



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **NAVOKO s. r. o., IČ: 25618946**
se sídlem Rybná 716/24, 110 00 Praha 1
zastoupený JUDr. Vladimírem Ježkem, advokátem
se sídlem Dvořákova 26, 702 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finančního ředitelství**
Masarykova 427/31
602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2022 č. j. 436/22/5300-21441-712599

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění

I. Předmět sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „*správce daně*“) vyměřil žalobkyni níže uvedenými dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 4. 2021 za období 4. čtvrtletí 2017 a měsíce leden – květen 2018 daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“):
 - dodatečný platební výměr č. j. 3299238/21/2001-52524-106063
 - dodatečný platební výměr č. j. 3299196/21/2001-52524-106063
 - dodatečný platební výměr č. j. 3299248/21/2001-52524-106063
 - dodatečný platební výměr č. j. 3299217/21/2001-52524-106063
 - dodatečný platební výměr č. j. 3299257/21/2001-52524-106063
 - dodatečný platební výměr č. j. 3299228/21/2001-52524-106063.
2. Důvodem doměření DPH bylo, že žalobkyně se vědomě (neboť o tom vědět mohla a měla) zapojila do řetězce obchodů zatížených podvodem na DPH a nepřijala rozumná opatření, aby předmětná plnění nebyla součástí takového podvodu. Žalobkyni byl proto odepřen odpočet na vstupu z přijatých plnění od dodavatelů G. (dále jen „*G.*“) a T. (dále jen „*T.*“).
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti jednotlivým platebním výměrům a potvrdil je.

II. Žaloba

4. Žalobkyně namítla, že platební výměry neobsahují žádná odůvodnění, jsou proto nepřezkoumatelná. Všechny platební výměry odkazují na zprávu o daňové kontrole, kterou však vypracoval (a kontrolu provedl) k rozhodnutí samotnému místně nepříslušný Finanční úřad pro Zlínský kraj – Územní pracoviště v Uherském Hradišti. Dále žalobkyně namítla, že daňovou kontrolu prováděl vyloučený správní orgán, to z důvodu, že ve zprávě o daňové kontrole je obsažen závěr o účasti na daňovém podvodu. K takovému závěru jsou oprávněny pouze orgány činné v trestním řízení, konstatování podle žalobkyně dokládá podjatost správního orgánu.
5. Jako procesní pochybení žalobkyně rovněž namítla, že absentuje předchozí výzva vůči žalobkyni k doplnění tvrzení a daňového přiznání, v této souvislosti žalobkyně odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. **Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že správce daně neměl před kontrolou dostatečné a úplné poznatky, aby mohl předpokládat doměření daně, a proto bylo nutno nejprve ověřit podezření o zapojení do daňového podvodu. Žalobkyně poukázala na to, že dle zprávy o daňové kontrole její účetnictví bylo formálně správné, žádné podezření o daňovém podvodu z něj nevyplývalo. Kontrola nepřinesla žádné ověření podezření správce daně.**
6. Co se týče samotné účasti na daňovém podvodu, žalobkyně namítla, že v principu jde o úmyslné jednání, jehož cílem je způsobit újmu na dani. Pravidelně se bude jednat o trestný čin, nelze se tohoto podvodu dopustit omylem, nedbalostí či nedostatkem obezřetnosti. Dále namítá, že správce daně považuje obchodní řetězec jako spiknutí za účelem nekalého jednání, pomíjí však možný primární účel - obchodní spolupráci. Žalobkyně namítla, že i když je jí kladeno k tíži neobezřetné jednání, neznamená to ještě vědomí o podvodném jednání. Žalobkyně vždy zboží obdržela, nebylo zde podnikatelské riziko. Sporuje rovněž závěr o personálním propojení osobou P.F. a mezi společnostmi T.

a žalobkyní. Je názoru, že personální propojení znamená něco jiného, než znalost kontaktů či vzájemná známost, což je při obchodování naprosto běžné.

7. K dalším konkrétním okolnostem žalobkyně uvedla, že nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku je časté a podle žalobkyně není třeba, aby kupující, který zboží fyzicky dostane, kontroloval údaje o tom, kdo mu zboží dodal. Takový postup má podle žalobkyně smysl v případě, kdy dodavatel si prověří svého odběratele, kterému zboží dodává, zda je solventní a seriózní. Rovněž okolnost, zda na adrese sídla společnosti existuje nějaká fungující provozovna, je irelevantní u subjektu, který je prostředníkem. Takový subjekt provozovnu ani nepotřebuje.
8. Žalobkyně rovněž uvedla, že u partnerů G. Delta a T. byla sice konstatována nespolehlivost plátce daně, to však až po ukončení spolupráce, v danou dobu tuto skutečnost žalobkyně nemohla vědět. Stejně tak žalobkyně nemohla vědět, že T. bude nařízena likvidace rozhodnutím soudu ze dne 21. 9. 2018. Dluh na DPH nevznikl v době spolupráce, ale až následným doměřením. V danou dobu partneři podávali daňová přiznání. Na daňových dokladech bylo uvedeno číslo účtu, které nebylo registrováno u subjektu v databázi DPH. Kontrolovat účet bylo podle žalobkyně nadbytečné, jelikož placeno bylo v hotovosti. Žalobkyně rovněž nerozumí významu pro projednávanou věc u závěru žalovaného, že *„každý řádný obchodník má zájem budovat své jméno, nikoliv pouze realizovat obchody na přechodné krátké období a potom zmizet ze scény“*.
9. Žalobkyně poukázala i na logiku obchodů – *zboží HENKEL bylo v originálním balení, nešlo o fiktivní obchody. Žádný z dodavatelů jej nemohl vyrobit, nemá pro to podmínky, ale museli je někde koupit. Proto DPH musela být přiznána a odvedena. Přesto správce daně vyčíslil DPH z prodejní ceny zboží, přičemž pro nedostatek odůvodnění není zřejmé, jak při tomto vyčíslení postupoval – zda z prodejní ceny od dodavatelů žalobkyni nebo prodejní ceny žalobkyně vůči jejím odběratelům. Žalobkyně poukázala také na to, že stejný sortiment zboží prodávala řadu let před zahájením spolupráce s oběma dodavateli.*
10. Žalobkyně připomněla, že z výsledků daňové kontroly neplyne žádné porušení povinností. Naopak konstatuje, že žalobkyně neporušila povinnost k přiznání a odvedení DPH ze svých zdanitelných plnění a postupovala přitom vždy v souladu se zákonem. Kontrolní orgán neshledal, že by daňový subjekt nepodal přiznání k DPH, nebo že by nepřiznal zdanitelné plnění uskutečněné v daném účetním období. Podle správce daně byl důvod odepření nároku na odpočet na vstupu to, že jeho dodavatelé jsou dlužníky na DPH a žalobkyně s nimi měla spolupracovat, měla být zapojena do řetězce subjektů zapojených do daňového podvodu.
11. Žalobkyně sporuje i další vytýkané nestandardní okolnosti obchodů. Co se týče plateb v hotovosti, v tom žalobkyně nespatořovala cokoliv nezákonného ani nestandardního, nešlo o fiktivní obchody. Zboží bylo dále prodáno a uhrazeno. Výše ceny i marží je přiměřená. To, že dodavatelé nemají webové stránky, není nestandardní, podle žalobkyně se nejedná o povinnost.
12. Žalobkyně doplnila, že po dotazu u P.F. zjistila, že jediným dodavatelem předmětného zboží byla společnost AC., zastoupená I.P. Z údajů ve sbírce listin pak žalobkyně zjistila řadu okolností nasvědčujících tomu, že pravým podvodníkem je právě tato společnost. Zakladatelské listiny nasvědčují tomu, že se jedná o společnost vlastněnou příslušníky rodiny žijící v Kazachstánu, založení společnosti bylo prostřednictvím zmocněnců, stejně jako všechny její úkony, podpisy na listinných údajně ověřené podle neidentifikovaných dokladů navzájem nesouhlasí a vše nasvědčuje tomu, že za tento

subjekt jednájí neidentifikovatelné osoby a patrně většina jejích obchodních aktivit probíhá mimo oficiální účetnictví. Další argumentaci k tomu žalobkyně neuplatnila.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na důvodech napadeného rozhodnutí. Platební výměry nejsou nepřezkoumatelné, byť daňovou kontrolu provedl Finanční úřad pro Zlínský kraj a rozhodnutí vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště Praha 1 – žalovaný odkázal na § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě České republiky.
14. Dále uvedl, že problematika daňového podvodu není pouze otázkou trestního práva ale rovněž práva daňového. Žalobcem předkládaná teze o „vyloučeném správním orgánu“ je tak nepřijatelná. Žalovaný setrval rovněž na názoru, že správce daně nepochybil, když u žalobce nevydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, avšak zahájil namísto toho daňovou kontrolu. Uvedl, že vydání výzvy přichází v úvahu jen tehdy, pokud správce daně disponuje poznatky, z nichž vyplývá důvodný předpoklad doměření daně. Pokud však existují toliko indicie, z nichž nelze vyvodit dostatečně spolehlivý závěr o nesprávnosti poslední známé daně, je třeba přistoupit k zahájení daňové kontroly, nikoli k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V případě žalobkyně měl správce daně indicie o tom, že obchodní transakce v řetězcích, v nichž figuroval žalobce, byly zasaženy podvodem na DPH, nicméně bylo třeba prověřit oprávněnost podezření a případně, zda se žalobce podvodného jednání účastnil vědomě. Před zahájením daňové kontroly tak nebyl důvodný předpoklad doměření daně.
15. K podstatě věci žalovaný uvedl, že žalobkyně byla zapojena do obchodních řetězců zasažených podvodem na DPH. V těchto řetězcích byla identifikována chybějící daň, když její dodavatelé G. a T. předmětná zdanitelná plnění buď nepřiznali, či přiznali, ale vyměřenou daň neuhradili, a žalobkyně si následně uplatnila nárok na odpočet DPH. Současně v řetězcích byly shledány nestandardní okolnosti, přičemž platí, že správce daně posuzuje všechny podstatné okolnosti, a to i ty, které mohly nastat následně, nebo o nich jednotlivé články řetězce neví (např. pozdější označení dodavatele za nespolehlivého plátce) – „následně nastalé“ skutečnosti však nemohou být přičítány daňovému subjektu v rámci vědomostního testu (pokud o nich nevěděl). Takto se postupovalo i v případě žalobkyně. Vědomostním testem bylo žalovaným potvrzeno, že žalobce na základě objektivních okolností – které jednotlivé žalobce námitkami napadá – věděla, či vědět mohla a měla, že dotčená zdanitelná plnění jsou součástí daňového podvodu.
16. Žalovaný je názoru, že personální propojenost tj. stejného jednatele dvou odlišných společností nelze považovat pouze za „obchodní kontakt“. Je žádoucí pro snížení podnikatelského rizika u daňových subjektů postupovat obezřetně nejen prověřováním odběratelů, ale i dodavatelů. Prověřování by mělo probíhat minimálně lustrací ve veřejných rejstřících a veřejně dostupných údajích o subjektech DPH (bez ohledu na to, zda budoucí úhrady budou probíhat v hotovosti). Pro reálné fungování obchodní společnosti je také nepostradatelné skutečné sídlo či provozovna, v nichž by společnost reálně vykonávala svou ekonomickou činnost, jejímuž úspěchu by jistě napomohla i sebereprezentace např. na webových stránkách. Co se týče plateb v hotovosti, žalovaný dostatečně osvětlil, že tento způsob platby není v dnešní době s možnostmi mnohem bezpečnějšího bezhotovostního platebního styku při úhradě vyšších částek běžný, nadto předmětné hotovostní platby byly doprovázeny dalšími podezřelými okolnostmi (např. jejich provedení ve značném zpoždění oproti datu samotného uskutečnění dodání zboží).

17. Žalovaný podotkl, že podvod na DPH se děje v reálném čase stejně jako jakákoliv jiná lidská činnost, avšak k jeho odhalení prostřednictvím kontrolní činnosti finančních orgánů dochází z logiky věci až po dokončeném konání daňových subjektů za příslušné zdaňovací období. Pro účely identifikace daňového podvodu je zcela nerozhodné, zda účastník daňového podvodu daň na výstupu z šetřených obchodních transakcí vůbec nevykáže, či vykáže v nesprávné výši. To vyplývá ze soudní judikaturou akcentované pestrosti taktik aktérů daňových podvodů. Tedy i v případě, že dojde k doměření daně z šetřených obchodních transakcí až po skončení šetřeného zdaňovacího období (jinak to ani nejde) v důsledku provedené daňové kontroly a jejímu neuhrazení, jedná se o zcela legitimní identifikaci tzv. chybějící daně v daném obchodním řetězci. Ani fakticita obchodů a ani to, že nejsou výrobci, nemá vliv na závěr finančních orgánů o existenci daňového podvodu ve zkoumaných obchodních řetězcích.
18. Žalovaný považuje zprávu o daňové kontrole za jednoznačně srozumitelnou, ta identifikuje chybějící daň u dodavatelů žalobkyně, kteří ze zboží dodaného žalobkyni neodvedli daň na výstupu, na kterou si následně žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu.
19. Žalovaný shrnul, že v případě žalobkyně existovaly objektivní okolnosti, z nichž vyplývá, že žalobkyně o daňovém podvodu vědět mohla a měla. Nejedná se tak o posouzení otázky, zda daňový subjekt mohl vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci – tzn. otázky, kterým konkrétním subjektem daň nebude odvedena. Tvrzení o pravém podvodníkovi jakožto dodavatele žalobkyniných dodavatelů je tak podle žalovaného irelevantní.
20. Žalobkyně k vyjádření žalovaného neuplatnila repliku.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového i právního stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu a v mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném a účinném znění (dále jen „s. ř. s.“), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
22. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť ani jedna ze stran se k výzvě soudu, zda s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí, nevyjádřila (jejich souhlas s projednáním věci bez jednání byl tedy presumován). Soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – zásadní podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Právní úprava a východiska judikatury

23. V projednávané věci vyšel soud z následující právní úpravy v rozhodném znění.
24. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) platí, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto odstavci. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovuje poté § 73 zákona o DPH.
25. Judikatura Soudního dvora (např. rozsudek ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fukrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd ze dne 12. 1. 2006, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter

Dávid, C-80/11 a C-142/11), ze které vychází ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, pojmem „*podvod na dani z přidané hodnoty*“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

26. Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, Vyrtych, bod 69).
27. Obecně platí, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – dále též „*zákon o dani z přidané hodnoty*“), může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).
28. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).
29. Subjekty účastníci se podvodu na dani z přidané hodnoty definoval např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50. Tzv. „*missing trader*“ je plátce, který daň na výstupu nepřizná nebo přizná, ale nezaplatí. „*Broker*“ je naproti tomu plátce, který čerpá nárok na odpočet daně, která není missing traderem uhrazena v jednom nebo ve více člancích řetězce. Krom toho je třeba zmínit tzv. „*buffera*“, kterým je plátce, jehož role je pomocná a zastírací (zastření přímé vazby mezi plátcí typu missing trader a broker), v řetězci proto může vystupovat celá řada plátců typu buffer.
30. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).
31. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).
32. Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).
 33. V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na dani z přidané hodnoty, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, odst. 66).
 34. Správce daně tedy musí jednak prokázat, že v dané věci se stal daňový podvod, jednak musí prokázat „objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (takto v bodě 15 cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, podobně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56, nebo rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, část III.B.).
 35. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 - 34, ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46).
 36. Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: 1) správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; 2) pokud správce daně prokáže, že byl spáchan daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; 3) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinit, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).

37. Platí současně, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46).

Účast žalobkyně na daňovém podvodu na DPH

38. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (a v návaznosti na to i žalovaný) shledali, že se žalobkyně účastnila řetězce zatíženého daňovým podvodem na dani z přidané hodnoty. Identifikovali obchodní řetězec, v němž jako dodavatel zboží pro žalobkyni působila společnost G. (období listopad 2017 až březen 2018), společnost T. (duben 2018 a květen 2018), přičemž v květnu 2018 byla dodavatelem žalobkyně společnost T. a dodavatelem společnosti T. byla společnost G. Žalobkyně dodávala zboží svým tuzemským odběratelům.
39. Obě dodavatelské společnosti G. i T. v předmětných zdaňovacích obdobích sice vybrali daň z přidané hodnoty (zboží prodali), tu ale neodvedli do státního rozpočtu. Dodavatelská společnost G. ve všech zdaňovacích obdobích podala daňové přiznání na výši daně 0 Kč, daň jí byla doměřena následně (společnost přitom neumožnila kontrolu, příp. neodstranila pochybnosti správce daně, byla nekontaktní) a ta nebyla uhrazena. Společnost T. daň za období duben 2018 přiznala na základě dodatečného daňového přiznání, avšak neuhradila ji, za květen 2018 daň vyměřil správce daně, ovšem společnost daň následně neuhradila.
40. Dle zjištění správce daně neuhrazení daně doprovázely další nestandardní okolnosti – personálně byly společnosti G. i T. propojeny osobou téhož jednatele P.F. Ten byl zapsán jako jednatel obou společností krátce před zahájením obchodů se žalobkyní. Působil v deseti jiných společnostech, které skončily buďto likvidací, statusem nespolehlivého plátce DPH či jim byla zrušena registrace k DPH. V době, kdy společnost G. byla označena jako nespolehlivý plátce, začala spolupráce se společností T.. Bratr jednatele žalobkyně Mgr. P. N. byl v období roku 2013 jednatelem žalobkyně, od srpna 2017 do 24. ledna 2018 byl jednatelem společnosti T., v této funkci byl nahrazen právě P. F. V danou dobu (1. 10. 2017 – 18. 12. 2019) měl Mgr. N. dispoziční oprávnění k účtům žalobkyně. Zástupce žalobkyně L. G. současně potvrdil ve své výpovědi, že Mgr. P. N. se někdy účastnil činnosti žalobkyně.
41. Obě společnosti nezveřejňují účetní závěrky, sídla korporací jsou virtuální, nedisponují internetovými stránkami.
42. Společnost G. nezveřejnila žádné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH, od 5. 5. 2018 má status nespolehlivého plátce DPH, tj. jen několik dní po ukončení spolupráce se žalobkyní. Totéž platí pro společnost T., nespolehlivým plátcem je od 25. 9. 2018. U společnosti G. je datum vystavení faktury a datum uskutečnění zdanitelného plnění totožné, ač byl způsob platby převodem, platby se uskutečnily v hotovosti. U společnosti T. byl na daňových dokladech uveden jak způsob platby v hotovosti, tak převodem, uvedený bankovní účet však nebyl zveřejněn ve veřejné databázi o subjektech DPH. Krajský soud v Ostravě vydal dne 21. 9. 2018 usnesení č. j. 46 Cm/124/2015 – 5, kterým byla společnost zrušena, nařízena likvidace a likvidátorem jmenován P.F., z obchodního rejstříku byla společnost T. vymazána dne 7. 9. 2020.
43. Při hodnocení, zda žalobkyně věděla či mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu, správce daně i žalovaný poukázali v první řadě na personální propojení mezi oběma

dodavateli, tak i personálním propojením společnosti T. a žalobkyně v osobě Mgr. P.N. Ten měl dispoziční právo k běžnému i devizovému účtu žalobkyně od 1. 10. 2017 do 18. 12. 2019, tedy jak v době výkonu funkce v T., tak i v době obchodování žalobkyně s G. a T.. Zástupce žalobkyně ve své výpovědi při zahájení kontroly potvrdil, že s ním Mgr. N. spolupracoval. Ke změně dodavatelů došlo krátce předtím, než společnosti G. byl udělen status nespolehlivého plátce DPH. Tuto změnu považoval žalovaný za účelovou ve snaze žalobkyně znepréhlednit obchodní transakce se svými dodavateli.

44. Nevěrohodná byla i osoba P.F., který působil v deseti společnostech, které buďto prošly likvidací, byl jim udělen status nespolehlivého plátce DPH, byla zrušena registrace k DPH.
45. Samotné společnosti vykazovaly znaky rizikovosti – zapsaná sídla byla virtuální, společnosti nevedly žádné provozovny, žádná sebestopagační aktivita (web, reklama, cenová nabídka, recenze zákazníků). Dodavatelé neměli účetní závěrky v obchodním rejstříku, to podle žalovaného indikuje problémovost obchodního partnera, tak i prověření stavu hospodaření. Ve smyslu § 96 zákona o DPH oba partneři ani neoznámili své bankovní účty.
46. Správce daně i žalovaný dále přihlédl k tomu, že všechny platby byly hrazeny v hotovosti, ačkoliv se jednalo o částky přesahující statisíce korun, jiným dodavatelům hradila žalobkyně bezhotovostně, stejně tak její odběratelé zboží hradili bezhotovostně. Daňové doklady od dodavatele G. předpokládaly bezhotovostní úhradu na účet, který společnost nezveřejnila podle § 96 zákona o DPH, doklady od dodavatele T. předpokládaly jak hotovostní tak bezhotovostní úhradu – to však na účet nezveřejněný podle § 96 zákona o DPH. K hotovostním platbám docházelo v řadě případů až v řádech týdnů a měsíců po dodání zboží. V průběhu pěti měsíců žalobkyně uhradila společnosti G. v hotovosti částku přesahující 6 milionů Kč, dodavateli T. částku přesahující 1,5 milionu Kč. Hotovostní platby považoval žalovaný za netransparentní a za jeden ze znaků podvodného jednání. Oproti tomu žalobkyně od svých 6 dodavatelů obdržela bezhotovostní platby.
47. Oba dodavatelé sice byli registrováni v elektronické evidenci tržeb, přesto u některých daňových dokladů 2018/01/03, 2018/01/07, 2018/02/10, 2018/03/08 (G.) a 18/04/04 žalobkyně nedoložila účtenku vystavenou v systému EET. Žalobkyni proto mělo být zřejmé, že dodavatelé porušili zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.
48. Žalovaný zdůraznil, že přijatá plnění od těchto dodavatelů byla pro žalobkyni významná, co se týče objemu obchodů – ve čtvrtém čtvrtletí 2017 více než 80 %, leden a únor 2019 – 100 %, březen a duben 2018 – 98 %, květen 2018 – 66 %.
49. Prověření obchodních partnerů žalobkyní tvrzeným způsobem shledal žalovaný za minimum možného, s ohledem na objektivní skutečnosti je považoval za nedostatečnou, neboť žalobkyně ignorovala řadu indicií o nespolehlivosti dodavatelů. Podle žalovaného mohla žalobkyně navíc užít institutu dle § 109a zákona o DPH a zaplatit daň za své dodavatele, čímž by předešla existenci chybějící daně.
50. Městský soud předesílá, že žalobkyně nesporně zjištění orgánů daňové správy. Žalobkyně polemizuje toliko s hodnocením těchto skutečností ze strany správce daně a žalovaného.
51. Jak již bylo výše vyloženo, obecně platí, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona o DPH) může správce daně neuznat odpočet v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. K odepření nároku není tedy nezbytné, aby daňový subjekt porušil nějakou zákonnou povinnost, podstatná je pouze vědomá účast subjektu na daňovém podvodu.

52. Správce daně i žalovaný nezpochybnili, že žalobkyně po formální stránce podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu splnila (srov. bod 40 žalovaného rozhodnutí či str. 8 a 34 zprávy o daňové kontrole). Z obou rozhodnutí však nade vši pochybnost vyplývá, že důvodem odepření nároku na odpočet byla vědomá účast žalobkyně na podvodném jednání. I když tedy správce daně ani žalovaný nekonstatovali, že by žalobkyně porušila nějakou zákonnou povinnost spojenou s daní, byl správce daně, za předpokladu, že unesl důkazní břemeno o její účasti na podvodném jednání, i tak oprávněn žalobkyni odepřít nárok na odpočet na vstupu.
53. **Správce daně ani žalovaný současně nijak nezpochybnili, že primárním cílem obchodního vztahu žalobkyně a jejích dodavatelů byla obchodní spolupráce. Podstatné je, že dle zjištění orgánů daňové správy tuto spolupráci provázelo hned několik okolností, přičemž tou primární byla chybějící daň u obou dodavatelských společností a poté řada dalších okolností, které ve svém souhrnu podle názoru správních orgánů nesvědčí standardnímu průběhu obchodů. Některé z těchto okolností zjistil správce daně až následně.** Ze žalovaného rozhodnutí však vyplývá, že takové skutečnosti (doměření daně, nespolehlivost coby plátce daně, likvidace společnosti T.) hodnotil žalovaný (stejně jako předtím správce daně) již v rámci prvního kroku testu, tj. jako důkaz existence podvodu - tedy správce daně zjistil, že nebyla odvedena daň, ale že k tomu zde byly také další okolnosti svědčící podvodnému jednání. Zároveň správce daně ani žalovaný žalobkyni ve zbývajícím 2. a 3. kroku testu (vědomost žalobkyně o tom, že se účastnila podvodu a jí přijatá opatření) vůbec nekladli k tíži, že skutečnosti, které se staly až po uskutečnění obchodů, jí mohly a měly být známy v době obchodů. I když tedy žalovaný při hodnocení, zda byly transakce zatíženy podvodným jednáním, zohlednil okolnosti, které nastaly *ex-post*, nemá to vliv na právní závěr žalovaného a ani na zákonnost napadeného rozhodnutí.
54. **Co se týče prokázání vědomí žalobkyně o její účasti v podvodném řetězci, především sama žalobkyně si musela a měla vědoma svého postavení – žalobkyně byla přeprodávající daného zboží, tj. od dodavatelů zboží nakoupila a prodala jej dál svým odběratelům.** Nepochybně tedy věděla, že se účastní řetězce s prodejem zboží a současně, jak konstatoval žalovaný, obchody s uvedenými dodavateli činily převážnou většinu jejích obchodů. Tím spíše měla žalobkyně vyvinout zájem na řádném prověření svých obchodních partnerů. Žalobkyni pak mohlo a mělo být bez větších obtíží v době obchodování známo, že jednatelem společnosti G. byl P.F. a bylo nepochybně v jejích silách zjistit historii jeho účasti v jiných podnikatelských subjektech - správce daně zjistil, že rozhodné údaje byly zveřejněny v období od 2009 - 2017. Stejně tak žalobkyni mohlo a mělo být známá účast svého bývalého jednatele Mgr. P. N. (bratra jednatele žalobkyně) v dodavatelské společnosti T. i to, že tohoto jednatele před zahájením spolupráce se žalobkyní vystřídal znovu P. F. Žalobkyni rovněž mělo být známo, že Mgr. P. N. měl po celou dobu obchodování (tj. i v době funkce jednatele dodavatelské společnosti T.) dispoziční oprávnění k účtům žalobkyně. Žalovaný pak poukázal na to, že zástupce žalobkyně L. G. sám potvrdil, že Mgr. P. N. se účastnil i činnosti žalobkyně.
55. Správcem daně zjištěné vazby mezi zúčastněnými společnostmi podle názoru městského soudu vypovídají dostatečně přesvědčivě o tom, že nešlo pouze o obyčejnou osobní známost zástupců spolupracujících subjektů, jak tvrdí žalobkyně, ale v případě Petera Ferencíka šlo přímo o účast na obchodech u obou dodavatelů. Průběh změn v osobách jednatelů pak podle názoru soudu svědčí o další zcela nestandardní okolnosti obchodů.
56. Již jen tedy tyto vybrané okolnosti obchodů, které se prakticky bezprostředně váží k podstatě sjednávání a realizace obchodů, přičemž některé z nich se dotýkaly i existence samotné žalobkyně, u ní podle názoru soudu mohly a měly vzbudit podezření,

že obchod provázejí nestandardní okolnosti. Přesto žalobkyně na obezřetnost rezignovala a neučinila nic navíc nad rámec průběhu obchodního vztahu (spočívajícího toliko v příjmu zboží a zaplacení za něj).

57. **K těmto okolnostem přistoupily i další, jejichž význam žalobkyně rovněž relativizuje.** Zveřejňování účetních závěrek (včetně výkazu zisku a ztrát) ve sbírce listin v obchodním rejstříku je u obchodních korporací zákonná povinnost /§ 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 66 písm. c) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů/. Tyto podklady poskytují přehled o ekonomické kondici obchodní korporace, tedy obchodního partnera pro žalobkyni, ať už by byl v pozici odběratele nebo dodavatele. Pokud obchodní korporace tyto dokumenty nezveřejňuje, indikuje to podle soudu několik skutečností – jednak, že neplní samu zákonnou publikační povinnost, jednak to, že nezveřejňuje konkrétní údaje o své ekonomické kondici. V kombinaci s dalšími podezřelými okolnostmi obchodů u pozorného obchodního partnera pak takové nedostatky musí vzbudit pozornost.
58. **To, že obchodní partner nedisponuje žádnou provozovnou, také samo o sobě není riziková okolnost.** Avšak ve spojení s tím, že společnost má virtuální sídlo, posiluje tento faktor pochybnost o smyslu činnosti takové společnosti resp. potvrzuje formálnost účasti v řetězci, tím spíše, bylo – li žalobkyni zjevné, že dodavatelské společnosti nebyly původcem dodávaného zboží a že tedy i ony samy přeprodovaly zboží od jiného dodavatele (obdobně např. bod 49 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 – 58).
59. Absence webových stránek dodavatelů sama o sobě sice není rizikový faktor obchodů. Svědčí však o tom, že daná společnost nepřistoupila k sebepropagaci. Ve spojení se skutečností, že společnosti nezveřejnily ani své účetní závěrky, s tím, že sídlily na virtuálním sídle a nedisponovaly skutečnou provozovnou, poskytuje to podle názoru soudu silnou indicii o tom, že daná společnost zkrátka neposkytuje veřejnosti obraz o svém fungování.
60. Co se týče plateb v hotovosti, šlo o značný objem peněz vynaložený prakticky v krátkém období ve prospěch společnosti (G. a T.), které z hlediska publicity samy o sobě nebyly transparentní. Rovněž jde o způsob úhrady za dodávky společnosti, která ani nezveřejnila číslo svých účtů pro účely DPH podle § 96 zákona o DPH. Žalobkyně sama je přitom plátcem daně z přidané hodnoty a toho, jaké z toho plynou povinnosti, si nepochybně vědoma byla. Součástí prověření dodavatelů nepochybně mohla a měla být i kontrola účtů u dodavatelů. I když žalobkyně namítá, že ověření čísla účtu pro ni nebylo rozhodující vzhledem k tomu, že platby probíhaly v hotovosti, stále je uvedení čísla účtu podle § 96 zákona o DPH určitou indicii o (ne)transparentnosti dodavatelů.
61. *Lepší transparentnosti nepochybně lze dosáhnout mj. vlastní prezentací a budováním dobré pověsti jako stabilního a důvěryhodného obchodního partnera. Pokud však, jako tomu bylo u obou dodavatelů žalobkyně G. i T., dodavatelé plní pozici tzv. missing tradera, tj. zmizí ze scény, přičemž neplní své daňové povinnosti a neexistuje u nich veřejná prezentace, o důvěryhodnosti takového obchodního partnera lze vážně pochybovat. Městský soud se proto ztotožnil i s obecným názorem žalovaného, že lze očekávat, že řádný obchodník (v souladu se smyslem podnikání, tj. dosahovat zisk) má zájem na dlouhodobém rozvoji svého podnikání a obchodů.*
62. *Pakliže žalobkyně namítla, že jí není zřejmé, z jakých cen byla daň doměřena, postup stanovení daně vyplývá z odůvodnění zprávy o daňové kontrole (část B – Číselné shrnutí výsledku kontrolního zjištění str. 36 a násl.). Z něj vyplývá, že žalobkyni byla doměřena daň z přidané hodnoty na vstupu z obchodů s dodavateli na řádku 40 daňových přiznání – tj.*

v části nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců. Je teda zjevné, že daň byla stanovena z cen, za které žalobkyně zboží nakoupila od svých dodavatelů.

63. Pokud jde o hodnocení toho, jaká opatření žalobkyně přijala, aby se své účasti na podvodném jednání vyvarovala, správce daně vyzval žalobkyni dne 2. 9. 2020 pod č. j. 1533178/20/3309-6062-701442, aby prokázala přijetí takových opatření. Správce daně přitom žalobkyni seznámil s dosavadními zjištěními a s dosavadním hodnocením předmětných dodavatelských vztahů žalobkyně. Žalobkyně v odpovědi ze dne 15. 9. 2020 uvedla jen to, že spolehlivost plátce daně kontrolovala průběžně, jinak polemizovala s hodnocením jednotlivých skutečností ze strany správce daně. Obdobně v odvolání i v žalobě žalobkyně jen izolovaně polemizuje s hodnocením jednotlivých skutečností.
64. Městský soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala žádné rozumné opatření, ostatně žádné konkrétní opatření žalobkyně ani sama netvrdí a neprokazuje. Otázku rizikivosti jednotlivých skutečností, které doprovázely obchody žalobkyně s předmětnými dodavateli, hodnotil městský soud již výše. Samotná lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících mohla poskytnout základní informace o osobě dodavatele. Žalobkyně však nedbala ani na rizikovitost skutečností, které byly o osobách jejích dodavatelů veřejně dostupné. Je tedy zjevné, že žalobkyně chtěla s dodavateli obchodovat, ač jí měly být známy okolnosti o osobě jednatele dodavatelů P.F.. O tom, jak byl sjednán a nastaven obchodní vztah s dodavateli, jak měla probíhat obchodní spolupráce mezi nimi a jaká z toho plynou rizika, žalobkyně věděla nebo vědět alespoň měla a mohla. Tomu měla přizpůsobit kontrolní opatření. V okolnostech obchodů přitom existovalo několik podezřelých okolností, které měly a mohly vzbudit pozornost žalobkyně o její možné účasti na podvodném jednání. Právě proto, že se dle uvedených okolností nejednalo o běžnou podnikatelskou situaci, lze po žalobkyni požadovat, aby před uzavřením obchodní spolupráce či během ní o to bedlivěji zkoumala, zda se nezapojuje do podvodného řetězce, v němž se některý z jeho článků dopustil či v budoucnu dopustí podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH. Žádné takové opatření žalobkyně neprokázala. Naopak její postup svědčí o rezignaci na taková opatření. Jen stěží se pak lze dívat na žalobkyni jako na obezřetného obchodníka, když z ničeho nevyplývá, jak se snažila ochránit své zájmy mj. i z hlediska zachování nároku na odpočet daně.
65. Pokud jde o námitky žalobkyně, že pravým podvodníkem má být jiná společnost, která byla dodavatelem dodavatelů žalobkyně, městský soud poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 79 vyložil, že skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu 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. Na uvedeném závěru setrval Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 – 58, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021 – 53, ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 -104, ze dne 24. 11. 2022, č. j. 7 Afs 305/2020 – 87, ze dne 30. 5. 2022, č. j. 7 Afs 421/2019 – 55, ze dne 30. 3. 2022, č. j. 7 Afs 383/2019 - 51 aj.

66. **V projednávané věci dodavatelé žalobkyně neodvedli daň z přidané hodnoty, přičemž další okolnosti svědčily tomu, že nešlo o prosté neodvedení daně, ale stalo se tak v důsledku podvodu na dani z přidané hodnoty. Správce daně i žalovaný podle názoru městského soudu pak přesvědčivě vyložili, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání prostřednictvím obchodů s oběma svými dodavateli G. a T. věděla nebo vědět mohla a měla.** Souběh všech nestandardních okolností obchodů mohl ve vzájemných souvislostech již tehdy vzbudit v žalobkyni podezření o její možné účasti na podvodném jednání prostřednictvím obchodů s těmito dodavateli. Tak se však nestalo a žalobkyně nad rámec průběhu obchodního vztahu (spočívajícího toliko v příjmu zboží a zaplacení za něj) na obezřetnost již rezignovala.
67. V tomto ohledu zjištění orgánů daňové správy i jednání žalobkyně svědčí podle názoru městského soudu o jejím vědomém zapojení do podvodného jednání. Je tedy zcela nerozhodné, zda se i na jiném článku řetězce vyskytoval jiný subjekt, jehož jednání vykazovalo znaky podvodného jednání, o němž konkrétně však žalobkyně nevěděla.

Další námitky

68. Městský soud se zabýval i dalšími námitkami žalobkyně. K námitce, že platební výměry jsou nepřezkoumatelné, neboť neobsahují žádná odůvodnění a odkazují na zprávu o daňové kontrole, městský soud poukazuje ve shodě se správcem daně i se žalovaným na ustanovení § 147 odst. 2 a 3 daňového řádu. Podle těchto ustanovení platí, že rozhodnutí o stanovení daně (např. platební výměr) se neodůvodňuje /§ 147 odst. 1 písm. a) daňového řádu/. Platí však také, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.
69. Z jednotlivých dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty z 23. 4. 2021 (tj. za 4. čtvrtletí 2017 a za měsíce leden – květen 2018) vyplývá, že správce daně v části odůvodnění právě v souladu s § 174 odst. 3 daňového řádu odkázal na zprávu o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2021, č. j. 715365/21/3309-60562-701442. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývají rozhodná skutková zjištění správce daně i úvahy, na základě kterých dospěl k závěru o existenci podvodu v dodavatelském řetězci u žalobkyně, o jejím vědomí o zapojení do tohoto podvodného řetězce a tedy i dodatečnému vyměření daně pro odepření nároku na odpočet daně. S těmito důvody pak žalobkyně polemizovala v odvolání ze dne 23. 5. 2021, především pak v jeho doplnění ze dne 21. 12. 2021 a ostatně i v žalobě samotné.
70. Žalobkyni důvody prvostupňových rozhodnutí tedy známy zjevně jsou a je s nimi dostatečně určitě seznámena. V opačném případě, tj. pokud by dodatečné platební výměry ve spojení se zprávou o daňové kontrole nebyly odůvodněny, by ani nebylo logicky možné, aby žalobkyně proti konkrétním závěrům orgánů daňové správy brojila tak, jako to učinila v žalobě a předtím v odvolání. Městský soud je proto názoru, že prvostupňová rozhodnutí jsou přezkoumatelná.
71. Žalobkyně dále namítla, že daňovou kontrolu provedl k samotnému (prvostupňovému) rozhodnutí místně nepřislušný Finanční úřad pro Zlínský kraj – Územní pracoviště v Uherském Hradišti.

72. Podle § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky.
73. Podle tohoto ustanovení obecně platí, že finanční úřad vykonává svou působnost /mj. správu daní – srov. § 10 odst. 1 písm. a) zákona o finanční správě/ na území „svého“ vyššího územního samosprávného celku (tj. kraje). Vybranou působnost je však oprávněn provést na území celé České republiky – do vybrané působnosti pak náleží dle § 10 odst. 4 písm. b) zákona o finanční správě postup k odstranění pochybností, daňová kontrola nebo jiné kontrolní postupy při správě daní. Tomu odpovídá i pravidlo podle § 12 odst. 2 zákona o finanční správě, podle něhož kontrolu podle § 10 odst. 2 písm. c) provádí finanční úřad v obvodu své územní působnosti, i když jinak není pro kontrolovaný subjekt místně příslušný. Pro případ kolize postupů více finančních úřadů platí podle § 12 odst. 3 zákona o finanční správě, že kontrolní postup při správě daní provede finanční úřad, který jej zahájil nejdříve.
74. Otázkou místní (ne)příslušnosti ve skutkově obdobných případech se již několikrát zabývaly správní soudy, včetně Nejvyššího správního soudu. Tak např. v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017–34 uvedl, že v případě § 8 odst. 2 zákona o finanční správě jde o lex specialis k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. Současná relevantní právní úprava tudíž umožňuje, aby daňová kontrola, která ex lege zahajuje současně i doměřovací řízení, byla zahájena jiným finančním úřadem, než finančním úřadem, který je obecně místně příslušný k vedení doměřovacího řízení (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2018, sp. zn. II. ÚS 928/18).
75. Správní soud i Ústavní soud tedy takové postupy orgánů finanční správy již aprobovaly jako zákonné. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 – 34 (a v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018 – 49), současně připustil, že právní úprava a institut vybrané působnosti mohou přinést v konkrétních případech komplikace či dokonce i nezákonné zásahy ze strany finanční správy. Je nicméně především na finanční správě, aby mj. v souladu se zásadou vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady vhodným způsobem tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. Teprve pokud těmito povinnostmi finanční orgány nedostojí a výkonem vybrané působnosti budou daňový subjekt neúměrně zatěžovat či šikanovat, bude na místě poskytnout daňovým subjektům soudní ochranu proti takovému jednání.
76. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně provádějící kontrolu (Finanční úřad pro Zlínský kraj) se žalobkyní (resp. jejími zástupci) aktivně komunikoval, žalobkyně činila svá podání zejména elektronickou formou, v řízení se vyjádřil osobně i její zástupce. Nijak proto při daňové kontrole podle soudu nebyla zkrácena na právu vyjádřit se k věci, učinit podání či navrhnout doplnění podkladů. Žalobkyně ostatně v žalobě kromě toho, že daňovou kontrolu provedl jiný věcně příslušný finanční úřad, než místně příslušný správce daně ke správě daní, jenž vydal platební výměry, také nenamítla žádné konkrétní zkrácení na svých právech. V samotné skutečnosti, že daňovou kontrolu provedl a zprávu o daňové kontrole vyhotovil Finanční úřad pro Zlínský kraj - Územní pracoviště v Uherském Hradišti, zatímco prvostupňová rozhodnutí s využitím zprávy o daňové kontrole vydal Finanční úřad pro Hlavní město Prahu – Územní pracoviště pro Prahu 1, městský soud proto neshledal nezákonnost.

77. Žalobkyně rovněž namítla, že daňovou kontrolu prováděl vyloučený správní orgán. Podjatost správního orgánu dovozuje z toho, že ve zprávě o daňové kontrole je obsažen závěr o účasti na daňovém podvodu. Městský soud ve shodě se žalovaným znovu konstatuje, že pojem „*podvod na dani z přidané hodnoty*“ je zavedená a judikaturou vnitrostátních správních soudů i Soudního dvora Evropské unie setrvale vykládaná charakteristika jednání, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V tom případě může správce daně neuznat odpočet, pokud prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Nejde tedy o pojem náležející výlučně do trestního práva. Ke kvalifikaci jednání daňového subjektu jako účasti na daňovém podvodu na dani z přidané hodnoty se nevyžaduje zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost) – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47.
78. Jak již bylo výše vyloženo, ze zprávy o daňové kontrole a i žalovaného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že byt žalobkyně jinak po formální stránce splnila podmínky pro nárok na odpočet daně na vstupu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, správce daně žalobkyni odepřel nárok na odpočet na vstupu z důvodu účasti na podvodném jednání, o kterém žalobkyně vědět měla a mohla, přesto neučinila dostatečně obezřetná opatření, aby se této účasti vyvarovala. Jednotlivé kroky (existence podvodu, vědomost žalobkyně a přijatá opatření) poté charakterizuje a hodnotí zpráva o daňové kontrole a žalované rozhodnutí. Ze zprávy o daňové kontrole i ze žalovaného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalobkyni byl nárok na odpočet odepřen z důvodu jednání, které splňuje znaky podvodu ve výše uvedeném pojetí dle daňového práva. Správce daně i žalovaný tedy postupovali zcela v mezích působnosti orgánů finanční správy, nehodnotili a ani nekvalifikovali některou ze skutkových podstat trestního zákoníku (např. § 209 a násl. zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník).
79. Žalobkyně rovněž namítla, že ve věci absentuje předchozí výzva správce daně k doplnění tvrzení a daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
80. **Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, připustil, že je to především samotný daňový subjekt, kdo má napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.**
81. **Současně však rozšířený senát vyložil, že tento postup se neplatí bezvýjimečně. Poukázal na to, že pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Rozšířený senát přiblížil, že o takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícimi**

skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Za situace, kdy má správce daně určité indicie o možné neúplnosti nebo nesprávnosti daňového tvrzení daňového subjektu, je ve vztahu k aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu potřeba posoudit, zda je základě těchto indicií možné „důvodně předpokládat“, že daň bude doměřena.

82. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly (tj. do dne 15. 1. 2020) u žalobkyně k dispozici daňová přiznání žalobkyně za jednotlivá období. Dále měl k dispozici výpisy z bankovních účtů žalobkyně za období od 1. 10. 2017 do konce roku 2019.
83. Správce daně před zahájením daňové kontroly nedisponoval informacemi o transakcích realizovaných mezi žalobkyní a jejími dodavateli G. a T. z pohledu objemů, neměl k dispozici daňové doklady, evidenci dle § 100 zákona o DPH. Neměl tedy ani informace o tom, co bylo předmětem zdanitelných plnění, popř. informace o tom, kdy byl konkrétní doklad zaúčtován, uhrazen apod. Ostatně právě proto správce daně žalobkyni dne 16. 12. 2019 vyzval pod č. j. 2162276/19/3309-60562-701442, aby tyto doklady předložila. S určitostí tedy správce daně nemohl formulovat pochybnosti ve věci zdanitelných plnění, které žalobkyně přijala od výše uvedených dodavatelů, respektive jim je poskytla, přičemž pouze dílčí poznatky (tj. informace o pohybu na účtech žalobkyně) mu řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení neumožňovaly.
84. Ze správního spisu přitom vyplývá, že nejdříve až v den zahájení daňové kontroly 15. 1. 2020 (kdy je k předchozí výzvě předložila žalobkyně) měl správce daně k dispozici daňové doklady a písemnosti za jednotlivá zdaňovací období, měl informace o okolnostech spolupráce s výše uvedenými dodavateli a o předmětu plnění (po výsledku zástupce žalobkyně L.G. dne 15. 1. 2020). Další podklady žalobkyně správci daně dosílala např. elektronickou poštou. Správce daně byl až na základě detailně popsanych zjištění vyplývajících z nashromážděných důkazů a jejich hodnocení v počáteční fázi zahájené daňové kontroly schopen své pochybnosti konkrétně formulovat – to např. ve formě výzev ze dne 5. 2. 2020 vůči dodavatelům G. Delta s.r.o. a T. BIZ s.r.o. „v likvidaci“ nebo ve výzvě ze dne 12. 3. 2020, č. j. 441404//20/3309-60562-701442 vůči žalobkyni, aby prokázala, že skutečně od těchto dodavatelů přijala konkrétně uvedená zdanitelná plnění (až k této výzvě správce daně opět obdržel řadu daňových dokladů a vyjádření žalobkyně, pozn. městského soudu).
85. Městský soud se tedy ztotožnil s postupem správce daně, který se rozhodl na základě dílčích poznatků prověřit plnění daňových povinností žalobkyně komplexně prostřednictvím daňové kontroly. Městský soud je názoru, že nebylo účelné, aby správce daně vyzýval žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.
86. Městský soud dodává, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018-76 vyložil, že (případně) je sice procesní vadou, pokud správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, to však samo o sobě ještě nezpůsobuje nezákonnost doměření daně. Nevydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu totiž dojde k zásahu do žalobcových procesních práv, který ovlivnil vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a dodání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předsáno.
87. O takovou situaci však v projednávané věci vůbec nejde. Především správce daně prvostupňovými rozhodnutími ani žalovaný v napadeném rozhodnutí penále žalobkyni nestanovili. Městský soud se poté ztotožnil se žalovaným i se správcem daně, že vzhledem k úzkému rozsahu jemu známých skutečností o daňové povinnosti nebyl správce daně povinen činit výzvu žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

V. Závěr a náklady řízení

88. Městský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně se v obchodech se svými dodavateli G. a T. účastnila řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Za nejvýznamnější okolnosti, které v žalobkyni mohly nebo měly vzbudit při náležité obezřetnosti podezření, že se účastní řetězce podvodu na dani z přidané hodnoty, městský soud shledal následující skutečnosti: personální propojenost obou dodavatelů prostřednictvím jednatele P. F. a propojenost společnosti T. se žalobkyní prostřednictvím jednatele P. N. Oba dodavatelé dále neprezentovali svoji činnost transparentně, tj. nedisponovali veřejnou internetovou prezentací, adresy jejich sídel byly virtuální, ve sbírce listin nebyly založeny podklady k vyhodnocení jejich ekonomické bilance, nezveřejnili ani čísla účtu pro účely daně podle § 96 zákona o DPH. Proto se v tomto ohledu jeví jako rizikové platby v hotovosti anebo možnost platit bezhotovostně na účet, který nebyl pro účely daně zveřejněn.
89. Správce daně i žalovaný tedy prokázali komplexem důkazů, že žalobkyně mohla či měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Námitkám žalobkyně, která naopak jednotlivé objektivní skutečnosti hodnotila izolovaně, městský soud nepřisvědčil.
90. Soud konečně dospěl k závěru, že žalobkyně si nepočínala při obchodech dostatečně obezřetně a nepřijala dostatečná opatření, aby se takové účasti v řetězci vyvarovala. V nastavených obchodních vztazích tedy jednala neobezřetně, a proto jí dobrá víra nesvědčí. Orgány finanční správy proto žalobkyni odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu odepřely v souladu s požadavky komunitární úpravy, judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu.
91. Městský soud neshledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji proto zamítl.
92. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla v merituu věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému náhradu nákladů řízení městský soud nepřiznal. Městský soud neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení

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

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

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

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

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

Praha 18. května 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu