



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **MING ENTERPRISES a. s.**, IČO 03514111
sídlem Vojtěšská 211/6, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátkou Mgr. et Mgr. Petrou Šrámkovou Harantovou
sídlem Hálkova 1229/44, 301 00 Plzeň

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, č. j. 9066/20/5300-21441-702127,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. **Předmět řízení**

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 18. 5. 2020 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 17. 3. 2020, č. j. 9066/20/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“) v části týkající se dodatečného platebního výměru vydaného Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový orgán“ nebo „správce daně“) dne 30. 1. 2019, č. j. 715229/19/2001-52522-107624, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterým byla žalobkyni doměřena daňová povinnost za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 417 012 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 83 402 Kč (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).
2. K doměření daňové povinnosti bylo prvostupňovým orgánem přistoupeno, neboť neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně na základě daňových dokladů za dodání plastového granulátu (dále také jen „zboží“) od tuzemského dodavatele - společnosti Lakromo s. r. o., DIČ: CZ03808335 (dále jen „Lakromo“), kdy správce daně prokázal, že žalobkyně byla účastna dodavatelsko-obchodní transakce, jejímž smyslem bylo získat neoprávněnou výhodu spočívající v uplatnění nároku na odpočet daně. Současně správce daně konstatoval, že žalobkyně neučinila taková opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, které nepovedou k její účasti na daňovém podvodu.

II. Napadené rozhodnutí

3. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, kterým jej napadla v celém rozsahu. Měla za to, že správce daně neprokázal její účast na tzv. karuselovém obchodu. Doměřená daňová povinnost za zdaňovací období červenec 2015 byla vyměřena nesprávně a v rozporu se zákonnými normami. V odvolání žalobkyně uvedla, že správce daně rozhodoval výlučně dle domněnek a toto rozhodování nebylo založeno na žádném přesvědčivém a hodnověrném základu. Druhá odvolací námitka se vztahovala k povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 83 402 Kč, kdy žalobkyně uvedla, že má tuto částku za nepřiměřenou, neboť to nebyla žalobkyně, která zavinila, že správní řízení trvalo od března 2016 do roku 2019. Žalobkyně naopak uvedla, že po celou dobu spolupracovala, podávala prohlášení, vyjádření a dokládala dokumenty.
4. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 18. 3. 2020. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve vymezil jednotlivé odvolací důvody a následně uvedl právní základ případu. Podstata odvolacího případu spočívala dle žalovaného ve skutečnosti, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH za dodání plastového granulátu od společnosti Lakromo z důvodu prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu a zda žalobkyně o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděla nebo vědět mohla.
5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal několikastupňový test, který na základě své rozhodovací činnosti vytvořil Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“), stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. *„Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na*

podvodu“ (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 „Litdana“ UAB proti Litvě, nebo též rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

6. Ve zdaňovacím období červenec 2017 žalobkyně deklarovala pořízení plastového granulátu z jiného členského státu (dále také „JČS“) od společnosti BO DRT EB Partners B.V. Brasplast Europe, VAT ID:BE0864593464 (dále jen „B. V. Brasplast“), což nebylo správcem daně zpochybněno, a od tuzemské společnosti Lakromo, což se stalo předmětem posouzení v daňovém řízení.
7. *K prvnímu kroku* testu žalovaný vymezil (body 50 - 69 napadeného rozhodnutí) jednotlivé články dodavatelsko-odběratelského řetězce, kdy žalobkyně v kontrolovaném zdaňovacím období nakupovala plastový granulát od společnosti Lakromo, který následně prodala tuzemskému odběrateli Hemi Plast (jehož odběratelem byla společnost Forum Plast) a také pořizovala plastový granulát od společnosti B. V. Brasplast, která je zástupcem kapitálové společnosti Brasplast Europe B. V., VAT ID:NL811396186B01 (dále jen „Brasplast“). Ve zde řešeném případě žalobkyně deklarovala pořízení zboží od tuzemské společnosti Lakromo, která jej nakoupila od tuzemského dodavatele Dubeček (z pohledu žalobkyně subdodavatel), jehož dodavatelem byla holandská společnost Brasplast.

Brasplast →	Dubeček →	Lakromo →	<u>žalobkyně</u> →	Hemi Plast →	Forum Plast
<i>Holandsko</i>	<i>Česká republika</i>			<i>Německo</i>	

8. Následně žalovaný posuzoval, zda v rámci shora vymezeného řetězce lze k předmětnému zdanitelnému plnění identifikovat chybějící daň. V daném případě byla chybějící daň identifikována u přímého dodavatele žalobkyně, u společnosti Lakromo, ale také u subdodavatele - společnosti Dubeček, čímž došlo k narušení neutrality daně. Subdodavatel Dubeček i dodavatel Lakromo mají sídlo umístěné na virtuální adrese (společnost Dubeček na shodné adrese jako žalobkyně), kde nevykonávají žádnou ekonomickou činnost, nemají provozovnu ani zaměstnance, ve Sbírce listin Obchodního rejstříku nezveřejňují zákonem stanovené informace. Na pozicích statutárních orgánů obou společností jsou osoby, které mají bydliště mimo tuzemsko a jejichž skutečný pobyt v tuzemsku není známý. V daném případě se žalobkyně účastnila obchodní transakce v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce, do kterého byly účelově vloženy dvě společnosti v tuzemsku (subdodavatel Dubeček a dodavatel Lakromo), o čemž žalobkyně mohla vědět. První společností v tuzemsku Dubeček a dodavatelem Lakromo nebyla odvedena daň na výstupu do státního rozpočtu, kterou si ale následně žalobkyně nárokovala. Byl tak splněn základní předpoklad pro učinění závěru o zasažení předmětné transakce daňovým podvodem. První krok byl dle žalovaného naplněn.
9. Dále přikročil žalovaný *ke druhému kroku* (body 70 – 75 napadeného rozhodnutí), a to k posouzení objektivních okolností, na základě kterých se lze domnívat, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se svým plněním účastní podvodného jednání. Žalovaný uvádí, že žalobkyně, která dle svého vlastního vyjádření byla nezkušeným obchodníkem, obchodovala s dodavatelem Lakromo, který nebyl zavedenou společností v obchodování na trhu s plastovým granulátem. Jednalo se o nově založenou společnost (rok 2015) bez obchodní historie, která neměla webové stránky, sídlila na virtuální adrese a neměla

provozovnu, což mělo v žalobkyni vyvolat přinejmenším pochybnosti a obavy, zda její dodavatel dostojí svým závazkům. Také není běžné v obchodním styku, aby se daňový subjekt zcela spolehl na zprostředkovatele, na kterém zcela ponechal sjednání veškerých podmínek, přičemž žalobkyně, dle svého tvrzení, ani neověřovala cenu za zboží. Vložení mezičlátku společností Dubeček a Lakromo do obchodního řetězce nemělo ekonomické opodstatnění. Žalobkyně s dodavatelem Lakromo sice uzavřela Rámcovou kupní smlouvu, která však byla velmi obecná, nebyly v ní ošetřené například práva z vad zboží, neexistovaly objednávky a dokonce ani dodací listy. Žalobkyně pořídila zboží za vyšší cenu, než jej prodala (po připočtení režijních nákladů), což vedlo žalovaného k závěru, že účelem této transakce nebylo dosažení zisku, ale čerpání nároku na odpočet daně žalobkyní a současně neodvedení daně na výstupu přinejmenším jedním z článků dodavatelsko-odběratelského řetězce. Žalovaný uzavřel, že vzhledem k objektivním okolnostem žalobkyně vědět mohla a měla, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním.

10. *Ke třetímu kroku*, tedy k posouzení, zda žalobkyně přijala veškerá rozumná opatření za účelem zamezení podvodu, žalovaný uvedl (body 76 – 82 napadeného rozhodnutí), že za vysokou míru neobezřetnosti považuje fakt, že žalobkyně uskutečnila obchodní transakci se společností Lakromo v řádech milionů Kč, aniž by v Rámcové kupní smlouvě sjednala rozsah dodávek zboží, způsob stanovení ceny, platební a dodací podmínky, odpovědnost za vady nebo odpovědnost za nedodržení stanovených lhůt či jiných povinností. U plnění v řádu mil. Kč lze předpokládat, že řádný hospodář, byť při minimální míře obezřetnosti, by tyto aspekty obchodního případu zajisté řádně smluvně ošetřil a tím zmírnil možná rizika vyplývající z předmětného obchodu. Dále žalovaný poukázal na absenci veškerých průvodních dokladů, které měly být dle Rámcové kupní smlouvy vystavovány, tj. objednávky a dodacího listu. Žalobkyně již podpisem Rámcové kupní smlouvy dne 1. 7. 2015 stvrdila kvalitu dodaného zboží, které bylo dodáno až následně, což spolu s absencí dodacího listu vyvolává pochybnosti o odpovědném uzavření Rámcové kupní smlouvy. S ohledem na virtuální sídlo dodavatele Lakromo a absenci provozovny není zřejmé, kde a jakým způsobem by žalobkyně případnou reklamaci zboží řešila.
11. Žalovaný tak dospěl ve shodě s prvostupňovým orgánem k závěru, že ačkoliv žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, nevznikl jí nárok na odpočet daně, a to v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně účastnila, o čemž žalobkyně na základě objektivních okolností mohla a měla vědět a zároveň nepřijala opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.

III. Žaloba

12. Žalobkyně se žalobou domáhala přezkoumání a zrušení prvostupňového a napadeného rozhodnutí, neboť měla za to, že tato rozhodnutí jsou nezákonná.
13. *První žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že pouhá existence podvodného řetězce a chybějící daň nedává žalovanému oprávnění pro nepřiznání odpočtu daně, když je zároveň přesvědčen o tom, že došlo k řádnému prodeji zboží, což má ze strany žalobkyně za prokazané.

14. *Ve druhé žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že pouhá existence podvodného řetězce, kdy se žalovaný zaměřuje na vylíčení jeho fungování, ještě nedává žalovanému dostatek jistoty pro vydání napadeného rozhodnutí. Dále poukázala na to, že se žalovaný zaměřil na vylíčení vztahů v „podvodném řetězci“, nicméně v této souvislosti opomněl již hodnotit žalobkyni jako takovou, pouze se zaměřoval na pochybnosti o společnostech Lakromo a Dubeček. Žalobkyně rovněž upozornila, že společností Lakromo a Dubeček byl přidělen statut nespolehlivého plátce daně až v roce 2019, tedy téměř 4 roky poté, co byly obchody realizovány.
15. *Třetí žalobní námitkou* žalobkyně namítla, že skutečnost, že předmětné společnosti měly virtuální sídlo a že byly zakládány jako ready-made společnosti, ještě neukazuje na obchodní transakce v rámci tzv. karuselového obchodu. Žalobkyně tedy ani při běžné péči nemohla v uvedené době tušit, že by snad měla být jakýmkoliv způsobem do uvedeného karuselového obchodu zapojena.
16. Žalobkyně dále *ve čtvrté žalobní námitce* nesouhlasila, že by neexistovala obchodní komunikace mezi společnostmi a uvedla, že daňové a účetní dokumenty a další podklady jí byly odňaty Policií ČR v rámci probíhajícího trestního řízení a do současné doby je nemá k dispozici. K tomuto dále doplnila, že odkazovala na vedené trestní řízení a žádala o umožnění vyhledání a doložení příslušných důkazů. Žalobkyně dále upozornila, že uvedená společnost byla veřejně dostupná na internetu, nicméně s ohledem na dobu trvání daňového řízení jsou její internetové stránky již nefunkční.
17. *V páté žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že byla vždy v dobré víře, že předmětný obchod není stížen žádným zatížením a vždy postupovala s rozumnou opatrností. Neměla žádné poňetí o existenci tzv. karuselových obchodů. Taktéž vždy preventivně ověřovala své obchodní partnery, nicméně v tomto případě měla za to, že se skutečně jedná o společnosti, které s předmětným zbožím na trhu obchodují poctivě, což byla pravděpodobně jediná chyba žalobkyně, která byla na trhu nováčkem. To také přispělo k jejímu přesvědčení, že obchody, které učinila, byly realizovány řádně, když k tomuto jí byl doporučen zprostředkovatel.
18. *Šestou žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že jí navrhovaný výslech zprostředkovatele obchodu nebyl realizován, neboť zprostředkovatel výslech odmítl, což je ale lidský faktor, který žalobkyně nebyla schopna ovlivnit.
19. *Poslední, sedmou žalobní námitkou* žalobkyně uzavřela, že celé prověřování správce daně bylo dle jejího názoru vedeno tak, aby byla žalobkyně poškozena, když prověřování DPH za rok 2015 probíhalo od března 2016 až do roku 2019. Doba tří let je dle žalobkyně dobou zcela nepřiměřenou, která navíc sama o sobě vedla poté, co byla daň doměřena, k dalšímu nárůstu požadované částky, a to o penále, které je pro žalobkyni nikoliv malou částkou.
20. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud prvostupňové rozhodnutí, kterým byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 417 012 Kč a kterým byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 83 402 Kč, jakožto i napadené rozhodnutí zrušil a žalobkyni přiznal náhradu nákladů právního zastoupení.

IV. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 20. 8. 2020 uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné.
22. K *první žalobní námitce* žalovaný předně uvedl, že splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), je základním předpokladem pro to, aby prvostupňový orgán mohl zkoumat a prokazovat případnou účast žalobkyně na daňovém podvodu. Prvostupňový orgán tedy ke zkoumání a prokazování účasti žalobkyně na daňovém podvodu přistoupil až poté, co měl za to, že zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH byly splněny. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet v důsledku toho, že bylo prokázáno, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně účastnila; že existují takové objektivní okolnosti, které jednoznačně svědčí o tom, že o této skutečnosti žalobkyně mohla a měla vědět a že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření k ověření okolností daného obchodu.
23. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že byla hodnocena především osoba žalobkyně, nicméně v případě posuzování účasti daňového subjektu na transakcích zasazených podvodem je rozhodné posouzení všech článků daného podvodného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, nebo ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016 – 58). Žalovaný označil za nedůvodnou i námitku žalobkyně, že předmětní dodavatelé se stali nespolehlivými plátcí až následně, jelikož společnosti Lakromo byl sice přidělen status nespolehlivého plátce ode dne 29. 4. 2017 a společnosti Dubeček ode dne 8. 6. 2016, nicméně toto vypovídá o neplnění povinností daných ZDPH mimo jiné také v předcházejících zdaňovacích obdobích.
24. Ke *třetí žalobní námitce* žalovaný uvedl, že souhlasí se závěrem žalobkyně, že pouhá existence virtuálního sídla předmětných společností neukazuje, že předmětné transakce byly zasazeny podvodem na DPH, nicméně tuto skutečnost správce daně hodnotil v kontextu dalších okolností. Kromě pronajaté kanceláře nemají předmětné společnosti nic jiného – nemají sklady ani provozovny, nemají webové stránky a jedná se o nově založené společnosti bez historie na trhu s plastovým granulátem.
25. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný zopakoval, že správce daně je povinen prokázat, že zkoumaný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH a že žalobkyně o této skutečnosti věděla nebo mohla a měla vědět. Pokud toto prokáže, musí být daňový subjekt o této skutečnosti informován a mít prostor, aby na tuto skutečnost reagoval a tvrdil a doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na podvodném jednání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34). Tvrzení a prokázání přijatých opatření je pak plně v rukách žalobkyně; jedná se o její právo, nikoliv povinnost, proto mohla zůstat zcela nečinná a svého práva nevyužít. Dále ke konstatování žalobkyně, že v době uzavírání předmětného obchodu byla uvedená společnost veřejně dostupná na internetu, žalovaný uvedl, že se jedná o nepodložené obecné konstatování žalobkyně, které nemá oporu v předloženém spisovém materiálu, tudíž nemůže ničeho změnit na uvedených závěrech.
26. K *páté žalobní námitce* žalovaný poznamenal, že samotné tvrzení žalobkyně svědčí o tom, že nepostupovala vždy s rozumnou opatrností, když se pouze spolehla na tvrzení

zprostředkovatele. Žalobkyně zároveň nevysvětlila, na základě jakých skutečností byla přesvědčena, že uvedený obchod není stížen žádným zatížením a proč právě v tomto případě nepřistoupila k preventivnímu ověřování svých obchodních partnerů. Jednání žalobkyně, které bylo popsáno v napadeném rozhodnutí, naopak svědčí o její naprosté neopatrnosti, když zcela rezignovala na přijetí byť minimálního opatření, aby zamezila nebezpečí, že se stane účastníkem podvodu.

27. *K šesté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že tvrzení a prokázání přijatých opatření je plně v rukou žalobkyně, která by si měla zajistit dostatek důkazních prostředků, aby přijetí opatření prokázala. Pokud se žalobkyně spoléhala pouze na to, že jí tvrzené skutečnosti potvrdí navrhovaný svědek v rámci své výpovědi, nelze toto přičítat k tíži prvostupňovému orgánu.
28. *K poslední, sedmé žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že délka daňového řízení je do jisté míry ovlivněna i procesní aktivitou daňových subjektů či jiných orgánů, od kterých je vyžadována součinnost. V tomto ohledu tedy prvostupňový orgán není schopen délku trvání daňového řízení, resp. daňové kontroly, ovlivnit. Prvostupňový orgán postupoval v rámci daňové kontroly bez zbytečných průtahů a jednotlivé úkony činil plynule, vždy s ohledem na hospodárnost daňového řízení.
29. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s., osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
31. Městský soud rovněž neshledal důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84), proto přikročil k vlastnímu přezkumu rozhodnutí v rozsahu žalobkyní uplatněných námitek.
32. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován). Soud v projednávané věci vyšel z podkladů obsažených ve správním spise, které pro posouzení a rozhodnutí věci hodnotil jako dostatečné. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
33. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí ve věci relevantní skutečnosti.

34. Na základě podaných přiznání k DPH ze dne 2. 12. 2015 za říjen 2015 a ze dne 21. 12. 2015 za listopad 2015 byly žalobkyni zaslány výzvy k odstranění pochybností (ze dne 16. 12. 2015 a 20. 1. 2016). Následně prvostupňový orgán dožadáním ze dne 25. 1. 2016 žádal Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích o zahájení a provedení daňové kontroly žalobkyně, neboť u uvedeného finančního úřadu byl prověřován jeden z článků řetězce. Toto dožadání bylo dne 9. 2. 2016 doplněno o žádost o provedení daňové kontroly u žalobkyně za měsíce březen 2015 až září 2015 a prosinec 2015.
35. Žalobkyně byla předvolána k ústnímu jednání k prvostupňovému orgánu za účelem zahájení kontroly DPH předvoláním ze dne 22. 2. 2016. Jednání proběhlo dne 3. 3. 2016, tímto dnem prvostupňový orgán zahájil za zdaňovací období březen 2015 až prosinec 2015 daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), o čemž byl sepsán protokol podle § 60 až § 62 DŘ (soud se zabýval toliko zdaňovacím obdobím červenec 2015, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobkyní napadeno výhradně co do výroku vztahujícího se k tomuto měsíci – pozn. soudu).
36. Během daňové kontroly dospěl správce daně ke zjištění, že žalobkyně pořídila zboží od dodavatele Lakromo, který pořídil zboží od společnosti Dubeček. Následně žalobkyně zboží dodala společnosti HEMI PLAST, přičemž správce daně zjistil zasažení těchto plnění podvodem na DPH a chybějící odvod DPH v tuzemsku. Během kontroly bylo rovněž zjištěno, že žalobkyně se zapojila do řetězce dodávek zboží mezi daňovými subjekty, když jediným cílem tohoto řetězce, bylo neodvedení přiznané daně u jednoho daňového subjektu (u společnosti Dubeček dodávající Lakromo) a uplatnění nároku na odpočet u žalobkyně. Žalobkyně uvedla, že na trhu byla nezkušená, přesto se plně spolehla na zprostředkovatelskou činnost zprostředkovatele, který žalobkyni zprostředkoval jak dodavatele plastového granulátu, tak i jeho odběratele. Žalobkyně byla pasivní při vyhledávání obchodních partnerů a neprověřila svého obchodního partnera, ani neverifikovala tvrzení zprostředkovatele o výhodnosti ceny.
37. Dále bylo v průběhu kontroly zjištěno, že žalobkyně nedisponovala vybavením pro pořizování a dodávání plastového granulátu. Jednalo se o tzv. pohybové dodání, kdy zboží bylo fakticky přepravováno jedním dopravním prostředkem, a to přímo od dodavatelů Dubeček z jiného členského státu k odběratelům žalobkyně, resp. dalšímu odběrateli v řadě do jiného členského státu. Přepravní doklady byly vyhotovovány pouze formálně podle prováděné fakturace mezi jednotlivými společnostmi zapojenými v řetězci. Prvostupňový orgán v průběhu daňové kontroly zjistil, že statutární zástupce žalobkyně byl současně osobou, která s účetní firmou konzultovala přiznání k DPH a výsledné daňové povinnosti u společností zapojených v daném řetězci Lakromo a Dubeček.
38. Dodavatel žalobkyně - společnost Lakromo byl nekontaktní, sídlil na virtuální adrese, kde se fakticky nevyskytoval, jednatelem byl občan z jiného státu bez registrované adresy pobytu v České republice. Společnost Lakromo ani jeho dodavatel Dubeček nemají žádnou historii na relevantním trhu s plastovým granulátem, a přes obraty v řádech desítek miliónů korun se nijak neprezentují jako obchodníci s tímto zbožím; nemají vlastní internetové stránky, nelze tedy zjistit jakýkoli vztah k obchodované komoditě.

39. Smlouva uzavřená žalobkyní s dodavatelem Lakromo je nekonkrétní, odkazující na Přílohu č. 1, která nebyla doložena; ve smlouvě není uvedeno, jaké zboží je předmětem obchodu, v jakém množství, za jakou cenu, ani za jakých podmínek bude obchod probíhat a v jakém časovém období. Nadto k jednotlivým dodávkám zboží nebyly vyhotovovány žádné relevantní doklady (objednávky, dodací listy). Zboží je žalobkyní fakturováno odběrateli HEMI PLAST ještě před tím, než žalobkyně toto zboží pořídila od svého dodavatele Lakromo.
40. Daňová kontrola byla ukončena dne 25. 1. 2019 Zprávou o daňové kontrole podle § 88 DŘ, č. j. 110145/19/2201-61563-301449 (dále jen „zpráva o kontrole“). Na základě zprávy o kontrole bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, za jehož odůvodnění se v souladu s § 147 odst. 4 DŘ považuje zpráva o kontrole.
41. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně včasné odvolání. O odvolání bylo rozhodnuto bez jednání žalobou napadeným rozhodnutím.
42. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
43. *Dle § 89 odst. 1 DŘ má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*
44. *Dle § 89 odst. 4 DŘ správce daně může zabývat za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.*
45. *Dle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
46. *Dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
47. *Dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
48. *Dle § 72 odst. 3 ZDPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
49. Na úvod soud považuje za vhodné poznamenat, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobkyni domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti

účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2021, č. j. 1As 475/2020-37, resp. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

50. Dále soud předesílá, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní) v souladu s § 92 odst. 3 DŘ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, či rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7Afs 238/2017-25). Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9Afs 57/2013-37 nebo rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1Afs 96/2016-28). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7Afs 125/2017-27).
51. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž mu vzniká nárok na odpočet DPH. Správce daně je oprávněn nárok na odpočet DPH neuznat za situace existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107, a ze dne 30. 6. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195).
52. Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článků řetězce neodvede DPH a další článek řetězce uplatňuje nárok na její odpočet. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), „Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím

k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednajícím jako taková,“ a „hospodářská činnost“. Z výše uvedeného vyplývá, že na otázky je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, 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, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“ Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně či zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, jestliže plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo měl a mohl vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Na daňovém orgánu je, aby prokázal, že plátce daně měl nebo mohl vědět, že k takovému podvodu došlo.

53. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007 č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156, ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343, či ze dne 12. 7. 2022 č. j. 4 Afs 264/2021-57. Z citované judikatury nevyplývá pro daňový subjekt bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu daňový subjekt věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět měl a mohl. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Vedle již citované judikatury lze odkázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013 sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012 sp. zn. II. ÚS 296/12 či ze dne 29. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 3735/13.
54. K první žalobní námitce, kterou žalobkyně namítala, že pouhá existence podvodného řetězce a chybějící daň nedává žalovanému oprávnění pro nepřiznání odpočtu daně, když na druhou stranu je sám přesvědčen o tom, že došlo k řádnému prodeji zboží, soud zdůrazňuje, že splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet dle § 72 a §73 ZDPH je základním předpokladem pro to, aby se správce daně mohl zabývat případnou účastí daňového subjektu na daňovém podvodu. Je totiž nutné rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí daně vůbec nevznikne, neboť tento neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na

odpočet DPH sice vznikl, neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno, tak jako v projednávaném případě, avšak z určitých důvodů – např. v důsledku daňového podvodu jej daňovému subjektu nelze přiznat (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5Afs 144/2016-32). V projednávané věci postupoval správce daně zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť ke zkoumání a prokazování účasti žalobkyně na daňovém podvodu přistoupil až poté, co měl postaveno najisto, že zákonné podmínky pro vznik na odpočet DPH byly splněny. Tvrzení žalobkyně, že důvodem pro nepřiznání odpočtu DPH byla pouhá existence podvodného řetězce a chybějící daň, nemá oporu v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani v předloženém spisovém materiálu. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně rozvedl jednotlivé podmínky, které je nezbytné naplnit, aby mohlo k samotnému odepření nároku na odpočet DPH dojít. Existence podvodného řetězce a chybějící daň jsou toliko první podmínkou – prvním krokem testu, který žalovaný provedl (body 50 až 69 napadeného rozhodnutí). Dalšími kroky testu, tj. vymezením objektivních okolností, které jednoznačně svědčí o tom, že žalobkyně o účasti na daňovém podvodu mohla a měla vědět a současně že nepřijala dostatečná opatření k ověření okolností daného případu tak, aby si zajistila neúčast na daňovém podvodu, se žalovaný rovněž dostatečně zaobíral a podrobně odůvodnil, v čem spatřuje jejich naplnění (body 70 – 82 napadeného rozhodnutí). Soud proto neshledal první žalobní námitku důvodnou.

55. Soud neshledal důvodnou ani *druhou žalobní námitku*, kterou žalobkyně napadala postup správních orgánů, kdy se tyto zabývaly společnostmi Lakromo a Dubeček, jakožto dalšími články podvodného řetězce. K tomuto soud konstatuje, že pro vyvození závěru o existenci podvodného řetězce je povinností, nikoliv pochybením, správního orgánu zkoumat vztahy a postavení jednotlivých článků podvodného řetězce, neboť z izolovaného posouzení žalobkyně by nebylo možné k závěru o existenci podvodného řetězce dospět. Nejvyšší správní soud k tomuto například v rozsudku ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156, uvedl, že je „*rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.*“ Tvrzení žalobkyně, že žalovaný opomněl hodnotit její osobu, pak nemá oporu v obsahu napadeného rozhodnutí. Z něj naopak vyplývá, že žalovaný se hodnocením osoby žalobkyně a jejího postupu v rámci předmětného obchodního případu zabýval zevrubně. Zjistil, že žalobkyně má sídlo na virtuální adrese a nemá provozovnu, kde by případně skladovala předmětné zboží. Rovněž uvedl, že svého dodavatele si žalobkyně ověřila pouze velmi obecně, přestože nebyl, stejně jako žalobkyně, zavedenou společností na trhu s obchodovanou komoditou. Žalobkyně se zcela spolehla na zprostředkovatele, na kterém ponechala sjednání veškerých podmínek, přičemž ani neověřovala cenu za zboží. Zprostředkovatel přitom dojednal jak dodavatele žalobkyně společnost Lakromo, tak i jejího odběratele Hemi Plast. S dodavatelem Lakromo uzavřela žalobkyně pouze obecnou Rámcovou kupní smlouvu, bez uvedení konkrétních podmínek obchodu, z níž ani nebylo zřejmé, jaké zboží je předmětem dodávky, v jakém objemu, za jakých dodacích podmínek atd. Skutečnost, že společností Lakromo a Dubeček, jakožto článkům podvodného řetězce, byl v následujících zdaňovacích obdobích přidělen statut nespolehlivého plátce, svědčí o tom, že tyto společnosti v předchozích zdanitelných obdobích nevykazovaly znaky standardního podnikatele a neplnily povinnosti dané ZDPH. I skutečnosti nastalé po ukončení šetřených obchodních transakcí totiž mohou vypovídat o povaze daného obchodního řetězce.

56. *Ke třetí žalobní námitce* soud konstatuje, že závěr o zasažení předmětné obchodní transakce, které se účastnila žalobkyně, podvodem na DPH neučinil správce daně z pouhé skutečnosti, že společnosti Lakromo a Dubeček měly virtuální sídlo. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval množstvím dalších podezřelých okolností svědčících o podvodném jednání a následně je hodnotil a vyvodil z nich závěry nikoliv izolovaně, nýbrž v jejich vzájemném kontextu. Podle zjištění správce daně se společnosti Lakromo a Dubeček vyznačovaly shodnými znaky. Byly založeny jako ready-made společnosti bez obchodní historie na trhu s plastovým granulátem, kromě sídla umístěného na virtuální adrese, kde nevykonávaly žádnou ekonomickou činnost, neměly žádnou provozovnu a zaměstnance, nedisponovaly webovými stránkami, ve Sbírce listin Obchodního rejstříku nezveřejňovaly zákonem stanovené informace, na osobních daňových účtech vykazovaly miliónové nedoplatky atd. S ohledem na veškeré zjištěné skutečnosti tedy žalovaný rozhodně nepochybil, pokud sídlo umístěné na virtuální adrese považoval za okolnost nestandardní, která v kontextu dalších učiněných zjištění vedla k závěru o existenci daňového podvodu.
57. Soud neshledal důvodnou ani *čtvrtou žalobní námitku*. Pokud správce daně prokáže, že zkoumaný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH a zároveň prokáže, že daňový subjekt o této skutečnosti věděl nebo mohl a měl vědět, tak jako v daném případě, musí mít daňový subjekt prostor na tuto skutečnost reagovat, tj. tvrdit a prokázat, že přijal veškerá opatření, která mohou být po něm s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně požadována tak, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu. Tvrzení a prokázání přijatých opatření, svědčících o určité obezřetnosti a opatrnosti v obchodních vztazích, je plně v rukou daňového subjektu; jedná se však o jeho právo, kterého nemusí využít, nikoli o jeho povinnost. Povinností správce daně není vyhledávání určitých opatření namísto daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9Afs 194/2017-34). Bylo tedy jednoznačně na žalobkyni, aby tvrdila a doložila, že v rámci daného obchodního případu postupovala dostatečně obezřetně a přijala veškerá opatření, která lze po ní rozumně vyžadovat. Žalobkyni nic nebránilo, aby využila svého práva nahlédnout do trestního spisu vedeného u Policie ČR, na který bez bližší specifikace odkazovala v žalobě, případně aby si z předmětného spisu pořídila kopie dokumentů a podkladů, které považovala za relevantní, a tyto správci daně předložila. Žalobkyně však nic takového neučinila, absenci podkladů zajištěných Policií ČR nenamítala nadto ani v podaném odvolání. Rovněž konstatování žalobkyně, že v době uzavření předmětné obchodní transakce byla společnost dodavatele veřejně dostupná na internetu, nemá oporu v předloženém spisovém materiálu, a jedná se tak o ničím nepodložené tvrzení. Po správci daně nelze požadovat, aby vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9Afs 194/2017-34). Soud proto přisvědčuje závěru žalovaného, že z podkladů, které jsou obsahem správního spisu, nevyplývá, že by žalobkyně přijala bytí minimální opatření, aby zamezila nebezpečí, že se stane účastníkem podvodu.
58. Ve vztahu k *páté žalobní námitce* poukazuje soud na tvrzení samotné žalobkyně, která uvedla, že vždy preventivně ověřovala své obchodní partnery, nicméně v tomto případě měla za to, že se skutečně jedná o společnosti, které s předmětným zbožím na trhu obchodují poctivě. Samotné tvrzení žalobkyně tak svědčí o tom, že v případě předmětného obchodního případu nepostupovala s rozumnou opatrností, ačkoli v ostatních případech

tak dle svého prohlášení činila, když se spolehla toliko na tvrzení zprostředkovatele, který jí byl k tomuto obchodu doporučen. Žalobkyně tak sama uznala, že v daném případě neprověřovala svého obchodního partnera, ač tak v jiných případech preventivně běžně postupovala. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, „osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech Mahagében a Petér Dávid). Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz výše uvedený rozsudek ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, bod 51).“ Žalobkyně ale žádná opatření nepřijala a zcela důvěřovala zprostředkovateli obchodu. Soud se proto ztotožňuje s žalovaným, že postup žalobkyně, který byl zjištěn v rámci proběhlé daňové kontroly a popsán v napadeném rozhodnutí, svědčí o její naprosté neopatrnosti, když žalobkyně zcela rezignovala na ověřování svých obchodních partnerů (nad rámec ověření pouhých základních evidenčních údajů) a přijetí jakýchkoliv opatření směřujících k minimalizaci obchodního rizika. Soud ve shodě s žalovaným a konstantní judikaturou NSS i SDEU uvádí, že k naplnění znaků účasti na podvodu na DPH není nezbytné prokázání úmyslu, ale postačuje, že daňový subjekt o své účasti na podvodném jednání vědět měl nebo musel. Prvostupňový orgán během daňové kontroly shromáždil dostatek indicií známých žalobkyni, které v ní musely vzbuzovat pochybnosti o standardnosti plánovaného obchodu. Jedná se o znaky natolik významné, že nelze připustit tvrzení žalobkyně o její dobré víře, že uvedená obchodní transakce není stížena žádným zatížením. Pátou žalobní námitku proto soud považuje rovněž za nedůvodnou.

59. Ani šestou žalobní námitku neshledal soud důvodnou. Jak již soud konstatoval shora, tvrzení a prokázání přijatých opatření je plně v rukou daňového subjektu, v jehož zájmu je zajistit si dostatek důkazních prostředků, aby přijatá opatření prokázal. Skutečnost, že žalobkyni navržený svědek (zprostředkovatel obchodu) v daňovém řízení nevypovídal, nebyla přičtena k prospěchu nebo k tíži ani žalobkyni ani správci daně. Jestliže navržený svědek odmítl vypovídat, pak žádné skutečnosti týkající se spolupráce žalobkyně s dodavatelem Lakromo z jeho výpovědi zjištěny nebyly. Je zcela logické, že neexistující důkaz nemá žádnou důkazní hodnotu a není k němu proto jakkoliv přihlíženo.
60. K poslední sedmé žalobní námitce soud z připojeného správního spisu zjistil, že správce daně postupoval v rámci daňové kontroly bez zbytečných průtahů. Délka daňového řízení – daňové kontroly se v každém konkrétním případě liší, je individuálně závislá na složitosti případu, součinnosti jednotlivých subjektů a vytíženosti daného správního orgánu. Nadto je nezbytné brát v potaz i složitost danou samotnou povahou existence podvodného řetězce, kdy se musel prvostupňový orgán zabývat nejen osobou žalobkyně, ale i ostatními články tohoto řetězce (viz bod 56 tohoto rozsudku). Podle obsahu správního spisu správce daně v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 DŘ zaslal výzvy k poskytnutí informací bankovnímu ústavu či Magistrátu hlavního města Prahy a rovněž ve věci zaslal několik

žádostí o mezinárodní výměnu informací v rámci mezinárodní spolupráce, což je časově náročný postup, kdy v souladu s § 148 DŘ neběží až do dne obdržení odpovědi na mezinárodní dožádání lhůta pro stanovení daně. V této souvislosti soud přisvědčuje žalovanému, že vyměřené penále není sankcí odrážející délku trvání daňové kontroly ani to, kdy tato kontrola byla zahájena, ale je důsledkem nesplnění povinnosti tvrzení daně, která stíhá žalobkyni. Jedná se o obligatorní sankci vznikající přímo ze zákona (§ 251 odst. 1 DŘ) v případě, kdy správce daně doměří daň vyšší nebo kdy je snižován daňový odpočet nebo daňová ztráta oproti poslední známé dani. Správce daně nemá možnost diskrece ve vztahu k tomu, v jakých případech a v jaké výši penále stanoví.

61. V projednávané věci tak městský soud nepřisvědčil žádné z žalobkyní uplatněných námitek. Správní orgány ve skutkovém a právním posouzení věci nepochybily, shromáždily dostatečné podklady ke svým závěrům, podrobně s nimi pracovaly a svá zjištění skutkově i po právní stránce náležitě zhodnotily. Správce daně i žalovaný se okolnostmi daňového podvodu zabývali v dostatečné míře, pojem daňový podvod aplikovali v projednávané věci v souladu s judikaturou SDEU a rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. Žalovaný se vypořádal se všemi žalobkyní uvedenými odvolacími námitkami a napadené rozhodnutí řádným a zcela dostačujícím způsobem odůvodnil. Posoudil všechny kroky stanovené SDEU k odnětí nároku na odpočet DPH, aplikoval je na daný případ a vyvodil z nich plně přezkoumatelné závěry, s nimiž se soud zcela ztotožnil.

VI. Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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 31. ledna 2023

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu