daňovém podvodu plynoucí z nedbalosti. Žalobkyně však o vlastní účasti v podvodu na DPH věděla, resp. vědět musela. Není nutné, aby neutralitu daně narušila právě společnost v řetězci transakcí předcházející žalobkyni, tedy společnost BAU FORM, jinak by bylo znemožněno odepřít nároku na odpočet všem dalším subjektům zapojeným v řetězci transakcí. Rozsudek *Vyrtych* na věc dle žalovaného nedopadá. Žalovaný si není vědom jakéhokoliv důkazu svědčícího ve prospěch žalobkyně, který by byl pominut.
69. Jak soud již uvedl výše, žalovaný dostatečným způsobem prokázal existenci daňového podvodu a objektivní okolnosti svědčící o tom, že o zapojení do něj žalobkyně věděla nebo měla vědět, žalobkyně naopak neprokázala přijetí dostatečných opatření. Výše naznačený test pro možnost odepření nároku na odpočet DPH tedy byl naplněn. Z rozsudku *Vyrtych* neplyne další krok testu nad rámec uvedeného: pakliže žalobkyně věděla či měla vědět, že je řetězec transakcí podvodný (2. krok testu) a zapojila se do něj, aniž by přijala opatření,

aby účasti na podvodu zabránila (3. krok testu), pak nelze než uzavřít, že jejím záměrem za těchto okolností přesto bylo čerpat odpočet DPH a podstoupit riziko, že jí bude v případě odhalení tento odpočet odepřen.

70. Ačkoliv byla chybějící daň zjištěna u subjektu, který s žalobkyní bezprostředně neobchodoval, dostatečné množství objektivních okolností se vztahuje přímo k dodavatelské společnosti BAU FORM, přičemž se vyskytly již u prvního vzájemného obchodu (žalobkyně nikterak konkrétně neuvádí, že by tomu tak nebylo), a lze je tedy vztáhnout i na obchody následující. V bodě 69 rozsudku *Vyrtych* NSS uvedl, že nelze po daňovém subjektu „*kteřý v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely.*“ To ovšem finanční orgány po žalobkyni nežádaly. Naopak v souladu s následující pasáží citovaného rozsudku je zcela na místě takový požadavek tam, „*kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu).* V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky.“ (zvýrazněno zdejším soudem). Zvýrazněné prvky skutečně v daném případě hrály významnou roli, jak je uvedeno výše.
71. Soud uznává, že ač znakem podvodu je, že jeden z účastníků DPH neodvede a další si ji odečte, čímž dochází k narušení daňové neutrality, nelze *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů. Vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (rozsudek *Vyrtych*, bod 69).
72. V daném případě však v žádném případě nejde o postih subjektu, který je od „zlého“ článku řetězce (*missing tradera*) vzdálen a nemá s ním nic společného. Jako zcela klíčová se jeví personální propojenost v osobě jednatele žalobkyně a subjektu, se kterým žalobkyně dříve obchodovala (FOL-KONTAKT), přičemž mezi tyto subjekty byl následně *missing trader* nelogicky „vložen“. Důležitou roli hraje též osoba zprostředkovatele pana L., který působil jak u subdodavatelské společnosti, u které byla zjištěna chybějící daň, tak u dodavatele BAU FORM, tak i u žalobkyně (viz body 70-74 napadeného rozhodnutí a str. 87-88 zprávy o daňové kontrole). Toto působení zprostředkovatele se vymyká ekonomické logice a racionálnímu uspořádání obchodních vztahů a žalobkyně o něm mohla a měla vědět. Žalobkyně pak svou účastí v řetězci umožnila, že k transakcím vedoucím ke vzniku chybějící daně došlo.
73. Pokud žalobkyně měla za to, že finanční orgány opomněly některé skutečnosti a důkazy, které svědčily v její prospěch, a některým skutečnostem přisuzovaly nesprávné hodnocení, aniž by uvedla konkrétní příklady, soud může jen ve stejné míře obecnosti konstatovat, že uvedenému nic nenasvědčuje. Není přitom úkolem soudu dohledávat taková případná pochybení, a splovat tak roli žalobkynina advokáta.

74. Žalobní bod není důvodný.

Osvobození od DPH při dodání do JČS

Obecná východiska

75. Podle čl. 20 směrnice o DPH pořízením zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
76. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13, *Traum*, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
77. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
78. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
79. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura NSS (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) i SDEU (např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder*, rozsudek z téhož dne ve věci C-430/09 *Euro Tyre Holding*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR* či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos plc a další*).
80. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky: Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.
81. Osvobození dodání zboží od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání (viz rozsudek *Euro Tyre Holding* či rozsudek ze dne

6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, bod 31 a v něm citovanou judikaturu). Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží a jako takový představuje první hmotněprávní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie (rozsudek *Mecsek-Gabona*, bod 32). Aby bylo možné kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu (srov. body 40 až 42 rozsudku *Teleos*, či rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Nepostačí, pokud plátce daně zboží předal pořizovateli z jiného členského státu k odebrání, který pouze projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu (body 31 až 42 rozsudku *Teleos*).

82. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu, který se domáhá osvobození od DPH, tedy dodavateli zboží (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05, *Twoh International*, bod 26, a rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).
83. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (viz rozsudek SDEU ze dne 20. 10. 2016 ve věci C-24/15, *Plöckl*, bod 39). Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura SDEU nezahrnují mezi hmotněprávní podmínky osvobození, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH. Přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH, jedná se však o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř Společenství (viz body 59 a 60 rozsudku *Mecsek-Gabona*, body 29 až 34 rozsudku *Euro Tyre BV – Sucursalem Portugal*, bod 51 rozsudku SDEU ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17, „*Enteco Baltic*“ *UAB*). K odepření osvobození může dojít, pokud by porušení formálního požadavku mělo za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní podmínky byly splněny, nebo pokud by osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu.
84. Ohledně podmínek pro odepření nároku v případě podvodu na DPH soud odkazuje na výklad provedený výše v předchozích částech tohoto rozsudku.

Dodání do JČS zasažené daňovým podvodem

85. Dodání granulátu slovenské společnosti Libano má žalovaný za prokázané, považuje jej však za zasažené daňovým podvodem. Libano zboží po přijetí obratem přeprodala společnosti FOL-KONTAKT, která je personálně propojena s žalobkyní. Následně se společnost Libano stala nekontaktní a žalovaný ji považuje za *missing tradera*.
86. Žalobkyně má za to, že pro odepření nároku na osvobození je nutno prokázat její vědomost o úmyslu zahraničního subjektu a relevanci porušení daňového práva zahraničním subjektem ve vztahu k zahraničnímu zdanění. Podstatná je dle ní též daňová teritorialita, neboť k daňovému úniku došlo na území JČS a z hlediska českého daňového subjektu je u nároku na osvobození od DPH nerozhodné, zda zboží prodává přímo společnosti FOL-KONTAKT nebo jiné zahraniční společnosti. Žalovaný v bodě 113 s

odkazem na bod 52 napadeného rozhodnutí odkazuje na judikaturu SDEU, kterou však neuvádí. Žalobkyně pak zpochybnila existenci daňového úniku, kterou žalovaný dovozuje jen z nekontaktnosti společnosti Libano, což není dostačující. Považuje za absurdní úvahu žalovaného, že dodávala do JČS i jiným subjektům, u nichž byla shledána existence podvodu; v jejich případě jí bylo osvobození přiznáno, obchody přitom probíhaly za stejných podmínek bez prověření či smlouvy. Se společností Libano měla naopak žalobkyně zkušenosti. Pokud jde o objektivní okolnosti, nelze za ně považovat zmínky o nesrovnalostech v přepravě zboží, neboť sám žalovaný potvrdil, že zboží bylo do JČS dodáno. Žalobkyně obdobně jako výše zpochybnila též úvahy o neuzavření písemných smluv s poukazem na obvyklou praxi, nadbytečnost sjednávání reklamačních podmínek a zajištění v podobě platby až na základě dodání objednaného zboží. Z dokladů lze seznat, že prodávala zboží za vyšší cenu a měla na něm zisk, riziko nesla společnost Libano. Popírá, že by z personální propojenosti či úhrady pomocí zápočtů mohly být vyvozovány závěry. Konečně žalobkyně namítá, že neměla důvod přijímat zvláštní opatření, neboť Libano byla spolehlivým dodavatelem pro personálně propojenou společnost FOL-KONTAKT. V roce 2014 i 2015 obchody probíhaly bez sebemenších nestandardností, nic nezjistil ani slovenský správce daně při kontrole v roce 2017. Žalobkyně se spolehla na kontrolní hlášení a žádný z odběratelů nebyl označen za nespolehlivého plátce DPH. Žalobkyně provedla kontrolu v dostupných registrech.

87. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že povinnost nepřiznat osvobození od DPH při účasti v podvodném řetězci transakcí, o kterém daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, bez ohledu na to, v kterém členském státě k podvodu došlo, plyne z účelu směrnice o DPH a zejména bodu 69 rozsudku SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda*. Ve věci existence daňového podvodu odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že výklad žalobkyně by vedl k tomu, že nekontaktnost *missing tradera* by vždy vedla k nemožnosti postihnout podvodný řetězec. Žalovaný má za to, že za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH je třeba chápat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť i takové jednání brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. Žalovaný žalobkyni přisvědčil, že neexistuje důkaz o neuhrazení daně společností Libano v určité výši, zároveň však v kontextu výše uvedeného není pochyb o tom, že neutralita daně z přidané hodnoty byla společností Libano narušena. Pokud žalobkyně poukazuje na jiné podobné obchody, které byly též postiženy daňovým podvodem, avšak osvobození jí bylo přiznáno, pak žalovaný zdůrazňuje odlišnost v podobě zapojení společnosti Libano. To je i objektivní skutečností, neboť nedává ekonomický smysl, aby byla tato společnost vložena mezi personálně s žalobkyní propojenou společnost FOL-KONTAKT. Zjevně mylné je pak tvrzení, že úhrada zboží po dodání žalobkyni představovalo garanci lepší než písemná smlouva, neboť v tomto řetězci žalobkyně figurovala jako dodavatel a riskovala nezaplacení zboží. Nelze mít za to, že by žalobkyně předložila podložené tvrzení o tom, že taková praxe je standardní. Objektivní okolnosti je potřeba posuzovat v souhrnu. Nadmíru nedbalý přístup žalobkyně svědčí o podvodu. Provedená opatření byla zcela nedostatečná a zkušenosti se společností Libano neměla žalobkyně, ale společnost FOL-KONTAKT.
88. Žalobkyně v replice doplnila, že pokud by byl daňový podvod založen jen na nekontaktnosti společnosti Libano, jde o skutečnost, která nebyla a nemohla být žalobkyní známa. Žalovaný v duplice odkázal na judikaturu, podle které nekontaktnost lze považovat

za chybějící daň (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41).

89. Soud odkazuje na výše provedený výklad podmínek pro přiznání nároku na osvobození od DPH při dodání do JČS a pro jeho odepření v případě zjištění vědomého zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Odkazuje také na napadené rozhodnutí, ve kterém žalovaný zejména v bodech 14-38 popisuje problematiku daňových podvodů způsobem, ke kterému soud v zásadě nemá výhrady. K námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí odkazuje na judikaturu SDEU, kterou necituje, soud uvádí, že se žalobkyně mylí. Bod 113 napadeného rozhodnutí odkazuje na bod 52, který dále odkazuje na výše zmiňované body 14-38, ve kterých je judikaturu SDEU citována bohatě. Nesprávný je názor žalobkyně, že je nutno prokazovat její *vědomost o úmyslu* zahraničního subjektu – postačí prokázat, že věděla či musela vědět o svém zapojení do podvodu, aniž by musela znát konkrétní úmysly jednotlivých subjektů. Odmítnout je nutno i tvrzení o relevanci daňové teritoriality, neboť účelem směrnice o DPH je chránit společný komunitární systém DPH a její smysl by byl popřen, pokud by nebylo možné odepřít nárok na odpočet subjektu jen proto, že daň chybí v jiném členském státě. To ostatně vyplývá mimo jiné z rozsudku *Italmoda*, na který odkazoval žalovaný. Je tedy nerozhodné, že z hlediska tuzemského veřejného rozpočtu nezáleží na tom, s jakým zahraničním subjektem žalobkyně obchodovala. Podstatné je, zda v rozpočtu JČS chybí v důsledku daňového podvodu daň.
90. Žalovaný chybějící daň identifikoval u nekontaktní slovenské společnosti Libano, aniž by vyčíslil její výši. Jak NSS ohledně chybějící daně připomněl v recentním rozsudku ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 43, „*u nekontaktních společností nemusí a často ani nemůže být jednoznačně určena a daňové orgány mohou unést své daňové břemeno i tehdy, když se jim nepodaří zjistit, u kterého z článků a v jaké přesné výši se daň či její část ztratila. Chybějící daň u jednoho z článků nemusí odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu u jiného článku (...). Podstatné v této věci je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu s dostatečnou pravděpodobností nasvědčují tomu, že jednání článků řetězce a jejich nesoučinnost byly záměrné s úmyslem zastřít transakce a znemožnit daňovým orgánům zkontrolovat, jestli byla daň přiznána pravdivě.*“. Nekontaktnost ohrožuje řádné fungování společného systému DPH (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-159/17, *Dobre*), ačkoliv sama o sobě nepostačuje k závěru o existenci daňového podvodu a nelze též žalobkyni přičítat *ex post* k tíži, což ani napadené rozhodnutí ve vědomostních krocích testu nečiní. Pakliže však žalovaný v bodech 89-96 napadeného rozhodnutí popsal, že společnost Libano se nikterak neprezentovala jako obchodník s granulátem, jejím jednatelem byl pan B., který jako jednatel zastupoval i jiného *missing tradera* společnost BR Constructivo, přičemž dalším odběratelem byla společnost FOL-KONTAKT, která je s žalobkyní personálně propojena osobou jednatele, pak lze přisvědčit závěru, že vložení slovenské společnosti Libano jakožto mezičlánku vzbuzuje důvodné pochybnosti o účelovosti takového kroku, jehož smyslem bylo zneužití nároku na osvobození od DPH při dodání do JČS. Nekontaktnost společnosti Libano ve smyslu výše citovaného rozsudku NSS tedy postačuje k prokázání existence chybějící daně a další popsané nestandardnosti pak postačují k závěru, že tato není následkem náhodného selhání, ale cíleným podvodem na DPH. Ačkoliv závěry o zapojení žalobkyně do dalších podvodem zasažených řetězců, u nichž však k odepření nároku na odpočet nedošlo, stejně jako výtky týkající se nesrovnalostí při prokazování okolností přepravy za situace, kdy bylo ze strany daňových orgánů provedení přepravy zboží do JČS uznáno, jsou do značné míry irelevantní, výše

uvedené postačuje k tomu, aby závěr o existenci daňového podvodu obstál. Tyto závěry naopak z výše vyložených důvodů podporuje zjištění o absenci smluvní dokumentace, dodacích listů a objednávek ve vztahu mezi žalobkyní a společností Libano, což je umocněno tím, že na rozdíl od případu daně na vstupu nyní žalobkyně figurovala jako dodavatel, a tak jí ani úhrada po dodání zboží jistotu nepřinášela (naopak jí vystavovala riziku nezaplacení). Svědčí o tom, že jediným účelem transakcí bylo umožnit podvod na DPH.

91. Objektivní okolnosti svědčící o žalobkynině vědomé účasti žalovaný popsal v bodech 99-104 a označil za ně kromě personální propojenosti též ekonomickou nelogičnost přijetí nového subjektu (společnosti Libano) mezi personálně propojenou žalobkyni a společnost FOL-KONTAKT a dále znovu absenci písemných smluv (ve vztahu k té pak soud odkazuje na svou argumentaci v části týkající se daně na vstupu včetně vysvětlení, že s ohledem na zjevnou rizikovost takového postupu není potřeba se zabývat tím, zda je taková praxe v oboru obvyklá – zejm. body 56-57 tohoto rozsudku – a dodává, že v daném případě žalobkyně jakožto dodavatel riskovala nezaplacení zboží). Oproti předešlému kroku testu má soud na rozdíl od žalobkyně za to, že za objektivní okolnost by bylo možné považovat i nesrovnalosti v tvrzení o přepravě, tedy přesněji pokud by žalobkyně neznala okolnosti přepravy vlastního zboží. Závěr o neznalosti však nelze vyvozovat pouze z toho, že žalobkyně měnila v průběhu daňového řízení svá tvrzení, jak to žalovaný činí, neboť tato změna mohla být pouze procesní strategií žalobkyně. To nicméně neznamená, že by ostatní výše uvedené objektivní okolnosti ve vzájemném souhrnu k prokázání vědomé účasti na podvodu nepostačovaly. Soud žalobkyni ujišťuje, že právě s ohledem na nelogické vložení mezičlánek mezi personálně propojené společnosti z takové personální propojenosti závěry dovozovat možné je, a to závěry zásadní. Skutečnosti uvedené v bodu 101 napadeného rozhodnutí, tedy že došlo k postoupení pohledávky žalobkyně za společností Libano společnosti FOL-KONTAKT, která měla vůči ní naopak závazky z plateb odebraného zboží, pak tyto závěry podporují. Fakticky totiž docházelo k tomu, že za společnost Libano hradila závazky personálně propojená odběratelská společnost FOL-KONTAKT, a není tedy zřejmé, k čemu pak mezičlánek vůbec byl, neměl-li sloužit pouze jako *missing trader*.
92. Namítá-li žalobkyně, že nemusela přijímat zvláštní opatření, neboť Libano byla spolehlivým dodavatelem pro personálně propojenou společnost FOL-KONTAKT, v zásadě si protirečí. Pokud měla žalobkyně k dispozici zkušenosti personálně propojené odběratelské společnosti FOL-KONTAKT (ač jinde v žalobě namítá, že z propojenosti nelze činit závěry), musela si stejně tak být vědoma absurdnosti schématu, ve kterém by sama dodávala granulát společnosti FOL-KONTAKT přes mezičlánek (srov. bod 107 napadeného rozhodnutí). Tím spíše měla přijmout opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Libano se navíc neprezentovala jako obchodník s granulátem a dosavadní zkušenosti tedy vzhledem k rizikovosti obchodu žádnou záruku neskýtají. To, že u *missing tradera* nebylo v minulosti zjištěno porušení daňových povinností, neznamená, že nemůže nastat v budoucnosti. Soud souhlasí s žalovaným (viz bod 111), že opatření v podobě kontroly v registrech byla s ohledem na existující objektivní okolnosti zcela nedostatečná. K tomu pak soud odkazuje též na příslušnou část rozsudku týkající se přijetí opatření u daně na vstupu.
93. Tento okruh žalobních bodů proto není důvodný.

Sporné dodání dle daňového dokladu č. 215039

94. Žalobkyně uvedla, že do daňového přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2015 omylem zahrnula daňový doklad č. 215039, za dodání fólie odběrateli HPRV, ačkoliv bylo zboží dodáno HPF, což měla doložit dodacím listem s datem vystavení 2. 2. 2015, deklarujícím dodávku části zboží dále společností HPF dalšímu odběrateli společnosti Fliesen-Zentrum (dále jen „FZ“) Thüringen, což měla doložit i mezinárodním nákladním listem CMR č. SK4072914 a e-mailovou zprávou ze dne 26. 7. 2017, ve které pan W., jednatel společnosti HPF, prohlásil, že společnost HPF odebrala od žalobkyně fólie na základě faktury č. 215039 ze dne 2. 2. 2015. Dále uvedla, že z předloženého hlášení německého statistického systému vyplývá, že společnost HPF odebrala od žalobkyně zboží za 22 275 EUR, což byla pouze jediná a tím i nezaměnitelná dodávka od žalobkyně, a prokazuje to dle ní i mezinárodní nákladní list CMR č. SK4072923, na odběratele HPF, místo nakládky Žilina, a daňový doklad za dopravu z Oseka u Komárova do Erfurtu a Trevíru (Trier), kterou provedla společnost Zajo trans. To potvrzuje i odpověď na mezinárodní dožádání, ze které vyplývá, že společnost HPF eviduje daňový doklad č. 215039 vystavený žalobkyní. Žalovaný se však uchýlil k zjevnému manipulování s důkazy, fakta, která jsou jednoduše vysvětlitelná, úmyslně vykládá tak, aby byly co nejvíce v neprospěch žalobkyně. Žalobkyně uznává, že ve fakturaci udělala chybu, ale tento omyl napравиła. Správce daně měl nesrovnalosti nechat žalobkyni vysvětlit již v rámci postupu k odstranění pochybností, a nikoliv fabulovat až ve stadiu odvolacího řízení, kdy se k jeho spekulacím již nemohla vyjádřit.
95. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se nastíněnou možností zabýval, nicméně i v případě takto upraveného tvrzení žalobkyně existují závažné rozpory mezi relevantními tvrzeními a důkazními prostředky. Žalobkyně tyto nesrovnalosti pomíjí.
96. Žalobkyně v replice podané po uplynutí lhůty k podání žaloby uvedla, že napadené rozhodnutí za hlavní nesrovnalost považuje, že poskytla finanční orgánům jiné doklady, než které předložila společnost HPF. Činí tak však porovnáním data uskutečnění zdanitelného plnění v přehledu faktur, nikoliv na jejich originálech, a to i přesto, že má k dispozici vyjádření jednatele společnosti HPF. Žalobkyně nesouhlasí, že by samotná známost jednatele snižovala vypovídací hodnotu tvrzení pana W. a odkazuje v tomto směru na judikaturu Nejvyššího soudu. Žalovaný dokládal nesrovnalosti rozpory v předložených nákladních listech, i když jmenuje CMR č. SK4072923, *kteřý byl však předložen oběma subjekty.*
97. Žalovaný v duplice reagoval, že žádnou „hlavní“ nesrovnalost neoznačil. Ačkoliv připustil, že evidence odběratele má nižší vypovídací hodnotu, dodal, že nesrovnalosti se netýkají jen uskutečnění zdanitelného plnění, ale jsou i v místech vykládky. Navíc podle těchto údajů měla žalobkyně zboží nabýt až poté, co jej měla dle dokladů dodat.
98. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních

záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

99. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
100. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
101. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
102. Soud k uvedenému uvádí, že žalovaný v bodech 115-124 napadeného rozhodnutí podrobně popsal řadu nesrovnalostí, ze kterých dovozuje, že k dodání zboží dle posuzovaného daňového dokladu nemohlo dojít. Žalobkynin údajný omyl spočívající v záměně odběratelů HPRV a HPF byl pouhým spouštěčem rozsáhlého prověřování, jehož výsledkem bylo zjištění o nesrovnalostech nejen v evidovaných datech uskutečnění zdanitelného plnění mezi údaji poskytnutými žalobkyní a zjištěnými u HPF, ale zejména v okolnostech dodání (rozdílná čísla CMR dokladů, rozdílné označení odběratelů, resp. míst dodání: FZ Leipzig s místem dodání Zwenkau, FZ Kenn s místem vykládky Kenn či FZ Thüringen s místem vykládky Erfurt a Trevír). Zboží mělo být z Oseku u Komárova přepraveno dne 2. 2. 2015 a ve stejný den měla HPF dodat zboží zákazníkovi v Kennu. Není tedy zřejmá souvislost s přepravou z Oseku u Komárova do Erfurtu. Existují též nesrovnalosti v počtu palet a hmotnosti zboží mezi fakturou od dopravce a CMR od žalobkyně. Žalovaný se vyjádřil též k hlášení německého statistického systému tak, že z něj nijak nevyplývá přijetí zboží od žalobkyně dle příslušného daňového dokladu. Naopak částka, kterou HPF eviduje jako pořízení od žalobkyně, odpovídá jiným dokladům, které finanční orgány nezpochybnily. Na výzvu k prokázání skutečností ze dne 28. 8. 2018, kterou byla žalobkyně v odvolacím řízení vyzvána k prokázání dodání zboží jejím dodavatelem na sklad do Oseku u Komárova, reagovala žalobkyně předložením dokladu o přepravě mezi Žilinou a Osekem u Komárova a dokladu o přepravě mezi Osekem u Komárova a Erfurtem a Trevírem. Žalovaný však uzavřel, že zboží mělo být dle uvedených dokladů dodáno na žalobkynin sklad v Oseku u Komárova dne 5. 2. 2015, avšak vydáno z něj mělo být již o den dříve, což je fyzicky nemožné. Navíc k samotnému

naskladnění došlo později, než mělo být údajně (již) dodáno německému odběrateli. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala faktické intrakomunitární dodání zboží ani jeho převzetí společností HPF.

103. Soud uvádí, že většina výše uvedených zjištění byla obsažena již ve výsledku kontrolního zjištění a vyjadřuje se k nim k námitce žalobkyně zpráva o daňové kontrole (str. 118 a násl.). Naposledy pak byla veškerá zjištění obsažena i v seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, které bylo žalobkyni doručeno 2. 10. 2019 s výzvou k uplatnění práva se k nim vyjádřit. Není tedy pravdou, že by žalobkyně takovou možnost neměla. Soud neshledal žádný zásah do procesních práv žalobkyně, který by mohl mít vliv na výsledek řízení.
104. Soud též konstatuje, že uvedené nesrovnalosti se žalobkyně ani v nejmenším nepokouší vyvrátit či vysvětlit, proč nejsou podstatné a proč nezpochybňují z její strany předložené podklady a tvrzení o provedení přepravy do JČS. Jinými slovy žalobkyně neuvádí, z jakých důvodů argumentace žalovaného nepostačovala k přenosu důkazního břemene na ni, ani z jakých důvodů má za to, že jej unesla. Žalobkyně naopak v žalobě i v navazujících podáních setrvala na argumentaci, kterou již finanční orgány vypořádaly, aniž by na ni reagovala. Úkolem soudu proto není závěr žalovaného o neprokázání uskutečnění dodání do JČS podrobovat bližšímu prověřování, pokud sama žalobkyně nenabízí odpovídající argumentaci. Ta uvádí toliko to, že se žalovaný uchýlil k manipulování s důkazy, aniž by uvedla jakému, a že desinterpretuje jednoduše vysvětlitelná fakta, aniž by je sama vysvětlovala.
105. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně i v řízení před soudem trvala na tom, že zboží bylo dodáno do JČS právě společnosti HPF, a neuváděla, že sice mohlo být do JČS dodáno jinému subjektu, ale bezpochyby šlo o plátce DPH, popř. že byla alespoň v dobré víře, že tomu tak muselo být. Za těchto okolností se soud s ohledem na zásadu dispoziční nezabýval existencí jiných možností, které by mohly vést k přiznání nároku na osvobození DPH.
106. Pokud jde o hodnocení e-mailového potvrzení o dodání společnosti FZ, které bylo zjevně upraveno, nemá k němu soud výhrad a žalobkyně je ostatně ani nezpochybňuje. Soud sice nesouhlasí s žalovaným v otázce hodnocení vyjádření pana W. o dodání zboží HPF, neboť známost jednatelů žalobkyně a pana W. nesnižuje jeho *vypovídací schopnost*, nýbrž jeho *věřohodnost*. Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH sice nabízí jako vhodný důkazní prostředek k prokázání totožnosti odběratele v jiném členském státě prohlášení pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby o tom, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nicméně ani taková listina nepředstavuje nezvratný důkaz o tom, že skutečně byly naplněny hmotněprávní podmínky dodání do jiného členského státu, a pokud správce daně unese své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve vztahu k důvodnému zpochybnění takové listiny, nezbývá daňovému subjektu, než důkazní břemeno unést prostřednictvím jiných důkazních prostředků. I pokud by tedy k e-mailu pana W. bylo možno přistupovat jako k důkazu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, nic by to neměnilo na tom, že byl důvodně zpochybněn závažnými zjištěnými nesrovnalostmi, které se žalobkyni nepodařilo rozptýlit.
107. Žalobní bod tak není důvodný.

Závěr a náklady řízení

108. S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že neshledal existenci žádných vad, ke kterým by měl povinnost přihlídnout z úřední povinnosti, soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
109. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 29. listopadu 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu