



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **King Food Bohemia s.r.o.**
sídlem Husinecká 903/10, 130 00 Praha 3

zastoupená společností Rambousek a partner a.s.
sídlem Křišťanova 1544/4, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2022, č. j. 38682/22/5300-22441-711776

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2022, č. j. 38682/22/5300-22441-711776 (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu –

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

dodatečné platební výměry ze dne 18. 10. 2021, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2016, srpen až listopad 2017 a září 2018, a kterými jí byla současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Z obsahu daňového spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Dne 1. 3. 2018 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2016, srpen až listopad 2017 a září 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodních společností HOZAMISP s.r.o. (dále jen „HOZAMISP“), MIREX GROUP CZ s.r.o. (dále jen „MIREX“) a Sial company s.r.o. (dále jen „Sial“). Dne 20. 2. 2020 byly kontroly rozšířeny na neomezený rozsah.
4. Specializovaný finanční úřad dospěl provedenými kontrolami k závěru, že se žalobkyně u přijatých zdanitelných plnění (nákup sýrů a palmového, kokosového a slunečnicového oleje) od společností HOZAMISP, MIREX a Sial účastnila obchodních transakcí stížených podvodem na DPH, o kterém věděla, nebo minimálně vědět měla a mohla, přičemž nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH. Specializovaný finanční úřad proto ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 9. 2021 vyloučil žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od všech tří jmenovaných dodavatelských společností.
5. Specializovaný finanční úřad identifikoval podvod na DPH v podobě tří obchodních řetězců, označených správcem daně podle předmětných zdaňovacích období a přímých dodavatelů příslušných komodit následovně: A. HOZAMISP a Sial – zdaňovací období listopad a prosinec 2016, B. MIREX – zdaňovací období srpen až listopad 2017, C. Sial – zdaňovací období září 2018. V rámci každého řetězce jsou ve zprávě podrobně popsány nestandardní skutečnosti, dle kterých bylo konstatováno, že je řetězec zatížen podvodem na DPH.
6. Pokud jde o řetězec A., podvod měl spočívat v tom, že předmětné zboží bylo od jeho výrobce v jiném členském státu Evropské unie pořízeno prostředníkem, korporací MISDONEL s nejasnou vlastnickou strukturou a sídlící v daňovém ráji. MISDONEL zboží přeprodala tuzemské korporaci TROU NOIS, která pořízení zboží z jiného členského státu neuvedla ve svých daňových přiznáních a nepřiznala tak daň na výstupu z pořízení zboží. Namísto toho deklarovala nákup zboží z tuzemska a vlastní daňovou povinnost si tak snížila prostřednictvím fiktivních přijatých zdanitelných plnění od tuzemské korporace SPEDTOP. Korporace TROU NOIR tedy plnila v řetězci roli článku označovaného jako „missing trader“ a byla u ní identifikována chybějící daň. TROU NOIR zboží přeprodala společnosti HOZAMISP, jež v řetězci sloužila jako „buffer“, který měl znesnadnit šetření předmětného řetězce. V případě korporace HOZAMISP se jednalo o subjekt s typickými znaky „bílého koně“. HOZAMISP zboží, pokud jde o dodávky z listopadu 2016, obratem přeprodala žalobkyni s minimální marží. Žalobkyně si následně uplatnila nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění. V případě dodávky z prosince 2016 HOZAMISP zboží obratem přeprodala společnosti Sial, která v tomto zdaňovacím období v řetězci taktéž zastávala pozici „buffera“. Sial zboží přeprodala v rámci jednoho skladu žalobkyni, která si následně uplatnila nárok na odpočet. U dodávky z prosince 2016 správce daně konstatoval účelové zapojení dalšího článku typu „buffer“ za účelem znesnadnění šetření řetězce.
7. Zboží bylo v rámci řetězce A. přepravováno od výrobce z jiného členského státu přímo do skladu společnosti Nagel v České republice, která pro žalobkyni a společnost Sial zajišťovala Shodu s prvopisem potvrzuje X.

přepavní a skladovací služby. Současně byl vytvořen řetězec plátců, v rámci kterého byla narušena neutralita daně. Zboží bylo v listopadu 2016 přeprodáno mezi čtyřmi subjekty (MISDONEL, TROU NOIR, HOZAMISP a žalobkyní) během jednoho dne. V prosinci 2016 bylo zboží přeprodáno mezi společnostmi MISDONEL, TROU NOIR, HOZAMISP a Sial během jednoho dne a přepraveno rovnou od výrobce z Polska do skladu Nagel, kde bylo přijato dne 1. 12. 2016, žalobkyně jej od společnosti Sial nakoupila dne 30. 12. 2016 bez předem uzavřené samostatné kupní smlouvy a bez přepravy.

8. Dle zprávy o daňové kontrole vykazují společnosti SPEDTOP, TROU NOIR a HOZAMISP v řetězci A. znaky charakteristické pro zapojení do podvodů na DPH. Všechny tři měly v předmětných zdaňovacích obdobích stejného zplnomocněného zástupce, a to společnost CASSAY. TROU NOIR ani HOZAMISP nebyly s předmětným zbožím vůbec v kontaktu, pouze na ně vystavily daňové doklady a poté, co za zboží obdržely platbu od svého dodavatele, přeposlaly téměř stejnou částku svému dodavateli.
9. Správce daně dále provedl vědomostní test, tedy zda existují objektivní okolnosti nasvědčující podvodu na DPH, o kterých žalobkyně věděla, či mohla a měla vědět. A zda provedla rozumná opatření za účelem ujištění se o dodavatelově věrohodnosti. Podle zprávy o kontrole realizovala žalobkyně obchody s dodavateli HOZAMISP a Sial, o nichž jí mohly a měly být z veřejně dostupných zdrojů známy skutečnosti nasvědčující jejich rizikovosti. Z CMR listů mohla zjistit, že zboží bylo přepravováno z jiných členských států rovnou do skladu Nagel; žádný ze dvou zmíněných dodavatelů na CMR listech nefiguroval (jako příjemce byla uvedena kyperská společnost MISDONEL, případně Nagel). Navíc zboží bylo přepraveno během jediného dne, a to za situace, kdy fakturační obchodní řetězec tvořily minimálně tři společnosti. Žalobkyně si měla být vědoma, že zboží prošlo uvedeným řetězcem více společností a není nikde po cestě skladováno. Z objednávek zboží navíc vyplývá, že část zboží byla žalobkyní objednána až den poté, co započala přeprava zboží z jiného členského státu. Žalobkyně se nikdy osobně nesetkala s jednatelem společnosti HOZAMISP, přesto s ní uzavřela smlouvu o základních podmínkách dodávání zboží, bez pokusu ověřit, že jedná s oprávněnou osobou; některá ustanovení smlouvy navíc vědomě porušovala (namísto uzavření samostatných kupních smluv činila objednávky vůči HOZAMISP e-mailem, v jednom případě i poté, co zboží dorazilo do skladu Nagel, faktury hradila po splatnosti, v případě objednávky vůči společnosti Sial, ke které chybí samostatná kupní smlouva, více než rok po splatnosti; nedodržení splatnosti nebylo ani nijak smluvně ošetřeno či sankcionováno). Žalobkyně přitom v předmětných zdaňovacích obdobích pořizovala zboží i přímo od jeho výrobců z jiných členských států a při obchodování s nimi jednala podle odlišných obchodních podmínek (například kratší lhůta splatnosti daňových dokladů) a tyto obchodní podmínky, na rozdíl o obchodování s HOZAMISP a Sial, dodržovala. Mezi Sial a žalobkyní bylo shledáno personální propojení. Přes (nejpozději po dodávkách zboží v listopadu 2016) zjištěné nesrovnalosti pokračovala ve spolupráci s oběma subjekty, v případě HOZAMISP až do června 2017, kdy roli hlavního tuzemského dodavatele žalobkyně převzala společnost MIREX.
10. V případě řetězce B. bylo dle zprávy o kontrole zboží přepravováno od výrobců z jiného členského státu společností MISDONEL (s nejasnou vlastnickou strukturou a sídlící v daňovém ráji – na Kypru) a slovenskou společností eMPéčko (nekontaktní pro slovenského správce daně, v předmětném období měla stejného jednatele maďarské národnosti, jako MIREX), a to tuzemské společnosti TASO TREADING, která pořízení zboží z jiného členského státu uvedla pouze ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období Shodu s prvopisem potvrzuje X.

srpen 2017, navíc pouze vůči MISDONEL; v obdobích září až listopad 2017 pořízení zboží z jiného členského státu v přiznáních k dani neuvedla vůbec, tedy nepřiznala daň na výstupu z pořízení zboží. V období srpen 2017 současně vykazala nákup zboží z tuzemska a v obdobích září až listopad 2017 deklarovala nákup zboží pouze z tuzemska a vlastní daňovou povinnost si tak snížila prostřednictvím fiktivních přijatých zdanitelných plnění od tuzemské společnosti Stasolan. TASO TREADING tedy v řetězci plnila roli článku „missing trader“ a byla u ní zjištěna chybějící daň. TASO TREADING zboží přeprodala společnosti MIREX, která v řetězci sloužila jako „buffer“, který měl znesnadnit šetření řetězce. MIREX zboží obratem přeprodala žalobkyni s minimální marží, žalobkyně následně uplatnila nárok na odpočet. Zboží bylo přepravováno od výrobců v jiném členském státě přímo do skladu Nagel pronajatého žalobkyni, do skladu společnosti Topproduct (zajišťovala žalobkyni skladování a balení oleje do retailových balení), nebo přímo odběratelům žalobkyně (Friall, AVENA a TIPAFROST). Zboží tedy putovalo od výrobců do skladů žalobkyně či rovnou k jejím odběratelům, přičemž do řetězce bylo vloženo několik dalších článků – plátců, v rámci něj byla narušena neutralita daně. Přeprodávání mezi články probíhalo většinou během jediného dne. Žalobkyně věděla, že zboží pochází od společnosti LODERS CROKLAAN OILS, stejné komodity od ní pořizovala napřímo i v předmětných zdaňovacích obdobích. Stasolan, TASO TREADING a MIREX vykazují znaky společností zapojených do podvodů na DPH. TASO TREADING a MIREX uváděly ve svých kontrolních hlášeních kontakt na stejnou slovenskou společnost CAYENE, ani jedna ze společností nepřišla se zbožím do styku.

11. Podle zprávy o daňové kontrole žalobkyně v rámci řetězce B. obchodně spolupracovala s dodavatelem MIREX, o kterém jí měly a měly být z veřejně dostupných zdrojů známy skutečnosti indikující jeho rizikovost a byly jí známy skutečnosti svědčící o toliko formální roli MIREX v obchodním řetězci. Z CMR listů jí bylo známo, že je zboží přepravováno přímo od výrobců a jako příjemce zboží na nich byla uvedena MISDONEL, případně byla jako odesílatel uvedena společnost eMPéčko a příjemci byli odběratelé žalobkyně, nebo společnost pronajímající žalobkyni sklad. MIREX na CMR listech vůbec nefiguroval. Přestože bylo zboží dopravováno od výrobců přímo dodavatelům či do skladů žalobkyně, fakturační řetězec tvořily minimálně tři společnosti (výrobce z jiného členského státu – MISDONEL či eMPéčko – dodavatel MIREX). Spolupráce žalobkyně s MIREX byla spojena s dalšími nesrovnalostmi: se zástupcem MIREX se žalobkyně setkala osobně pouze jednou, a to v době, kdy jejím jednatelem nebyl János Ecseri Tamás, přesto s ním uzavřela smlouvu o základních podmínkách dodávání zboží, na které byl Tamás uveden jako jednatel. Žalobkyně vědomě porušovala některá ustanovení smlouvy (neuzavírání samostatných kupních smluv k některým dodávkám zboží, nedodržování splatnosti faktur – nedodržení splatnosti přitom nebylo smluvně ošetřeno). Žalobkyně pokračovala v obchodování s MIREX, aniž se pokusila kontaktovat výrobce slunečnicového oleje (jejichž kontaktní údaje byly uvedeny na CMR listech, které měla v dispozici) a zjistit podmínky, za kterých mohla zboží pořídit přímo od nich. Zároveň pořizovala prostřednictvím řetězce B. palmový a kokosový olej od stejného výrobce, od kterého dané komodity nakupovala i napřímo. Obchodní vztah žalobkyně s MIREX vykazoval řadu stejných znaků, jako její obchodní vztah k HOZAMISP v rámci řetězce A.
12. Pokud jde o řetězec C., spočíval podvod na DPH dle zprávy o kontrole v tom, že zboží bylo od jeho výrobce v jiném členském státu pořízeno prostředníkem, společností MISDONEL, ta zboží přeprodala tuzemské společnosti NAXSTER, která však pořízení zboží z jiného členského státu uvedla (a přiznala tak daň na výstupu při pořízení zboží z jiného členského Shodu s prvopisem potvrzuje X.

státu) až v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období září 2018 podaném poté, co jí správce daně oznámil úmysl zahájit u ní daňovou kontrolu. V řádně podaném daňovém přiznání za období září 2018 NAXSTER uvedla, namísto pořízení zboží z jiného členského státu, nákup zboží z tuzemska, a vlastní daňovou povinnost si tak snížila prostřednictvím fiktivních přijatých zdanitelných plnění od české společnosti SHINING. NAXSTER plnila v řetězci roli článku „missing trader“ a byla u ní identifikována chybějící daň. Zboží přeprodala společnosti LOXODROMA, která v řetězci sloužila jako „buffer“, který měl znesnadnit šetření předmětného řetězce. LOXODROMA zboží obratem přeprodala společnosti Sial, která v řetězci taktéž plnila roli „buffera“ a zboží obratem přeprodala žalobkyni, která uplatnila odpočet daně. Zboží bylo přepravováno od výrobců přímo do skladu NAGEL, případně k odběrateli žalobkyně, společnosti Friall. K přepravování mezi MISDONEL, NAXSTER, LOXODROMA, Sial a žalobkyní docházelo zpravidla v rámci jediného dne. SHINING, NAXSTER, LOXODROMA a Sial vykazují znaky typické pro společnosti zapojené do podvodů na DPH. NAXSTER a LOXODROMA uváděly v předmětných zdaňovacích obdobích ve svých daňových přiznáních i kontrolních hlášeních kontakt na stejnou slovenskou společnost CAYNE; žádná z těchto dvou společností, ani Sial nepřišla do kontaktu se zbožím, pouze na ně vystavily daňové doklady. Za žalobkyni jednal v oblasti administrativy a logistiky na základě příkazní smlouvy jednatel společnosti Sial Ing. Marián Sirka.

13. Žalobkyni dle zprávy o kontrole mohly a měly být známy skutečnosti, ze kterých mohla dovodit, že role společnosti Sial v dodavatelském řetězci C. byla pouze formální. Z CMR listů jí bylo známo, že je zboží přepravováno od výrobce z jiného členského státu, jako příjemce zboží byla na CMR listech uvedena MISDONEL, bez jakékoliv zmínky o dodavateli Sial; bylo z nich zřejmé, že zboží putovalo jeden až dva dny do českého skladu Nagel či k odběratelům žalobkyně přímo od výrobce z Maďarska. Fakturační řetězec však tvořily minimálně 4 subjekty. Spolupráce se Sial byla spojena s řadou nestandardností a vykazovala podobné znaky se spoluprací s HOZAMISP a MIREX. Žalobkyně porušovala rámcovou smlouvu o základních podmínkách dodávání zboží (neuzavírání samostatných kupních smluv, namísto nich objednávky e-mailem a po telefonu, předložený objednávkový e-mail neobsahoval konkrétní informaci o množství objednaného zboží; nedodržování splatnosti faktur bez zvláštního smluvního ošetření). Nepokusila se kontaktovat přímo výrobce zboží, jehož kontakt byl uveden na CMR listech.
14. Žalobkyně dle zprávy o kontrole neprovedla ani základní ověření svých dodavatelů, případně jejich dodavatelů z veřejně dostupných zdrojů. Jinak by si byla vědoma popsaných okolností indikujících rizikovost obchodní spolupráce s nimi. Jedinými přijatými opatřeními ze strany žalobkyně byla, dle jejího vyjádření, lustrace dodavatelů v mezinárodním systému ověření spolehlivosti plátců DPH, její realizace však nebyla ze strany žalobkyně doložena.
15. Na základě výsledku daňových kontrol vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu dne 18. 10. 2021 dodatečné platební výměry odůvodněné zprávou o daňové kontrole.
16. Žalobkyně se proti platebním výměrům odvolala.
17. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry zprávy o kontrole, které v něm zopakoval. K jednotlivým námitkám žalobkyně uvedl, že žalobkyně vytrhává jednotlivé objektivní okolnosti zjištěné správcem daně z kontextu, jednu po druhé je podrobuje kritice a marginalizuje jejich význam, aniž je jakkoliv hodnotila ve svém souhrnu a vzájemných Shodu s prvopisem potvrzuje X.

souvislostech. Z judikatury přitom vyplývá, že je nutné je posuzovat v souhrnu. Negace jednotlivých skutečností je nevypovídající. Analogie s třístranným obchodem není v případě žalobkyně případná, neboť se jedná o jinou situaci; třístranného obchodu se účastní toliko tři subjekty (prodávající, prostřední osoba a kupující) registrované ve třech různých členských státech, jejichž role v obchodní transakci je pevně daná právními předpisy, kupující navíc pořizuje zboží z jiného členského státu namísto uplatnění nároku na odpočet daně z plnění od tuzemských dodavatelů. Nejedná se tedy o situaci, kdy by do obchodních řetězců byla bez racionálního opodstatnění zapojena řada společností s jedinou rolí – vystavovat daňové doklady a umožnit žalobkyni uplatnění nároku na odpočet. K neprokázání provedení lustrace dodavatelů žalovaný upřesnil, že žalobkyni nebyla vytýkána úplná absence důkazních prostředků k prověřování dodavatelů, nýbrž skutečnost, že šlo o základní a minimální úkon.

II. Obsah žaloby

18. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný sice identifikoval daňový podvod, ale u článků obchodního řetězce, které žalobkyně neznala a znát nemohla. Příímí dodavatelé žalobkyně si plnili své povinnosti, obchody přiznávali a odváděli z nich daň. Žalovaný argumentuje toliko svými představami, které neodůvodňuje, a obecnými faktory, které uvádí u všech subjektů a u kterých rovněž neprokazuje svůj názor žádnými důkazy.
19. Žalobkyně se ohradila proti závěru žalovaného, že u společnosti Sial zůstala nezaplacená daň. Žalobkyně připomíná, že si společnost Sial nárokovala odpočet daně, která byla zaplacená (dodavatel Sialu, společnost HOZAMISP, daň přiznal a odvedl). Nezaplacenou daní nebyla daň z vlastního obchodu, nýbrž daň doměřená z důvodu zapojení se do daňového podvodu. Později doměřená daň z důvodu odmítnutí nároku na odpočet nemá podle žalobkyně vliv na neutralitu daně, přesto žalovaný konstatoval narušení neutrality daně u společnosti Sial v bodě [101] napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že společnost Sial daň uhradila, žalovaný v napadeném rozhodnutí záměrně nezmiňuje.
20. Žalovaný podle žalobkyně bezmezně rozšiřuje okruh subjektů, které měla žalobkyně prověřit, na celý obchodní řetězec. Žalovaný měl vymezit, kde podle něj podvodný řetězec končí. Bez takového vymezení nelze určit, zda byla žalobkyně součástí řetězce, či nikoliv. Žalovaný tak zabránil žalobkyni se proti jeho zjištěním účinně bránit.
21. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval z velké části rozborem článků podvodného řetězce, které žalobkyně neznala. Jde o skutečnosti, které žalobkyni nemohly být známy ke dni uzavření smlouvy, respektive uskutečnění obchodu. Žalovaný sice uvádí, že žalobkyně měla oslovit přímé dodavatele, zároveň však popisuje, jak byly CMR listy neutralizovány. Z daného popisu ovšem vyplývá, že se kvůli neutralizaci s předchozími články řetězce nemohla seznámit.
22. Ke konstatování žalovaného, že se žalobkyně nepokusila kontaktovat výrobce předmětného zboží, žalobkyně uvedla, že o tom žalovaný předně nepřinesl žádný důkaz. Zadruhé, velcí výrobci mají běžně nasmlouvané odběratele, kteří se zaváží odebrat od nich velké množství zboží; přímé jednání s množstvím menších odběratelů se ani přes potenciál vyšší prodejní ceny nevyplácí s ohledem na jejich nižší spolehlivost či zvýšené administrativní a logistické náklady. Dalším aspektem je expirace zboží, která má rovněž vliv na cenu a množství zboží, které je možno dodat – od obchodníků specializujících se na takový druh zboží jej lze zpravidla pořídit levněji, podmínkou je však rychlost nákupu.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

23. Žalovaný nemá představu o realitě na trhu, jeho popis „nestandardností“ popírá fakt, že v obchodě je konkurenční prostředí, jehož běžným denním aspektům pracovníci žalovaného nejsou podrobeni, a proto je nejsou schopni akceptovat. Pro efektivně fungujícího podnikatele není možné následovat obchodně nezkušené názory „od stolu“. Následování žalovaným popsáných postupů by vedlo k jeho krachu.
24. K popisu nestandardního navázání spolupráce s dodavatelem HOZAMISP A MIREX žalobkyně uvedla, že obchodník musí primárně zajistit co nejlevnější nákup, co nejpozdější platbu a ideálně naložení zboží u dodavatele a odvoz přímo odběrateli, čímž jsou eliminovány skladovací náklady. Dále musí zajistit, že zboží bude dodáno, v případě nedodání pak, aby za něj nemusel platit. Naopak u odběratele je největší riziko v podobě nezaplacení dodaného zboží. HOZAMISP byl dodavatelem žalobkyně v roce 2016, jeho podíl na nákupech žalobkyně činil 5,8 %. Za roky 2017 a 2018 dodal žalobkyni 7 % jí nakoupeného zboží. Nejednalo se tedy o jejího hlavního dodavatele a žalobkyně nemohla naplnit podmínky, které by žalovaný považoval za standardní. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, kde posuzovaná společnost odebírala zboží pouze od společností zapojených do podvodného řetězce.
25. Pokud jde o nestandardnosti v podobě osobního setkání s dodavatelem, úřední neověření podpisu na listinách, neuzavírání písemných smluv či rizikovost rychlé realizace dodávek – žalovaný dle žalobkyně nijak neprokázal, že by šlo o nestandardnosti, ačkoliv ho tíží důkazní břemeno; odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu nepostačuje. Pokud je žalobkyni vyčítán podpis „bílého koně“ na smlouvě, tak nebylo prokázáno, že o tom žalobkyně měla povědomost, šlo o jednatele řádně zapsaného ve veřejném rejstříku, žalobkyně byla v dobré víře. Sám žalovaný zjistil, že jde o bílého koně, až s odstupem na základě mezinárodní výměny informací.
26. Neuzavírání písemných kupních smluv v rozporu s rámcovými smlouvami žalobkyně vysvětluje tím, že kupní smlouvu suplovaly e-mailové objednávky. Žalovaný neuvedl, jak by uzavírání písemných smluv mohlo zabránit zapojení do podvodného řetězce. Písemné objednávky by navíc zjevně vedly k nižší efektivitě obchodování.
27. K nestandardním znakům dodavatele HOZAMISP žalobkyně uvádí, že argument žalovaného o nemožnosti ověřit finanční historii dodavatele by vedl k závěru, že nikdo nesmí obchodovat se společnostmi s krátkou historií. Pokud jde o fakt, že společnost byla založena jako „ready-made“, sídlí na virtuální adrese a po změně společníka změnila jednatele, žalovaný nevysvětlil, v čem spočívá rizikovost – podle žalobkyně jde o běžný jev, naopak nezměnění jednatele by bylo podezřelé. Žalovaný navíc teprve nedávno zveřejnil, které adresy považuje za virtuální. S odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 5. 2021, sp. zn. 27 Cdo 3549/2020, žalobkyně zpochybňuje tvrzení žalovaného, že zápis obecně vymezeného předmětu podnikání v obchodním rejstříku je neobvyklý, ani tuto neobvyklost žalovaný neprokázal. K údajné rizikovosti spočívající v trvalém pobytu jednatele v Maďarsku žalobkyně uvádí, že v dnešní době není nic neobvyklého odvádět práci z jiného členského státu a současně pobývat v jiném; odmítnutí obchodování s určitou společností čistě z důvodu, že jednatel nebydlí v tuzemsku, by bylo nepřímou diskriminací. Shodné argumenty použil žalovaný k odůvodnění rizikovosti společnosti MIREX, ani v jejím případě však svá tvrzení nedokládá žádným důkazem.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

28. Část výše zmíněných argumentů žalovaný použil i proti dodavateli Sial, žalobkyně s nimi nesouhlasí ze stejných důvodů. Žalobkyně rozporuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 58, 73, 77 a 88) zmiňuje pouze společnosti HOZAMISP a MIREX bez dalšího zdůvodnění, což vyvolává nejasnosti, proč doměřuje daň i od dodavatele Sial. Dále žalovaný neodůvodňuje, co je závadného na tom, že se jednatelé žalobkyně a společnosti Sial znají. Stejně jako jednatel žalobkyně ani jednatel Sial neznal předchozí články řetězce a stejně jako dodavatelé žalobkyně prodej zboží řádně přiznal a zdanil. Žalovaný vůbec nezodpovídá, proč do této větve podvodného řetězce zahrnuje i žalobkyni, a proč v této větvi neskončil podvodný řetězec již před žalobkyní.
29. Žalovaný v bodu [96] napadeného rozhodnutí dle žalobkyně účelově srovnává podmínky spolupráce zavedených výrobců a dodavatelů, kteří byli detekováni v podvodném řetězci. Obchodování se zavedenými výrobci má jiná specifika, než situace, kdy je potřeba zakoupit nedostatkové zboží obratem. Žalovaný měl porovnávat podmínky jiných obchodníků, u kterých nebylo identifikováno zapojení do podvodného řetězce.
30. K tvrzení, že žalobkyně mohla vědět z nákladních listů CMR o předchozích člancích řetězce, žalobkyně uvádí, že znala výrobce zboží, ale pokud jí nebyl tento schopen zboží mimo řádné objednávky dodat, musela nakoupit od jiného obchodníka. Z CMR listů však mohla dané okolnosti zjistit nejdříve před druhou dodávkou. U první dodávky každého ze tří zmiňovaných dodavatelů tento argument použít nelze, proto není důvod z prvního obchodu daň doměřovat.
31. Za absurdní považuje žalobkyně argument, že si žalobkyně není schopna doložit nahlížení do veřejných rejstříků před uzavřením smluv, kdy toto dokládá výpisy, které byly vytištěny až později (avšak před daňovou kontrolou). Podnikání je činnost provozovaná za účelem dosažení zisku, ne za účelem shromažďování předem nedefinovaných důkazů, které si později žalovaný vyžádá. Důkazní břemeno je na straně žalovaného, ten má prokázat, že žalobkyně do rejstříků nenahlížela. V daném případě je podstatné, že veřejné rejstříky v rozhodné době neobsahovaly žádné indicie svědčící o rizikovosti daných obchodních partnerů. Jak sám žalovaný uvedl, šlo o společnosti, které neměly povinnost uložit závěrku do obchodního rejstříku, u společnosti Sial byla absence listin v rejstříku nahrazena osobní znalostí jednatele.
32. V dané souvislosti má žalobkyně za to, že žalovaný uplatňuje dvojí metr, když na webových stránkách finanční správy uvádí: „*Generální finanční ředitelství si společnost 2P Commercial Agency, s. r. o. prověřilo mimo jiné v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců. Podle veřejně dostupných zdrojů dodavatel v době konání výběrového řízení a uzavření smlouvy nevykazoval žádné znaky rizikovosti, a tedy neexistoval žádný obhajitelný důvod ani zákonná možnost s vítězem výběrového řízení smlouvu neuzavřít.*“ Z toho žalobkyně vyvozuje, že co činí žalovaný k prověření dodavatelů je pro něj z jeho pohledu postačující, zatímco po daňových subjektech požaduje více, často nerealizovatelných podmínek.
33. Žalobkyně připomíná judikaturu Soudního dvora Evropské unie, dle které „*nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavínění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

34. Žalovaný dle žalobkyně nepochopil její poukaz na ustanovení § 17 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně se jím snaží dokázat, že na skutečnosti, že zboží (v rámci třístranného obchodu) putuje od prvního subjektu rovnou ke třetímu, není nic nestandardního. Pokud žalovaný tvrdí, že některé články byly do řetězce vloženy uměle, tak jej žalovaný nedokládá žádnými důkazy.

III. Vyjádření žalovaného

35. Žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se do jisté míry shodují s odvolacími námitkami.
36. K polemice stran ohledně narušení neutrality daně žalovaný odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 *Finanzamt M*, dle kterého může být druhému pořizovateli zboží odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud věděl či měl vědět, že je toto pořízení spojené s únikem na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji. V takovém případě je možné odepřít nárok na odpočet daně v plném rozsahu, a nikoliv pouze ve výši daňového úniku, respektive chybějící daně. Dále odkázal na z citovaného judikátu vycházející rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 2 Afs 138/2021-69, dle kterého je vždy třeba posuzovat jen a pouze individuální nárok na odpočet konkrétního plátce daně, bez ohledu na to, zda a kolik případně na DPH zaplatili nebo nezaplatili jiní plátcí v daném řetězci transakcí.
37. K námitce žalobkyně, že u společnosti Sial nedošlo k narušení neutrality daně, neboť tato společnost si nárokovala odpočet daně, která byla řádně zaplacená, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, dle kterého plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. V případě žalobkyně byla dle žalovaného souvislost mezi narušením neutrality a odepřeným nárokem na odpočet jednoznačně prokázána, neboť zjištěná chybějící daň vždy přímo souvisela s dodávkami sýrů a olejů, ze kterých si žalobkyně nakonec uplatnila nárok na odpočet daně.
38. Žalovaný odmítá požadavek žalobkyně na vymezení konce podvodného řetězce. Zapojení žalobkyně do řetězce vyplývá z grafického znázornění v bodě [41] napadeného rozhodnutí a bylo prokázáno s pomocí tzv. objektivních okolností. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty daňovému subjektu, který vědomě navázal obchodní spolupráci se subjekty vykazujícími znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu – tím totiž vzniká souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem neznámé. Nadto žalovaný upozornil, že narušení neutrality bylo identifikováno u společností TROU NOIR, TASO a NAXSTER (jako specifických typů „missing tradera“, zvaného „cross invoicer“) a u společností HOZAMISP, MIREX a LOXODROMA (působících v řetězci na pozici „buffer“); nikoli u společnosti Sial. Tyto společnosti se staly pro správce daně nekontaktními, v důsledku čehož jim byla doměřena daň – nekontaktnost přitom dle judikatury lze považovat za chybějící daň.
39. Žalovaný nezpochybňuje, že ho tíží důkazní břemeno, jak co se týče prokázání existence daňového podvodu, tak i vědomosti žalobkyně o její účasti na podvodu. Žalovaný však shromáždil důkazy o tom, že žalobkyně o svém zapojení přinejmenším měla vědět. V takové situaci bylo naopak na ní tvrdit a prokázat přijatá opatření k vyhnutí se účasti na podvodu.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34.

40. K námitce, že žalovaný přičítá žalobkyni k tíži okolnosti, o nichž nemohla vědět, žalovaný uvedl, že je třeba odlišovat okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu („nestandardní okolnosti“) na jedné straně, a na straně druhé okolnosti spadající do rámce vědomostního testu – v rámci něj se žalovaný zabýval toliko okolnostmi, které byly či mohly být v dispoziční sféře žalobkyně v průběhu předmětných obchodů.
41. K námitkám žalobkyně, že žalovaný neprokázal, co je při obchodování standardní, žalovaný uvedl, že v daném případě vyšly najevo zejména takové nestandardnosti, které je třeba považovat za nestandardní v jakémkoliv odvětví podnikatelské činnosti. Nadto si měřítko standardnosti nastavila sama žalobkyně, když její spolupráce s dodavatelem HOZAMISP, MIREX a Sial byla ve srovnání s její spoluprací s výrobcem zboží LODERS a Olenex značně odlišná.
42. Pokud jde o odkazy na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu v napadeném rozhodnutí, nenahrazoval jí žalovaný unesení důkazního břemene. Jednalo se toliko o podpůrné odkazy ve vztahu k argumentaci žalovaného.
43. Co se týče prověřování dodavatele ze strany Generálního finančního ředitelství, na které žalobkyně poukázala, žalovaný zdůraznil, že se ředitelství nacházelo v odlišném postavení. Bylo koncovým zákazníkem a nenárokovalo si odpočet DPH.

IV. Argumentace při jednání

44. Žalobkyně při jednání setrvala na podané žalobě. Uvedla, že byly dány důvody, pro které pořizovala zboží způsobem, který byl zpochybněn daňovými orgány (nutnost pořízení zboží od jiného subjektu, zboží bylo těsně před expirací apod.). Zdůraznila, že v dané věci měl nést důkazní břemeno žalovaný, který jej neunesl. Žalobkyně odmítla, že nepřijala dostatečná opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu a poukázala na praxi Generálního finančního ředitelství. Odmítla, aby byla povinna v rámci smluvních obchodů realizovat některé kroky navrhované žalovaným (navázání kontaktu s jednatelem, úředně ověřené podpisy smluv, kontakt se zbožím apod.). Uzavřela, že se v obchodním styku chovala standardně.
45. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Argumentaci žalobkyně shledal nedůvodnou.

V. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

46. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“) přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení jemu předcházejícího, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí, načež dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
47. Soud nejprve posoudil námitku narušení neutrality daně u společnosti Sial. Námitku shledal soud nedůvodnou, neboť žalovaný u společnosti Sial narušení neutrality daně nekonstatoval, a to ani v bodě [101] napadeného rozhodnutí, jak tvrdí žalobkyně.
48. Skutečnost, že k narušení neutrality daně nedošlo u společnosti Sial, nýbrž u jiných společností v rámci obchodního řetězce (včetně společnosti HOZAMISP), navíc dle mínění soudu nemá vliv na zákonnost odepření nároku na odpočet daně. Dle ustálené judikatury Shodu s prvopisem potvrzuje X.

platí, že lze upřít nárok na odpočet daně, za splnění dalších podmínek, kterékoliv osobě v řetězci účastníci se prodeje určitého zboží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 2 Afs 138/2021-69). A plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).

49. Soud připomíná, že žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet z důvodu, že měla a mohla vědět, že jí pořizované zboží, za něž odvedla daň na vstupu, bylo spojeno s únikem na DPH (byť nikoliv nutně u společnosti, která jí zboží přímo prodala). V tomto ohledu se případ žalobkyně podobá žalovaným vzpomínanému případu řešenému Soudním dvorem Evropské unie C-596/21 *Finanzamt M*. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 24. 11. 2022 v odpovědích na předběžné otázky uvedl, že *„články 167 a 168 směrnice 2006/112, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel“*, a dále že *„články 167 a 168 směrnice 2006/112, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému pořizovateli zboží, které bylo ve stadiu předcházejícím tomuto pořízení předmětem podvodného plnění týkajícího se pouze části DPH, již je stát oprávněn vybrat, musí být nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu odepřen v plném rozsahu, pokud uvedený pořizovatel věděl nebo měl vědět, že je toto pořízení spojeno s daňovým únikem.“*
50. Dále soud připomíná, že smyslem odepření nároku na odpočet daně není získání neodvedené daně do státního rozpočtu. Smyslem je ochrana systému DPH, kdy riziko odepření nároku na odpočet daně má daňové subjekty odrazovat od aktivní účasti v daňových podvodech a vést je k realizaci preventivních opatření, aby se, byť neúmyslně, nestaly součástí podvodných řetězců. Z pohledu soudu tedy není podstatné, zda k narušení neutrality daně došlo u přímých dodavatelů žalobkyně (HOZAMISP a Sial). Důležité je, zda k narušení neutrality daně došlo v rámci obchodního řetězce, jehož byla žalobkyně součástí, zda se týkalo plnění, pro které byl žalobkyni odepřen odpočet daně, a zda žalobkyně měla a mohla vědět, že je plnění zatíženo podvodem (vědomostní test). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79: *„Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň ‚mohl vědět‘) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.“*
51. Pokud žalobkyně argumentuje, že žalovaný měl vymezit konec podvodného řetězce, neboť v opačném případě by mohl být odpočet na dani odepírán „donekonečna“, tedy i Shodu s prvopisem potvrzuje X.

odběratelům žalobkyně a odběratelům jejich odběratelů, jde o argument nepřipadný. Podmínkou odepření nároku na odpočet je prokázání, že daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet vědomě navázal bezprostřední obchodní spolupráci se společnostmi vykazujícími typické znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu. Těmito společnostmi byly dle napadeného rozhodnutí společnosti HOZAMISP, MIREX a Sial a s přihlédnutím k propojením se Sial skrze osobu Ing. Mariána Sirky a k osobním vazbám s jejími jednatelem též společnost LOXODROMA. Nevymezení konce podvodného řetězce pak dle mínění soudu obranu žalobkyně proti napadenému rozhodnutí nijak neznesnadňuje. Žalobkyni nic nebrání vyvracet argumenty žalovaného ohledně znaků rizikovosti u těchto společností, což ostatně v žalobě také činí.

52. K poukazu žalobkyně na fakt, že se poměrně rozsáhlé napadené rozhodnutí zabývá převážně skutečnostmi, které žalobkyně neznala, nejedná se z pohledu soudu o vadu. Napadené rozhodnutí popisuje tři podvodné řetězce takto rozsáhle, neboť prokázání existence daňového podvodu je důležitou podmínkou odepření odpočtu daně. Od identifikace podvodu je pak třeba odlišovat skutečnosti obsahově spadající do tzv. vědomostního testu. V rámci vědomostního testu jsou posuzovány toliko skutečnosti, které musely být žalobkyni známy. Jak bylo uvedeno výše v citaci rozsudku č. j. 4 Afs 104/2018-79, znalost všech článků podvodného řetězce (včetně těch, u kterých byla shledána chybějící daň), není nutnou podmínkou odepření nároku na odpočet. Žalovaný tak nebyl povinen takovou znalost žalobkyně prokazovat. Z napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že žalobkyni nebyla kladena k tíži znalost (či neznalost) všech předchozích článků řetězce. Námitka neprokázání znalosti předchozích článků podvodného řetězce tedy není důvodná.
53. Nepřipadným shledal soud také poukaz žalobkyně na žalovaným popsanou neutralizaci CMR listů (v bodě [76] napadeného rozhodnutí). Neutralizace byla provedena toliko v ojedinělém případě v rámci řetězce B. Je sice pravdou, že v daném případě žalobkyně nemusela zjistit, že zboží putovalo k odběratelům žalobkyně či do jejího skladu přímo od výrobce a nikoliv od společnosti eMPěčko. To však nic nemění na zjištění správce daně, že z nich žalobkyně mohla seznat, že fakturační řetězec přepravování zboží neodpovídá cestě, kterou zboží fakticky urazilo. Přímý dodavatel žalobkyně – společnost MIREX – na CMR listech nefiguruje, zboží od jeho odesílatele neobjednal a se zbožím fakticky vůbec nepřišel do styku, což ukazuje na jeho toliko formální roli v řetězci a jeho umělé vložení do něj čistě pro účely fakturace a snižování daňové povinnosti. V každém případě však platí, že žalobkyně předchozí články řetězce (tedy další společnosti, které přepravej zboží fakturovaly, avšak nepřišly s ním fakticky do styku) nemusela znát. A přesto jí mohl být odpočet daně odepřen.
54. Poznámku žalobkyně, že dodávky zboží od dodavatele HOZAMISP činily pouze malý podíl z jí nakupovaného zboží, soud shledal irelevantní. Odepření nároku na odpočet DPH není vyhrazeno toliko pro případy společností, jejichž veškeré (či většinové) nákupy jsou stíženy podvodem. Skutečnost, že HOZAMISP nebyl hlavním dodavatelem žalobkyně, nijak neprokazuje, že s ním žalobkyně nemohla obchodovat za „standardních podmínek“, respektive že jej nemohla patřičně prověřit a v důsledku zjištěných nestandardností k obchodní transakci nepřikročit, případně po jejich zjištění v obchodování nepokračovat. Pokud jde o žalobkyni odkazovaný rozsudek č. j. 9 Afs 69/2019-58, soud uvádí, že skutečnost, že v daném případě žalobkyně odebírala v posuzovaném období ocel pouze od společností zapojených do podvodného řetězce, byla jen jednou z řady nestandardních

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

okolností, ze kterých soudy dovodily vědomou účast žalobkyně v podvodném řetězci. Citovaný rozsudek tedy nesvědčí ve prospěch žalobkyně.

55. Dále soud posoudil námitky žalobkyně proti dílčím okolnostem spolupráce s přímými dodavateli žalobkyně, které žalovaný vyhodnotil jako nestandardní, a tudíž nasvědčující vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH.
56. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal zejména tyto indikátory rizikovosti u společností HOZAMISP a MIREX, které byly přímými dodavateli žalobkyně, a které žalobkyni musely být známy, když sama uvedla, že si nové dodavatele při navazování spolupráce prověřuje ve veřejných rejstřících. Společnost HOZAMISP byla založena v červnu 2015, k DPH byla registrována v listopadu 2015. V době navázání spolupráce se žalobkyní v září 2016 tedy byla poměrně novým subjektem na trhu, bez obchodní historie. Tu žalobkyně neměla možnost prověřit, neboť dosud neuplynula lhůta pro zveřejnění účetní závěrky za předchozí rok ve sbírce listin. Z údajů zveřejněných v obchodním rejstříku vyplývá, že HOZAMISP byla založena jako „ready-made společnost“, má virtuální sídlo (adresa je nabízena ke zřízení virtuálního sídla na internetu) v bytovém domě, kde má sídlo zapsáno dalších několik stovek subjektů, v živnostenském rejstříku nemá evidovanou žádnou provozovnu. V obchodním rejstříku má zapsaný jen obecný předmět podnikání, do června 2015 jím byl pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, tedy činnost nijak nesouvisející s obchodem s potravinami. Jen několik měsíců před navázáním spolupráce změnila jednatele a jediného společníka, přičemž jak předchozí, tak současný jednatel jsou osobami s místem trvalého pobytu v Maďarsku. Neprezentuje se na internetu, nemá webové stránky.
57. Zcela obdobné znaky popsal žalovaný u společnosti MIREX. Společnost vznikla krátce před svým zapojením do řetězce B. v březnu 2017, registrována k DPH byla v květnu 2017. Sídlo společnosti je virtuální, na stejné adrese sídlí přes 2 000 subjektů, společnost se neprezentuje na internetu, nemá webové stránky, společnost od svého vzniku nezveřejňuje žádné účetní výkazy. Od vzniku společnosti do 23. 6. 2017 byl jejím jediným jednatelem a společníkem občan Slovenska bez trvalého pobytu v České republice. Společnost má pouze obecně vymezený předmět podnikání – výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Dle živnostenského rejstříku nedisponuje oprávněním k obchodování s potravinami.
58. Žalovaný dále popsal nestandardní způsob navázání spolupráce mezi žalobkyní a oběma společnostmi. Žalobkyně i přesto, že šlo o nákupy sýrů a olejů v hodnotě několika milionů korun, navázala spolupráci s HOZAMISP na základě telefonické a s MIREX e-mailové nabídky – šlo o anglicky psanou zprávu ze dne 28. 5. 2017 s předmětem „Hello“. Dodavatel MIREX v ní uvedl, že je dovozcem a distributorem potravin ze střední Evropy s mnohaletými zkušenostmi, ačkoliv byl zapsán do obchodního rejstříku teprve dne 15. 3. 2017. E-mail je podepsán stručně „Janos“, přičemž jednatel společnosti János Ecseri Tamás nebyl k danému dni jednatelem (stal se jím až dne 23. 6. 2017, o čemž svědčí notářský zápis ze stejného dne, uložený ve sbírce listin). Jednatelem nebyl ani ke dni podpisu rámcové smlouvy o spolupráci (31. 5. 2017).
59. Za takto daných okolností má soud za to, že po žalobkyni bylo možno požadovat, že po prověření obou společností ve veřejných rejstřících podnikne určitá opatření k ověření důvěryhodnosti daných dodavatelů a k zajištění bezproblémové realizace obchodu. Pokud tak neučinila, žalovaný její postup dle mínění soudu správně vyhodnotil jako nestandardní. Soud přitom nepopírá, že předmětné společnosti nemusely porušit povinnost zveřejnit svou Shodu s prvopisem potvrzuje X.

účetní závěrku, její nezveřejnění však mělo v žalobkyni vyvolat pochybnosti (obzvláště spolu s dalšími okolnostmi obchodů) nad standardností těchto obchodních partnerů. Námitka tedy není důvodná.

60. Pokud jde o skutečnost, že se žalobkyně osobně nesetkala s jednatelem svého dodavatele, měl žalovaný dle žalobkyně prokázat, že standardem je osobní setkání, stejně jako úřední ověření podpisu na kupní smlouvě. Soud míní, že takové skutečnosti žalovaný prokazovat nemusel. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že žalovaný považuje osobní setkání jednatelem či úředně ověřený podpis kupní smlouvy za standard či obchodní zvyklost. Ovšem za situace, kdy daný dodavatel vykazuje celou řadu znaků rizikovosti, navíc typických pro účastníka daňového podvodu, jde o opatření, která by řádný hospodář mohl provést k ověření důvěryhodnosti dodavatele a k zajištění realizace celého obchodu. Nelze navíc pomíjet, že šlo o nákupy v rádech milionů korun, takže předběžná opatrnost by byla (za standardních okolností) na místě.
61. Rovněž námitku neprokázání znalosti žalobkyně o tom, že na rámcové smlouvě se společností HOZAMISP byl podpis „bílého koně“, shledal soud nedůvodnou. Neznalost této skutečnosti žalovaný nezahrnul do vědomostního testu, žalobkyni jí neklade k tíži. Není tedy důvod, aby ji prokazoval. Soud ovšem podotýká, že pokud by žalobkyně vyžadovala osobní setkání s daným jednatelem či vyžadovala ověření jeho podpisu, mohla tak teoreticky své účasti v podvodném řetězci předejít. Daná osoba totiž na žádost o mezinárodní výměnu informací uvedla, že s žalobkyní žádnou smlouvu neuzavřela ani nevystavila žádné daňové doklady.
62. Dále se žalobkyně vymezila proti závěru žalovaného v bodě [75] napadeného rozhodnutí, že rychlá realizace dodávek je rizikovým faktorem. A to v rámci části žaloby nadepsané „vědomostní test“, kdy současně vysvětluje, že právě rychlost obchodu vede z jejího pohledu ke konkurenční výhodě, zejména, kdy se jedná o řetězovou dodávku a zboží nemusí být z kamionu složeno, uskladněno a opětovně naloženo, což s sebou nese značné náklady. Přeprodávání zboží během cesty tedy vede k maximální úspoře nákladů. Soud však upozorňuje, že bod [75] napadeného rozhodnutí se nachází v části věnované popisu podvodu na DPH, nikoliv v rámci vědomostního testu. Pro posouzení zákonnosti dané části napadeného rozhodnutí je subjektivní ekonomické hledisko žalobkyně nepodstatné. Stěžejní úvahou žalovaného v rámci daného bodu bylo, že realizace obchodů v rozsáhlých řetězcích A., B. a C. musela s ohledem na údaje uvedené na fakturách proběhnout během 24 hodin, což žalovaný vyhodnotil jako objektivně časově nereálné. Svou úvahou, že se jedná o okolnost svědčící o podvodu na DPH, pak žalovaný podpořil odkazy na rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 9 Afs 69/2019-58 ze dne 27. 6. 2019, č. j. 4 Afs 145/2019-62 ze dne 28. 4. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33 ze dne 6. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45 ze dne 28. 08. 2020, č. j. 10 Afs 206/2020-41 ze dne 20. 1. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40 ze dne 2. 12. 2021 a č. j. 5 Afs 163/2021-41 ze dne 1. 7. 2022). Zdejší soud se s jeho závěrem ztotožňuje. Námitka je nedůvodná.
63. K námitce týkající se uzavírání písemných smluv soud uvádí, že nezpochybňuje možnou větší obchodní efektivitu ústních, telefonických či e-mailových objednávek oproti uzavírání jednotlivých písemných smluv. Z pohledu soudu je ovšem podstatné, že uzavírání písemných smluv vyžadovaly rámcové smlouvy, které žalobkyně se svými dodavateli uzavřela. Nadto žalobkyní předložené objednávkové e-maily neobsahovaly ani nutné náležitosti kupních smluv (žalovaný ve svém vyjádření poukázal např. na e-mail odeslaný žalobkyní dodavateli MIREX ze dne 7. 8. 2017, který neobsahoval konkrétní datum dodání Shodu s prvopisem potvrzuje X.

zboží, uvádí pouze, že jde o objednávku na srpen na kamion desetilitrového oleje a kamion jednolitrového oleje, bez specifikace druhu oleje, ceny či konkrétního místa dodání zboží; k řadě plnění žalobkyně nepředložila žádné objednávky) Postup žalobkyně proto soud považuje ve shodě se žalovaným za nestandardní a s přihlédnutím k dalším rizikovým znakům společností HOZAMISP a MIREX přinejmenším za neuvážený. Dodržování smluv v obchodním styku je třeba chápat jako standard, který je z pohledu soudu zcela nadbytečné prokazovat. Žalobkyně se může jen stěžít dovolávat zvyklosti spočívající v neuzavírání písemných smluv, když ve vlastních rámcových smlouvách sjednává odlišný postup.

64. Dále žalobkyně žalovanému vyčítá, že v napadeném rozhodnutí neuvedl, jakým způsobem by zapojení do podvodného řetězce zabránilo uzavírání písemných kupních smluv. Soud má za to, že uzavírání písemných smluv z pohledu žalovaného nemá nutně představovat preventivní opatření proti zapojení se do podvodu. Postup v rozporu s rámcovou smlouvou však představuje jeden z řady prvků nestandardní obchodní spolupráce mezi žalobkyní a jejími dodavateli, což svědčí buď o jejím vědomém zapojení do podvodného řetězce, nebo přinejmenším o nedbalém přístupu k uzavírání obchodů s nedůvěryhodnými dodavateli (HOZAMISP a MIREX). Námitka tedy není důvodná.
65. Ohledně nestandardních znaků dodavatele HOZAMISP, tj. krátká obchodní historie společnosti, založení jako „ready-made společnosti“, změna jednatele, virtuální sídlo, obecně vymezený předmět podnikání a místo trvalého pobytu jednatele mimo Českou republiku, soud zdůrazňuje, že žádnou z těchto okolností nelze hodnotit izolovaně. Dané skutečnosti nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu však nasvědčují správnosti závěru žalovaného, že žalobkyně věděla, či alespoň vědět měla a mohla, o svém zapojení do podvodu na DPH. Jedná se o objektivně rizikové faktory, což potvrzuje rozsáhlá judikatura správních soudů, na kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí průběžně odkazuje (například v bodě [85]). Na nutnost komplexního posouzení objektivních okolností svědčících o zapojení společnosti do podvodu na DPH upozornil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31: *„Judikatura NSS opakovaně zdůrazňuje požadavek, aby zjištěné skutečnosti svědčící o podvodu na DPH (1. podmínka), resp. o tom, že subjekt daně věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka), byly hodnoceny souhrnně, nikoli selektivně a izolovaně (např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50, či rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutné posoudit komplexně a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39). (...) Pokud totiž orgány finanční správy shromáždí soubor několika různých objektivních okolností, které až ve svém souhrnu svědčí o tom, že subjekt daně věděl či alespoň mohl a měl vědět, že se účastní na podvodu na DPH, je ke zpochybnění správnosti jejich závěru nutné zpochybnit celý tento ‚soubor‘. Nestačí tedy pouze izolovaně odseknout a zpochybnit některou z dílčích okolností.“* Zdejší soud se s uvedeným pohledem Nejvyššího správního soudu ztotožňuje. Žalovaný shromáždil takový komplex objektivních okolností, kterých si žalobkyně po tvrzeném provedení základní lustrace ve veřejných rejstřících musela být vědoma a které jí měly přinejmenším signalizovat nedůvěryhodnost jejích obchodních partnerů. Vzhledem ke skutečnosti, že rizikovost uvedených faktorů byla opakovaně potvrzena judikaturou správních soudů, bylo by z pohledu soudu nadbytečné jejich rizikovost znovu „prokazovat“ v daňovém řízení. Námitky směřující proti jednotlivým objektivním rizikovým skutečnostem ohledně společností HOZAMISP tedy soud neshledal důvodnými. Uvedené platí i pro dodavatele MIREX, neboť podmínky spolupráce s daným dodavatelem se v zásadě Shodu s prvopisem potvrzuje X.

shodovaly s podmínkami spolupráce s HOZAMISP, včetně znění a podoby rámcových smluv o spolupráci.

66. Dále soud posoudil námitku ohledně rizikovosti dodavatele Sial. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že s ním žalobkyně spolupracovala již od roku 2013. Také o této společnosti musela žalobkyně dle žalovaného prověřováním veřejných rejstříků zjistit, že byla založena jako „ready-made společnost“, v době navázání spolupráce (únor 2013) byla zcela novým subjektem na trhu bez obchodní historie, který byl k DPH registrován dokonce po zahájení spolupráce, sídlo společnosti je virtuální (bytový dům, kde má sídlo zapsáno cca 320 subjektů) a že v živnostenském rejstříku nemá evidovanou provozovnu, v obchodním rejstříku má zapsán jen obecný předmět podnikání, účetní závěrku za rok 2015 založila do sbírky listin až dne 30. 5. 2018. Z účetní závěrky za rok 2014 musela žalobkyně zjistit, že Sial měla ke dni 31. 12. 2014 vlastní kapitál ve výši 305 tisíc Kč a cizí zdroje ve výši 1 276 tisíc Kč, tedy že cizí zdroje více než čtyřikrát převyšovaly její vlastní kapitál. Jednateli Sial byli cizí státní příslušníci bez trvalého pobytu na území České republiky. Dále žalovaný konstatoval personální propojení žalobkyně se společností Sial. Jednatelé společností se osobně znají, jsou v kontaktu už delší dobu a spolupracují spolu i v rámci dodávek biopoložek. Jak jednatel žalobkyně Ing. Pavol Podhajecký, tak jednatel obchodní společnosti Sial (vymazán z obchodního rejstříku Sial v listopadu 2017) Petr Baloga působili ve slovenské obchodní společnosti APEX INDUSTRY s. r. o. Jednatel Sial (zapsán od listopadu 2017) Ing. Marián Sirka uvedl, že se s jednatelem žalobkyně zná dlouho, mají spolu kamarádský vztah a z jejich dlouholeté známosti vznikla přibližně před deseti lety obchodní spolupráce, a zároveň se zná také s jeho bratrem, se kterým chodil do školy a měl s ním i společnost (TRIÁDA CORPORATION). Ing. Sirka měl zároveň s žalobkyní uzavřenu příkazní smlouvu ze dne 7. 5. 2015, na základě které pomáhal žalobkyni s administrativou, logistikou a komunikací bez nároku na odměnu a náplní jeho práce bylo komunikovat s obchodní společností Nagel. Dle informací získaných při místním šetření u společnosti Nagel komunikoval Ing. Sirka s touto společností jak za žalobkyni, tak za obchodní společnost Sial, a dával jí podněty k vyskladnění zboží, převodu zboží a dopravě. Vzájemné osobní známosti osob v řetězcích a personální propojení žalovaný vyhodnotil jako objektivní okolnost svědčící o zapojení do daňového podvodu. Nadto žalovaný označil za nestandardní i několikaletou bezplatnou spolupráci Ing. Sirky se žalobcem. Soud považuje uvedené personální propojení žalobkyně se Sial za nesporné, žalobkyně v žalobě uvádí, že jej nikdy nepopírala. S hodnocením daného propojení jakožto objektivní okolnosti se soud ztotožňuje a s ohledem na žalovaným citovanou judikaturu míní, že jeho nestandardnost žalovaný nemusel dále prokazovat.
67. Žalobkyně namítá, že její dodavatel Sial (stejně jako žalobkyně) neznal předchozí články řetězce, zboží řádně přiznal a zdanil. Proto žalobkyně v napadeném rozhodnutí postrádá zdůvodnění, proč žalovaný do dané větve podvodného řetězce zahrnuje i žalobkyni a proč podvodný řetězec neskončil již před ní. Soud má za to, že danou námitku žalovaný vypořádal v bodě [87] napadeného rozhodnutí. Skrze popsané propojení musel žalobce mít (přínejmenším skrze osobu Ing. Sirky) informace o tom, že předchozím článkem řetězce je společnost LOXODROMA. O dané společnosti pak bylo z veřejných zdrojů zjistitelné, že byla založena v říjnu 2017 jako „ready-made společnost“ a registrována k DPH v listopadu 2017, jednalo se tedy o nový subjekt na trhu bez relevantní obchodní historie, neměla webové stránky ani jinou prezentaci na internetu svědčící o jejích zkušenostech s obchodem s potravinami, má virtuální sídlo, základní kapitál pouhých 1 000 Kč a obecně vymezený předmět podnikání, dne 1. 2. 2018 u ní došlo ke změně jednatele a jediného společníka, Shodu s prvopisem potvrzuje X.

příčemž dané osoby byly cizími státními příslušníky s trvalým pobytem v Maďarsku. Tyto skutečnosti měly být žalobkyni vzhledem k jejímu propojení se společností Sial známy (v žalobě ostatně uvádí, že její jednatel měl od Sial veškeré informace) a žalovaný jí je proto dle mínění soudu správně přičetl k tíži v rámci vědomostního testu. Nadto soud opakuje, že lze upřít nárok na odpočet daně, za splnění dalších podmínek, kterékoliv osobě v řetězci účastníci se prodeje určitého zboží (viz výše). Námitka je nedůvodná.

68. Soud je dále toho názoru, že žalovaný nepochybil, když nestandardnost spolupráce žalobkyně s dodavatelem Sial, HOZAMISP a MIREX poměřoval se standardními podmínkami spolupráce žalobkyně s výrobcem zboží (LODERS a Olenex). Odlišnost žalobkyně vysvětluje specifičností situace, kdy je potřeba zakoupit nedostatkové zboží obratem a varianta získat ho od výrobce nepřichází v úvahu, neboť ten dodává pouze na základě dlouhodobých objednávek. Pokud však žalobkyně tvrdí, že jí k nestandardním podmínkám spolupráce hnal specifičnost situace, bylo namístě, aby její existenci prokázala. Vzhledem k tomu, že nic takového v daňovém řízení ani v řízení před soudem neučinila, nemá soud žádný důvod srovnání provedené žalovaným zpochybnit. Jeho srovnání se spoluprací s výrobcem zboží bylo zcela namístě, neboť právě z něj mohla žalobkyně nejspíše dovodit nestandardnost podmínek obchodování s dodavatelem Sial, HOZAMISP a MIREX. Srovnání provedené žalovaným samo o sobě postačuje jako důkaz nestandardnosti obchodování žalobkyně se jmenovanými dodavateli a soud v něm nespátřuje účelovost. Naopak účelově působí argumentace žalobkyně ohledně nemožnosti získat zboží přímo od výrobců, která z její strany není nijak dokládána. Soudu neušlo, že žalobkyně v odvolání uváděla, že výrobcem mají předem nasmlouvané odběratele, kteří jim zaručují odběr celé výroby, a s ostatními subjekty vůbec nekomunikují. V prvostupňovém řízení však bylo správcem daně zjištěno, že žalobkyně v některých případech nakupovala zboží přímo od výrobců v jiných členských státech – přičemž šlo o stejné výrobce, kteří dodávali zboží prostřednictvím řetězců A., B. a C. Námitka je nedůvodná.
69. Jako nedůvodnou soud posoudil též námitku, že žalobkyně mohla zjistit existenci maximálně jediného uměle vloženého článku do obchodního řetězce z CMR listů, a to nejdříve po první dodávce zboží od daného dodavatele. Zaprvé, nelze odhlédnout od výše popsaných znaků typických pro účastníky daňového podvodu, které ve vztahu k dodavatelům Sial, HOZAMISP a MIREX konstatoval žalovaný a které musely být žalobkyni známy už po jejich prověření ve veřejných rejstřících. Zadruhé, žalobkyně ani po první dodávce obchodní spolupráci nepřerušila. Ačkoliv si tedy žalobkyně musela být nejpozději po první dodávce zboží vědoma skutečnosti, že získala výhodu spočívající v možnosti uplatnit si nárok na odpočet daně z nákupu sýrů a olejů od tuzemských dodavatelů namísto daňově neutrálního vykazování pořízení zboží z jiného členského státu (což by odpovídalo faktickému toku zboží), nadále v získávání takové výhody pokračovala. Ani dodatečně tedy nepodnikla žádná opatření k zamezení své účasti v podvodném řetězci, což nasvědčuje vědomosti její účasti. Za daných okolností dle mínění soudu není důvod žalobkyni nedoměřit daň také za první dodávku zboží, jak to učinil žalovaný.
70. Soud neuznal ani námitku, že měl žalovaný prokázat, že žalobkyně neproověřila své dodavatele ve veřejných rejstřících. Nic takového žalovaný netvrdí. V napadeném rozhodnutí (včetně žalobkyní odkazovaného bodu [100]) argumentuje, že takové prověření představuje pouze minimum možného, což potvrzuje judikatura, včetně Ústavního soudu. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně prověřováním musela dospět k závěru, že její dodavatelé vykazují řadu rizikových znaků typických pro účastníky podvodů na DPH (jak Shodu s prvopisem potvrzuje X.

bylo popsáno výše, případně v napadeném rozhodnutí zejména v bodech [81] až [85]), bylo namísto před realizací obchodů podniknout také další preventivní opatření. Soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že prověření společností HOZAMISP, MIREX a Sial ve veřejných rejstřících a registru nespolehlivých plátců nelze, s přihlédnutím ke specifickým těchto dodavatelů, považovat za dostatečné k zabránění účasti žalobkyně na podvodu na DPH.

71. Argumentaci žalobkyně dvojitým metrem s poukazem na informaci z webových stránek finanční správy shledal soud nepřiléhavou. A to už z důvodu odlišného postavení finanční správy – Generální finanční ředitelství bylo koncovým zákazníkem, nenakupovalo zboží za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, nemohlo si tedy nárokovat odpočet daně. Lze tedy přisvědčit žalovanému, že na daný případ není důvod aplikovat požadavky za účelem prevence účasti v podvodu na DPH dovozené z judikatury, které popisuje v napadeném rozhodnutí.
72. Rovněž analogii s třístranným obchodem dle § 17 zákona o DPH soud nepovažuje za přílehlavou. Kupující v rámci třístranného obchodu pořizuje zboží z jiného členského státu, namísto uplatnění nároku na odpočet daně z plnění od tuzemských dodavatelů, jako tomu bylo v případě žalobkyně.
73. Soud konečně připomíná k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně při prokazování podvodného jednání, že odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně zjištění objektivních okolností, z nichž plyne, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu, nese správce daně. Daňový subjekt tedy nemusí prokazovat, že se daňového podvodu neúčastnil. Daňový subjekt nicméně může důkazní pozici správce daně do jisté míry zjednodušit tím, že zjištění správce daně nevyvrací, nenabízí jiné varianty skutkového děje nebo nerozporuje dosud učiněné závěry. Je však stále na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby případně prokázal, že přijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. V tomto kroku tíží břemeno tvrzení a důkazní daňový subjekt, správce daně není povinen vyhledávat za něj tato opatření (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). V tomto smyslu dle soudu postupoval též žalovaný v nyní posuzované věci, neboť na základě shora rekapitulovaných skutečností dospěl oprávněně k závěru, že se žalovaný zúčastnil podvodného řetězce na DPH. Za této situace soud míní, že unesl své důkazní břemeno a soud tak nemůže přisvědčit opačným tvrzením žalobkyně.

VI. Závěr

74. Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla. Jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.
75. O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

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 soudního řádu správního 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, 12. dubna 2023

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.