



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Davida Krysky, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **EVEREST servis s. r. o.**
sídlem Malešická 3312/24a, Praha 10
zastoupena advokátem JUDr. Zdeňkem Koschinem
sídlem Štefánikova 75/48, Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2022, č. j. 16564/22/5300-21442-713011, ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2022, č. j. 19485/22/5300-21442-713011, a ve znění rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 2. 8. 2022, č. j. 47216/22/7100-20116-010212,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá vyslovení nicotnosti napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti sedmnácti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), alternativně pak navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost.
2. Zmíněnými 17 dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 5. 2021 (č. j. 3027866/21/2101-50521-209676, č. j. 3027791/21/2101-50521-209676, č. j. 3027577/21/2101-50521-209676, č. j. 3027480/21/2101-50521-209676, č. j. 3027374/21/2101-50521-209676, č. j. 3027330/21/2101-50521-209676, č. j. 3027290/21/2101-50521-209676, č. j. 3027217/21/2101-50521-209676, č. j. 3027046/21/2101-50521-209676, č. j. 3026929/21/2101-50521-209676, č. j. 3026834/21/2101-50521-209676, č. j. 3026764/21/2101-50521-209676, č. j. 3026654/21/2101-50521-209676, č. j. 3026540/21/2101-50521-209676, č. j. 3026488/21/2101-50521-209676, č. j. 3026364/21/2101-50521-209676 a č. j. 3025121/21/2101-50521-209676) správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září až prosinec 2016, leden až prosinec 2017 a leden 2018 v celkové výši 987 000 Kč a uložil jí povinnost k úhradě penále v celkové výši 197 400 Kč.
3. Důvodem doměření daně bylo (1) neprokázání přijetí plnění „*Reklamní a mediální prostor Fbš Bohemians*“ od společnosti Koukni s. r. o. (dále jen „Koukni“) v deklarovaném rozsahu (*pozn. soudu:* ve vztahu k těmto plněním žalobkyně neuplatnila věcné žalobní námítky) a (2) odepření uplatňovaného nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Koukni a Concept & Vision s. r. o. (dále jen „Concept“, neboť správce daně shledal, že žalobkyně věděla či přinejmenším mohla a měla vědět, že se účastí v daných řetězcích zapojila do podvodu na DPH.
4. V napadeném rozhodnutí se žalovaný se závěry správce daně ztotožnil, neboť podle něj bylo prokázáno, že se žalobkyně účastnila podvodného jednání, o kterém minimálně měla vědět. Žalovaný připomněl, že daňová kontrola byla zahájena na základě listin získaných od Policie ČR, které se týkaly žalobkynina jednatel Ing. Jindřicha Ťukala a dále Romana Dubského, s nímž žalobkyně jednala i ve věci nyní posuzovaných sporných plnění. Z těchto listin vyplynulo, že žalobkyně krátila své daňové povinnosti prostřednictvím fiktivních účetních a daňových dokladů od společností EBKO s. r. o. (dále jen „Ebko“) a Concept. Tyto doklady obdržela od R. Dubského, který po úhradách vracel žalobkyninu jednateli část zaplacených peněžních prostředků zpět. Na základě obvinění a následné vlastní kontroly podala žalobkyně dodatečná daňová přiznání. Na jejich základě pak zahájil Finanční úřad pro Pardubický kraj daňovou kontrolu.
5. Skutečnosti týkající se zmíněných fiktivních plnění jednatel žalobkyně potvrdil při zahájení daňové kontroly. Uvedl, že spolupráce s Ebko probíhala na základě nabídky R. Dubského na nezákonnou daňovou optimalizaci a že v průběhu spolupráce došlo k výměně společnosti Ebko za společnost Concept.

6. V rámci nynější daňové kontroly bylo zjištěno, že plnění zasažená daňovým podvodem probíhala v rámci dvou řetězců. První z nich se týkal zdaňovacích období duben až září 2017 a plnění přijatých od společnosti Koukni, která je nakoupila od společnosti CZECH GOLF PRODUCTION, s. r. o. (dále jen „Czech Golf“): Czech Golf → Koukni → žalobkyně.
7. Plnění spočívalo v pronájmu mediálního a reklamního prostoru v rámci turnajů golfu. Podle smlouvy o zajištění propagace měl dodavatel pro žalobkyni zajistit mimo jiné fotodokumentaci. Společnost Koukni na výzvu Finančního úřadu pro Pardubický kraj nereagovala a nedoložila požadované doklady ani evidenci. Z dokumentů poskytnutých společností Czech Golf vyplynulo, že veškeré náklady na vyhotovení reklamy nesla tato společnost, přičemž na zajištění mohla využít třetí subjekty. Společnost Czech Golf tedy reklamu zhotovila a zajistila, a to pro tři subjekty v celkové ceně 263 000 Kč bez DPH. Společnost Koukni dodala pouze logo, přesto žalobkyni fakturovala plnění za cenu 900 000 Kč bez DPH, tedy značně navýšené.
8. V druhém řetězci týkajícím se zdaňovacích období září až prosinec 2016 a říjen 2017 až leden 2018 žalobkyně přijala reklamní plnění od společnosti Concept, která je nakoupila od společnosti Koukni, a ta od HC SLAVIA PRAHA (dále jen „HC Slavia“): HC Slavia → Koukni → Concept → žalobkyně. Plnění se týkala mediálního a reklamního prostoru na hokeji.
9. Také v tomto případě se dodavatel Concept zavázal vytvořit fotodokumentaci. Společnost Concept na výzvu Finančního úřadu pro Pardubický kraj nereagovala a nedoložila požadované doklady ani evidenci. Z podkladů zaslaných HC Slavia vyplynulo, že HC Slavia se zavázala společnosti Koukni zajistit reklamu pro žalobkyni. Veškeré náklady na reklamu (její vytvoření, údržbu či opravy) nesla HC Slavia. Měla zajistit také fotodokumentaci. HC Slavia plnění zhotovila a provedla za cenu 250 000 Kč bez DPH za každou sezónu, společnost Concept přitom žalobkyni fakturovala tato plnění za 2 000 000 Kč bez DPH a 1 000 000 Kč bez DPH, tedy značně navýšená.
10. Podle žalovaného došlo k narušení neutrality DPH, které bylo provázáno nestandardními okolnostmi. Nestandardní bylo především chování přímých dodavatelů, tj. společností Koukni a Concept.
11. Společnost Koukni měla ke dni 31. 7. 2020 nedoplatek na DPH v řádů sta tisíců Kč. Sídlo měla na virtuální adrese, na které sídlilo více než 80 ekonomických subjektů. Neměla žádnou provozovnu ani webové stránky. Od 3. 3. 2019 je evidována jako nespolehlivý plátec a od 24. 11. 2020 jako nespolehlivá osoba. Jejím jednatelem a jediným společníkem byl v rozhodném období Radek Baštecký.
12. Společnost Concept měla ke dni 31. 7. 2020 nedoplatek na DPH ve výši několika milionů Kč. Sídlo měla na virtuální adrese, na které sídlilo téměř 7 400 ekonomických subjektů, a neměla žádnou provozovnu. Od 19. 10. 2019 je evidována jako nespolehlivý plátec a od 15. 5. 2021 jako nespolehlivá osoba. Jejím jednatelem a jediným společníkem byl v rozhodném období Milan Drvoštep.
13. Ve věci sporných plnění však žalobkyně jednala pouze s R. Dubským. Jednatel žalobkyně uvedl, že se s R. Dubským seznámil na golfu a znal jej již dlouho. Spolupráci se společností Concept započal na základě spolupráce se společností Ebko. Změnu navrhl R. Dubský, neboť společnost Ebko v té době ukončovala svou činnost. Jednatel žalobkyně při zahájení daňové kontroly i při ústním jednání dne 18. 7. 2018 připustil, že se jednalo o fiktivní

spolupráci. Jednatel žalobkyně dále uvedl, že hokejový klub HC Slavia podporuje už několik let.

14. Z materiálů zabavených při domovní prohlídce R. Dubského bylo zjištěno, že reklamní prostory HC Slavia pro sezónu 2016/2017 koupila společnost Concept od společnosti Koukni za 800 000 Kč + 186 000 Kč DPH. Bylo také zjištěno, že společnost Koukni prodávala reklamní prostory několika společnostem za částky značně vyšší, než za jaké plnění nakoupila.
15. Na základě těchto výrazně nadhodnocených plnění byly neoprávněně uplatňovány odpočty DPH koncovým odběratelem. Společnosti Koukni a Concept neodvedly DPH ve správné výši a svou daňovou povinnost krátily prostřednictvím fiktivních plnění, a to na základě daňových dokladů vystavovaných dalšími společnostmi. Společnosti v „první linii“ vykazovaly přijetí zdanitelných plnění v části B3 kontrolních hlášení, a v důsledku toho si žalobkyně uplatnila DPH, která nebyla odvedena do státního rozpočtu. Fiktivnost zmíněných plnění prokazují skutečnosti zjištěné o společnostech „v první linii“ (Ebko, XTG production s. r. o., TRADIA spol. s r. o., SOFTCOM FACILITY s. r. o., POINT-ONE CZ s. r. o., Sagitarius centrum s. r. o., ANRIS Capital s. r. o., DININGCARD s. r. o., KIANA s. r. o. a Avectras s. r. o.). Bylo zjištěno, že tyto společnosti nevykonávají žádnou ekonomickou činnost, sídlí na virtuálních adresách a k uskutečněným zdanitelným plněním vykazují přijatá zdanitelná plnění v části B3 kontrolních hlášení, tj. plnění do 10 000 Kč včetně DPH, což by při vykazovaných souhrnech v části B3 kontrolních hlášení znamenalo existenci tisíců daňových dokladů.
16. Skutečnými zhotoviteli reklamních plnění byly HC Slavia a Czech Golf. Společnosti Koukni nemohly v souvislosti s těmito reklamními plněními vzniknout žádné další náklady, resp. nemohla v souvislosti s nimi přijmout plnění v takových objemech, jaké vykazovala. Jediným logickým zdůvodněním těchto dalších a podle finančních orgánů fiktivních plnění je snížení priznané daně na výstupu z výrazně navýšených uskutečněných zdanitelných plnění souvisejících s golfovým turnajem a hokejem. Totéž platí pro společnost Concept.
17. Bylo rovněž prokázáno neodvedení daně společnostmi Koukni a Concept, neboť tyto společnosti zkrátily své daňové povinnosti, které jim měly vzniknout v souvislosti s výrazně navýšenými fakturovanými reklamními plněními, neboť v rámci jimi deklarovaných obchodních vztahů neoprávněně nárokovaly odpočet z jiných fiktivních plnění. Společnosti na začátku těchto fiktivních, pouze fakturačních řetězců se vyznačují tím, že jejich vstupy jsou tvořeny daňovými doklady do 10 000 Kč včetně DPH, které jsou podle finančních orgánů fiktivní.
18. Společnosti Koukni a Concept lze označit jako *cross invoicers*, tedy osoby, které sice okamžitě nezmezí, ale spíše používají fiktivní faktury od „falešných“ dodavatelů, aby snížily nebo zrušily své daňové odvody. Je tedy podle žalovaného zřejmé, že u společností Koukni a Concept došlo ke ztrátě daně.
19. Z podrobných archivních sestav za roky 2016 až 2020 plyne, že společnost Concept hradila daňové povinnosti se zpožděním a na jejím osobním daňovém účtu DPH byly nedoplatky. V říjnu 2019 jí byla předepsána daňová povinnost za zdaňovací období říjen až prosinec 2017 v celkové výši několika milionů Kč a k tomu penále a úrok. Tyto povinnosti nebyly uhrazeny, přestože byly stanoveny pravomocně (společnost Concept nepodala odvolání). V rámci těchto zdaňovacích období nebyl společnosti Concept uznán nárok na odpočet deklarovaný v kontrolních hlášeních v části B2 (mimo jiné od dodavatele Koukni) i B3.

20. V souvislosti s probíhající daňovou kontrolou u žalobkyně finanční orgány vyzvaly společnost Concept k podání dodatečného daňového přiznání (vzhledem k prekluzi pouze) za zdaňovací období leden 2018 z důvodu neoprávněně uplatněné daně na vstupu v celkové výši přes milion Kč na základě dokladů mimo jiné od společnosti Koukni. Společnost Concept nereagovala, proto jí byla doměřena daň postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tím se její nedoplatky ještě navýšily. K nesprávnému odvedení daně došlo i za zdaňovací období září až prosinec 2016 (skutkové okolnosti byly obdobné a týkaly se totožných dodavatelů). Přestože vzhledem k prekluzi nemohla být daň doměřena, neznamená to, že ke ztrátě daně nedošlo.
21. Z podrobných archivních sestav za roky 2016 až 2020 plyne, že společnosti Koukni byla v prosinci 2019 předepsána daňová povinnost za zdaňovací období květen 2018 ve výši několika set tisíc Kč a k tomu penále a úrok. Tyto povinnosti nebyly uhrazeny. Koukni se stala nekontaktní a nepodávala daňová přiznání. V souvislosti s probíhající daňovou kontrolou u žalobkyně finanční orgány vyzvaly společnost Koukni k podání dodatečného daňového přiznání. S ohledem na prekluzi zdaňovacích období duben až červen 2017 se výzva týkala pouze července až září roku 2017, přestože zjištěné skutečnosti byly totožné. Výzva se vztahovala k neoprávněně uplatněné dani na vstupu v celkové výši přes jeden milion Kč na základě daňových dokladů, které byly vystavovány na fiktivní plnění za účelem krácení daňových povinností společnosti Koukni. Společnost Koukni nereagovala, proto jí byla doměřena daň postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tím se její nedoplatky ještě navýšily. Je tedy zřejmé, že došlo ke ztrátě daně, a to i ve vztahu k prekludovaným obdobím, ve vztahu k nimž byly zjištěny totožné skutečnosti.
22. Z výše popsaných skutkových okolností podle žalovaného vyplývá narušení neutrality DPH za nestandardních okolností. Společnosti Koukni a Concept neoprávněně uplatňovaly nárok na odpočet, a tím kompenzovaly plnění uskutečněná pro žalobkyni, čímž optimalizovaly svou výslednou daňovou povinnost. Tím došlo ke spáchání daňového podvodu. Je zřejmé, že podvodem byla zasažena i reálná plnění poskytnutá těmito společnostmi žalobkyni, neboť právě kvůli nim zmíněné společnosti uplatňovaly fiktivní vstupy. V této souvislosti žalovaný dodal, že finanční orgány jsou povinny prokázat existenci chybějící daně, což se stalo, ale nejsou povinny ji zcela přesně vyčíslit.
23. Dále žalovaný zdůraznil, že v řetězcích došlo k několikanásobnému navýšení ceny bez jakéhokoliv rozumného nebo ekonomicky vysvětlitelného důvodu. Reklamní plnění přitom zajišťovali původní poskytovatelé (HC Slavia a Czech Golf). Společnosti Koukni a Concept byly pouze umělými články řetězců. Krajně nestandardní je pak spojení sporných plnění s R. Dubským, který se v minulosti spolu se žalobkyní podílel na fiktivních transakcích.
24. Podle žalovaného existují také objektivní okolnosti, které prokazují, že žalobkyně o podvodu vědět mohla a měla. Jednatel žalobkyně v rámci výslechu v trestním řízení uvedl, že je mu známa společnost Ebko, společnost Koukni mu snad zabezpečuje ochranu webových stránek a o společnosti Concept měl povědomí, ale nevěděl, kam ji zařadit. Připustil, že v rámci spolupráce se společností Ebko docházelo k nezákonné daňové optimalizaci bez reálného plnění a že mu byly uhrazené finanční prostředky z části vráceny R. Dubským. V rámci daňové kontroly pak žalobkynin jednatel uvedl, že spolupráce se společností Concept započala na základě již probíhající spolupráce se společností Ebko, a to na návrh R. Dubského. Podle žalovaného je zřejmé, že si žalobkyně společnosti Koukni a Concept nijak neprověřila, ale věřila, že R. Dubský zastupuje obě společnosti.

25. Jednatel žalobkyně v daňovém řízení dále uvedl, že reklamu na Slavii má již cca 10 let, je to jeho hlavní reklama viditelná na stadionu i v televizi. Na podrobnosti ohledně nyní posuzované reklamy si nevzpomněl a nebyl ani schopen objasnit, z jakého důvodu využil služeb společnosti Concept, když na Slavii už měl reklamu 10 let. Reklama na golfu měla podle něj za cíl získat nové kontakty a zakázky.
26. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně jednala ve věci sporných plnění pouze s R. Dubským, s nímž se v rámci jiných transakcí podílela na uplatňování fiktivních plnění, lze podle žalovaného soudit, že žalobkyně o podvodu v rámci nyní posuzovaných řetězců spíše věděla, přinejmenším však mohla a měla vědět. Podle judikatury přitom není třeba mezi těmito formami zavinění rozlišovat, neboť obě vedou k účasti na podvodu.
27. Žalobkyně si mohla z veřejných zdrojů také zjistit, že společnosti Koukni a Concept měly virtuální sídlo (což vede k pochybnostem, zda tím nezamýšlely ztížit daňový dohled) a neměly provozovny ani webové stránky. Absence vlastní prezentace společnosti, která se zabývá reklamou, je podezřelá. I to byly indicie, které měly vést žalobkyni k větší obezřetnosti, zvláště pokud těmto společnostem uhradila celkem více než 4 mil. Kč za reklamu.
28. Riziku zapojení do podvodu mohla žalobkyně předejít tím, že by přímo kontaktovala HC Slavia. Reklamu v jejích prostorách přitom využívala již 10 let. Postup, který zvolila, byl proto nelogický. Tvrzení žalobkyně, že sama nemohla HC Slavia kontaktovat, neboť HC Slavia spolupracuje jen se subjekty, které mají zakoupená práva pro jiné subjekty, je proto podle žalovaného irelevantní. Ze smluv mezi HC Slavia a Koukni vyplývá, že Koukni nedisponovala reklamními právy v nějakém širším rozsahu. Smlouvy se týkaly pouze reklamy pro žalobkyni. Jednatel žalobkyně je ve smlouvě mezi Koukni a HC Slavia pro sezónu 2016/2017 uveden jako osoba, která měla s HC Slavia řešit otázku grafického a technického provedení. Smlouvy mezi žalobkyní a Koukni byly navíc podepisovány bezprostředně poté nebo dokonce o několik dnů dříve, než Koukni reklamní práva koupila. Kontakty na HC Slavia jsou navíc veřejně dostupné. Pokud by žalobkyně kontaktovala HC Slavia přímo a jako letitý partner nabídla 2 mil Kč, resp. 1 mil Kč, lze předpokládat, že by si HC Slavia nenechala takového partnera ujít, a to už jen z toho důvodu, že za stejné reklamní plnění požadovala pouze 250 000 Kč bez DPH. V případě sezóny 2016/2017 tak byla cena plnění navýšena 8krát, v případě sezóny 2017/2018 pak 4krát. O navýšení cen žalobkyně musela vědět, byla-li, jak sama uvedla, letitým partnerem HC Slavia.
29. Žalovaný shrnul, že přestože se žalobkyně pohybovala na daném trhu dlouhou dobu a byla letitým partnerem přinejmenším jednoho z poskytovatelů reklamy, přijala bez ekonomicky racionálního důvodu plnění za několikanásobně navýšenou cenu. Prostředníci nepřidali plnění žádnou hodnotu, docházelo tak pouze k přefakturaci plnění.
30. Výše uvedené skutkové okolnosti ve svém souhrnu podle žalovaného tvoří ucelený soubor vzájemně se doplňujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem. Ze zjištění finančních orgánů ani vyjádření žalobkyně přitom nevyplývá, že žalobkyně přijala jakákoliv opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. V takovém případě napomáhala pachatelům bez ohledu na to, zda měla z podvodu prospěch. Žalobkyně přitom mohla využít institutu zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109 daňového řádu.
31. K odvolacím námitkám žalovaný dodal, že chybné formulace, na které žalobkyně poukázala, správce daně nahradil, přičemž se nejednalo o zásadní chybu. Označení

společnosti Concept jako „CONCEPT s. r. o.“ bylo uvedeno ve zkratkách ve všech výzvěch adresovaných žalobkyni.

32. Znalecký posudek, na který žalobkyně poukazuje, se týkal dřívější spolupráce žalobkyně se společností Ebko, v rámci níž byla uplatňována fiktivní plnění. Jeho závěry proto nejsou přílehlivé na nyní posuzovanou věc. Navíc znalkyně posuzovala pouze výstup na straně dodavatele a vstup na straně odběratele, takové posouzení vede vždy k závěru, že nedošlo k majetkové újmě státu. Ve skutečnosti však i v těchto případech dochází k narušení daňové neutrality, neboť společnosti vystavující fiktivní doklady si své daňové povinnosti nezákonně optimalizují – nejčastěji uplatňují neexistující daňové doklady v části B3 kontrolních hlášení, příp. přiznávají vysoké daňové povinnosti, které neuhradí.
33. K námitce místní nepřislušnosti žalovaný uvedl, že Finanční úřad pro Pardubický kraj prováděl daňovou kontrolu v rámci tzv. vybrané působnosti v souladu s § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky (dále jen „zákon o finanční správě“), kterou vykonává každý finanční úřad na celém území ČR, nebylo proto třeba místní příslušnost delegovat. Veškeré úkony Finančního úřadu pro Pardubický kraj byly v souladu se zákonem a nelze je označit za nicotné.
34. Námitku, podle které došlo v důsledku místní nepřislušnosti k prekluzi práva doměřit daň, žalobkyně vznesla již v průběhu daňového řízení a Finanční úřad pro Pardubický kraj se s ní adekvátně vypořádal již ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně podala také podnět k prohlášení nicotnosti, který žalovaný jako odvolací orgán shledal nedůvodným a vyrozuměl žalobkyni o jeho odložení.
35. Daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem dne 18. 6. 2018. Tehdy znovu započal běh prekluzivních lhůt podle § 148 odst. 3 daňového řádu a k jejich uplynutí mělo dojít dne 18. 6. 2021. Správce daně však dne 25. 5. 2021 oznámil žalobkyni dodatečné platební výměry, čímž došlo v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu k prodloužení prekluzivní lhůty do 18. 6. 2022. Je proto zřejmé, že k prekluzi nedošlo. Nedůvodná je proto i související námitka nicotnosti/neplatnosti úkonů správce daně, resp. Finančního úřadu pro Pardubický kraj.
36. S ohledem na žalobní námitky soud nepovažuje za účelné rekapitulovat argumentaci žalovaného k přijatým plněním „*Reklamní a mediální prostor Fbš Bohemians*“, u nichž nebyl prokázán deklarovaný rozsah.

II. Obsah žaloby

37. Žalobkyně především namítá, že napadené rozhodnutí je nicotné, neboť žalovaný ve výroku uvedl, že potvrzuje jiná rozhodnutí, než která byla vydána ve věci žalobkyně. Pod body I až XVI uvedl rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a pod bodem XVII rozhodnutí Finančního úřadu kraje Vysočina. Podle žalobkyně rozhodnutí uvedená žalovaným neexistovala a nebyla napadena jejími odvoláními.
38. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ji před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil se zjištěnými skutečnostmi, a nedal jí tak možnost se vyjádřit.
39. Žalobkyně je rovněž přesvědčena, že došlo k prekluzi práva doměřit daň. Podle ní totiž nenastaly účinky předpokládané v § 148 odst. 3 daňového řádu, protože daňovou kontrolu provedl nepřislušný správce daně (Finanční úřad pro Pardubický kraj). Podle žalobkyně

ze žádného ustanovení daňového řádu ani zákona o finanční správě nevyplývá možnost jiného než místně příslušného správce daně provést daňovou kontrolu. Žalobkyni nebylo žádné rozhodnutí o delegaci, které by vydal žalovaný jako nejbližší společný nadřízený Finančního úřadu pro Pardubický kraj a správce daně. Podle žalobkyně neexistuje ani jiný správní akt, například dožádání o provedení úkonů či dílčích řízení nebo jiných postupů. Daňová kontrola proto byla nezákonná. Žalobkyně vznesla v průběhu daňového řízení námitku místní nepřislušnosti, ta však nebyla vyřízena.

40. Místní nepřislušnost podle žalobkyně způsobila, že daňová kontrola nebyla platně zahájena, vedena ani ukončena. Oznamení o ukončení daňové kontroly je ve své podstatě nicotným. Zpráva o daňové kontrole je proto nepoužitelná. Ani žalovaný se s těmito námitkami nevypořádal, pouze odkázal na vybranou působnost podle zákona o finanční správě.
41. Pravomocné, byť nicotné, rozhodnutí bylo vydáno až dne 11. 5. 2022 a dodatečné platební výměry byly vydány dne 25. 5. 2021, prekluzivní lhůta však podle žalobkyně marně uplynula již dne 25. 2. 2021. Nemohl být proto aplikován § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalobkyně proto klade otázku, zda daňová kontrola zahájená jiným než místně příslušným finančním úřadem může způsobit běh nové prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Jsou-li práva a povinnosti nejasné, nemůže to jít k tíži daňového subjektu.
42. Žalobkyně je dále přesvědčena, že i pokud by byla daňová kontrola řádně zahájena, nebylo možné aplikovat § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a prodloužit dobu pro stanovení daně již prodlouženou podle odstavce 3 tohoto ustanovení. Prvně zmíněná norma se podle žalobkyně vztahuje výlučně k odstavci 1 tohoto ustanovení. Z pohledu zákonodárce je zřejmé, že navazující ustanovení doplňuje, upřesňuje nebo provádí ustanovení předchozí. V § 148 odst. 2 daňového řádu se hovoří o prodloužení dosavadní lhůty (tj. lhůty zmíněné v odstavci 1) pro stanovení daně, například dojde-li k oznámení rozhodnutí o stanovení daně podle písmene b), což koresponduje s odstavcem 1 téhož ustanovení, který určuje právě lhůtu pro stanovení daně. Tříletou lhůtu k doměření daně považuje za dostatečnou i Ústavní soud, na jehož judikaturu žalobkyně odkázala.
43. Dále žalobkyně namítá hrubé procesní vady při rozhodování o jejích námitkách podjatosti, pro které nelze dodatečné platební výměry považovat za platné z důvodu uvedeného v § 105 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Byla-li vznesena námitka podjatosti nadřízené úřední osoby, nemohla tato osoba do doby rozhodnutí o její podjatosti rozhodovat o námitkách podjatosti svých podřízených. Námitku podjatosti žalobkyně dne 23. 12. 2020 směřovala také ve vztahu k řediteli Finančního úřadu pro Pardubický kraj Ing. Ondřeji Vašátkovi. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 12. 1. 2021 považuje žalobkyně za zmatečná, protože o nich Ing. Vašátko nemohl rozhodovat, nebylo-li v té době rozhodnuto o tom, že on podjatý nebyl.
44. Žalobkyně nesouhlasí ani se samotným doměřením daně. K zahájení daňové kontroly sice došlo v návaznosti na trestní stíhání jejího jednatele, toto trestní stíhání však nemá žádnou souvislost s nyní posuzovanou věcí. Žalobkyně při vlastní kontrole zjistila chybně zaúčtované daňové doklady za zdaňovací období listopad 2014, srpen až prosinec 2015, duben až prosinec 2017 a leden 2018, které snížily základ daně z příjmů za roky 2014, 2015 a 2016. Žalobkyně proto podala dodatečná daňová přiznání na daň z příjmů a DPH a odeslala příslušné platby, plně tak dostala svým povinností. K jedinému zkrácení daně došlo v souvislosti se spoluprací se společností Ebko, která nevykonávala žádnou reálnou činnost, ale byla v rámci organizované skupiny dosazena do řetězce, aby fakturovala za plnění, která

nikdy nevznikla. Žádný jiný subjekt než zmíněná společnost (ani společnosti Koukni a Concept) takovou činnost s vědomím žalobkyně nevykonával.

45. Ke spolupráci se společnostmi Koukni a Concept žalobkyně doložila smlouvy, vystavené faktury (daňové doklady) z jejich strany, doklady o úhradách z bankovního účtu, účetní knihy, vlastní reklamní plnění v obrazové podobě, sdělení HC Slavia a Czech Golf. Finanční orgány potvrdily, že smluvené reklamní plnění bylo provedeno i uhrazeno. Vyjádřily však pochybnost o ceně, neboť dodavatelé Koukni a Concept na výzvy nereagovaly. Ze zprávy Czech Golf plyne, že plnění poskytnuto skutečně bylo, a to nejen žalobkyni, ale i dalším subjektům. Při porovnání cenových relací vycházel správce daně z toho, že plnění ze strany Czech Golf, bylo-li by rozděleno ve vztahu ke každému jednotlivému partnerovi společnosti Koukni, by na základě daně představovalo částku 88 000 Kč, a nikoliv 900 000 Kč, jak to bylo ve vztahu k žalobkyni, od čehož se odvíjí i DPH. Ze spisu Policie ČR správce daně zjistil, že při domovní prohlídce u Ing. Dubského byla zajištěna také část účetnictví společností Koukni a Concept. Vzhledem k tomu, že smlouvy sjednané mezi HC Slavia a Czech Golf na jedné straně a společnostmi Koukni a Concept na straně druhé lze považovat za sjednané mezi nezávislými osobami, považoval správce daně ceny za ceny obvyklé. Správce daně měl podle žalobkyně za to, že pokud žalobkyně uplatnila daňové doklady vystavené společnostmi Concept a Koukni v plném rozsahu do nákladů a DPH, o kterou byl základě daně navýšen, do daně na vstupu, snížila svou daňovou povinnost na DPH.
46. Řízení o odvolání nemá podle žalobkyně s právem na spravedlivý proces nic společného. Odůvodnění je jako „přes kopírák“ převzato ze zprávy o daňové kontrole zpracované Finančním úřadem pro Pardubický kraj, a to včetně zjevných chyb (společnost „CONCEPT s. r. o.“ neexistuje).
47. Žalobkyně není ve vztahu ke společnostem Koukni a Concept v žádném případě spojenou osobou za účelem vytváření nelegální daňové optimalizace. Finanční orgány pouze předpokládají, ale nedokládají, že k podvodu obchodních partnerů žalobkyně skutečně došlo. I pokud by tomu tak bylo, netýkalo by se to vzájemných vztahů těchto společností se žalobkyní. Byla-li by žalobkyně součástí podvodu, musela by z něj mít prospěch. Žalobkyně však žádný prospěch neměla, byla pouze finálním odběratelem, který vydal vyšší finanční prostředky, než které by správně vydat měl. Jediná osoba, která by snad mohla být označena za podvedenou, byla žalobkyně. Její prodělek činil 2 378 970 Kč.
48. Ve věci posuzované rozsudkem NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, byl stěžovatel skutečně jedním z článků řetězce, který v postavení kupujícího i prodávajícího cenu navyšoval. Podle žalobkyně může být za článek podvodného řetězce považován pouze subjekt, který plnění nakupuje a v nezměněné podobě jej prodává nebo prodat chce. Žalobkyně je však v jiném postavení, jejím jediným prospěchem měl být nárůst obchodů v důsledku reklamy, jejímž byla konečným odběratelem.
49. Správce daně, resp. Finanční úřad pro Pardubický kraj podle žalobkyně nevznesli pochybnosti ve vztahu k jejímu účetnictví a neprokázali, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Konstatovali pouze pochybnosti, zda nedošlo k nějakým dalším transferům, a tvrdili, že ceny plnění, které byly sjednány, měly být sjednány v jiných (nižších) cenových relacích. Žalovaný se k tomu nevyjádřil. Správce daně nekonkretizoval své pochybnosti a nevyzval žalobkyni k tomu, co by měla vlastně prokazovat. V důsledku nečinnosti správce daně nemohla žalobkyně prokazovat pravdivost svých tvrzení. Důkazní břemeno proto leží stále na finančních orgánech. Krom toho, pokud by se jednalo o daňový

podvod, jistě by se jím zabývaly orgány činné v trestním řízení.

50. Odkázaly-li finanční orgány na problematičnost R. Dubského, jedná se o nepřijatelnou hypotézu. Není možné tvrdit, že „jednou zloděj, vždycky zloděj“. V daňovém řízení je naopak třeba aplikovat zásadu *in dubio pro reo*. Žalobkyně odkázala také na posudek prof. Ing. Hótové, který byl vypracován k námitkám obhajoby v trestním řízení. Žalobkyně část tohoto posudku citovala, přičemž zdůraznila, že podle posudku při obchodování se společnostmi Ebko nedošlo k majetkové újmě státu. Dodala, že posudek se týkal fiktivních plnění, nyní posuzovaná plnění se však uskutečnila, což nezpochybnily ani finanční orgány. Jejich jedinou námitkou bylo, že cena, a tedy i DPH byla vyšší, než být měla. Žalobkyně o zúčtovanou DPH snížila svůj odvod, přičemž prodávající o zúčtovanou DPH svůj odvod navýšil. Oba dodavatelé účtovali daňové doklady vztahující se k transakcím se žalobkyní v základu daně do výnosů a do daně na výstupu. Pokud snad měly své odvody snižovat zaúčtováním do daně na vstupu mnoha různých fiktivních porízených plnění v základu daně do 10 000 Kč, nemohla to žalobkyně předpokládat. Neměla ani povědomost, za jakou cenu její obchodní partneři reklamní plnění nakupují.
51. Jednal-li jednatel žalobkyně s R. Dubským, je tato skutečnost irelevantní, neboť R. Dubský byl dříve jednatelem dodavatelů, bylo tedy možné předpokládat, že s nimi měl kontakt. Smlouvy pak byly podepisovány aktuálně oprávněnými jednatelem. Irelevantní je rovněž tvrzení, že dodavatelé měli virtuální sídlo, neboť takové sídlo mají mnohé společnosti zabývající se reklamou.
52. Dále se žalobkyně vyjádřila k aplikaci § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s tím, že zásah do cenové tvorby by byl možný pouze, byla-li by spojenou osobou. Správce daně dospěl k závěru, že ceny sjednané žalobkyní s jejími obchodními partnery převyšují oprávněné náklady v roce 2016 o 875 000 Kč a v roce 2017 o 2 062 000 Kč. Žalobkyně tyto částky prokazatelně zaplatila.

III. Další podání účastníků

53. Žalobkyně v podání ze dne 30. 5. 2022 poukázala na to, že proti opravnému rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2022 podala odvolání. Pokud totiž došlo k prekluzi práva vyměřit daň, jak žalobkyně vysvětlila v žalobě, nebyl žalovaný oprávněn vydat opravné rozhodnutí.
54. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobkyně uplatnila obdobné námitky již v odvolání a žalovaný se s nimi řádně vypořádal. Žalobkyně však na tyto argumenty v žalobě nereaguje. Žalovaný proto odkázal na obsah spisu a shrnul nosné důvody napadeného rozhodnutí. Žaloba je podle něj značně nepřehledná, zmatečná a částečně obsahuje i argumenty vztahující se k dani z příjmů právnických osob, která není předmětem tohoto řízení. Chyby obsažené ve výroku napadeného rozhodnutí byly pouze zřejmými chybami v psaní, které byl žalovaný oprávněn opravit. Žalovaný je přesvědčen, že žalobkyni je dostatečně zřejmé, že dodatečné platební výměry vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj.
55. K obecné námitce, podle níž nebyla žalobkyně seznámena před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi, žalovaný konstatoval, že neprováděl žádné dokazování a jeho právní názor nebyl odlišný od názoru správce daně. Dále připomněl, že o námitce podjatosti úředních osob podílejících se na daňové kontrole rozhodl Finanční úřad pro Pardubický kraj dne 12. 1. 2021. Teprve poté žalobkyně nově uvedla, že se námitka podjatosti vztahuje i k řediteli tohoto úřadu. O této námitce pak žalovaný rozhodl dne 26.

3. 2021. Nedošlo tedy k situaci, kterou popisuje žalobkyně, tedy že by o podjatosti rozhodla osoba, jejíž podjatost byla namítána. Podle žalovaného jsou námitky podjatosti uplatňované žalobkyní účelové a vyjadřují pouze její nespokojenost s hodnocením sporných skutečností.
56. Spojení nyní posuzovaných plnění s R. Dubským, s nímž žalobkyně již dříve spolupracovala na uplatňování fiktivních plnění, bylo podstatnou indicií jak pro zahájení daňové kontroly, tak pro závěr o neoprávněnosti uplatněného nároku na odpočet. Žalobkyně na základě této dřívější spolupráce musela vědět, že nyní posuzovaná plnění mohou být riziková a mohou být zatížena podvodem, přesto z těchto plnění po zahájení trestního stíhání jejího jednatele uplatnila nárok na odpočet. V řízení bylo rovněž prokázáno, že společnosti Concept a Koukni byly umělými články řetězců, které prodávaly žalobkyni výrazně nadhodnocená plnění a zkrátily DPH uplatňováním odpočtů z deklarovaných přijatých plnění, která byla fiktivní. Tvrzená ztráta na straně žalobkyně není pro toto řízení relevantní. Přiznáním odpočtu žalobkyni by došlo k narušení daňové neutrality.
57. Žalovaný je také přesvědčen, že své rozhodnutí řádně odůvodnil. Není přitom chybou, pokud se se závěry správce daně ztotožnil a odkázal na ně.
58. Žalobkyně v replice zdůraznila, že rozhodnutím ze dne 11. 5. 2022 žalovaný rozhodl o dodatečných platebních výměrech Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a Finančního úřadu Kraje Vysočina, nikoliv Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Teprve rozhodnutím ze dne 25. 5. 2022 došlo k opravě. Za situace, kdy došlo k prekluzi práva vyměřit daň, však žalovaný nemohl rozhodnout jinak než zastavit řízení. Nadto opravné rozhodnutí bylo vloženo do datové schránky zástupce žalobkyně dne 26. 5. 2022, tedy po více než roce od vydání dodatečných platebních výměrů. I z tohoto důvodu je proto takové rozhodnutí nicotné.
59. Dále žalobkyně zopakovala, že pokud by se měla účastnit podvodu, nepochybně by byla trestně stíhána a o podvodu by věděla, nikoliv pouze mohla a měla vědět, jak tvrdí žalovaný. Kontradiktornost tvrzení žalovaného je dokládána i odkazem na akci „box live Karlovy Vary“, u něhož byla obchodním partnerem žalobkyně rovněž společnost Koukni a které bylo uznáno. Pro žalobkyni je prioritní, že do jejího obchodního vedení nemůže být zasahováno, neboť je to žalobkyně, kdo vyhodnocuje efektivitu. Dále žalobkyně zopakovala žalobní námitky týkající se tvrzené nicotnosti, místní nepřislušnosti a prekluze. Dodala, že uskutečnění reklamního plnění „FbŠ Bohemians“ doložila.
60. Pokud žalovaný hovoří o vsunutí umělých článků do řetězce, může se takové zjištění týkat pouze těchto subjektů, nikoliv žalobkyně. Nikde není přitom prokázáno, že žalobkyně o nelegální činnosti společností Concept a Koukni věděla nebo vědět měla. Žalobkyně neměla možnost zjistit, že jejich sídla jsou virtuální. Ve vztahu k posudku prof. Ing. Hótové se žalobkyně částečně ztotožňuje se žalovaným, že se týká fiktivních plnění, přesto však zdůrazňuje, že nevěděla a nemohla vědět o nekorektním jednání svých obchodních partnerů. Tvrzení o narušení daňové neutrality v posuzovaném případě považuje za chybné, neboť dodavatel i odběratel odevzdali kontrolní hlášení, která musela korespondovat. Pokud by daňová neutralita přece jen porušena byla, pak se tak stalo u společností Koukni a Concept a stát má vůči nim jistě korespondující pohledávky.
61. Tvrzení žalovaného, podle něhož žalobkyni neseznamoval se svým právním názorem, neboť nebyl odlišný od názoru správce daně, je sice správné, ale přesto má žalobkyně za to, že § 115 odst. 2 daňového řádu by měl být vykládán ve prospěch daňového subjektu, a že ji tedy žalovaný se svým názorem seznámit měl.

62. V doplnění repliky žalobkyně zopakovala, že k případnému narušení daňové neutrality došlo pouze u společností Koukni a Concept. K tomuto tvrzení pak odkázala na své daňové priznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2017 až 2019, z nichž vyplývá, že její odvody nebyly záporné a že vykazovala zisk, který řádně danila. Žalobkyně trvá na tom, že postupovala vždy korektně. Reklamou poskytnutou společnostmi Koukni a Concept vytvářela možnost budoucího zisku a předpokládala, že její obchodní partneři daň uhradí. O tom svědčí i skutečnost, že nebyla vyzvána k vysvětlení v souvislosti s podanými kontrolními hlášeními.
63. V dalším podání žalobkyně poukázala na skutečnost, že v související věci týkající se daně z příjmů vedené zdejším soudem pod sp. zn. 51 Af 8/2022 podala repliku. Zmíněnou repliku pak zahrnula i do tohoto podání, přičemž opět argumentovala obdobně jako již v nynější žalobě místní nepříslušností a prekluzí.
64. V podání nazvaném rozšíření žaloby pak poukázala na rozhodnutí Generálního finančního ředitelství, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti opravnému rozhodnutí žalovaného, a upravila petit žaloby tak, že napadá rozhodnutí žalovaného ve znění jím vydaného opravného rozhodnutí a opravného rozhodnutí Generálního finančního ředitelství. Dodala, že změna výroku je podle ní kostrbatá. Chybné označení správce daně, který vydal dodatečný platební výměr, nelze podle ní považovat za zřejmou nesprávnost. I pokud by se však o zřejmou nesprávnost jednalo, nemohlo by Generální finanční ředitelství provést opravu po uplynutí prekluzivní lhůty. Dále žalobkyně zopakovala svůj výklad § 148 daňového řádu a dodala, že i pokud by platil výklad žalovaného, prekluzivní lhůta započatá zahájením kontroly dne 18. 6. 2018 by končila dne 18. 6. 2021 a prodloužena by byla do 18. 6. 2022. Generální finanční ředitelství však vydalo opravné rozhodnutí až dne 2. 8. 2022.
65. V podání ze dne 27. 8. 2023 nazvaném závěrečné vyjádření žalobkyně zdůraznila, že tvrzení žalovaného, podle kterého nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet DPH z důvodu účasti v řetězcích zasažených podvodem, je zcela chybné. Mezi účastníky řízení je nesporné, že reklamní plnění „FbŠ Bohemians“ žalobkyni skutečně poskytnuta byla na základě smlouvy se společností Koukni. O dalších aktivitách společnosti Koukni žalobkyně neměla žádné povědomí a dozvěděla se o nich až v průběhu daňového řízení. Pokud by poskytnutá plnění žalobkyně skutečně nepřevzala, byl by nepochybně její jednatel trestně stíhán a obviněn ze zkrácení daně. Vzhledem k tomu, že k trestnímu stíhání nedošlo, je vyloučené, aby se jednalo o daňový podvod páchaný v řetězci. Takové jednání finanční orgány pouze předpokládaly. Reklama přitom skutečně poskytnuta byla a byla jí propagována žalobkynina ekonomická činnost. Z pohledu efektivity je zřejmé, že reklama měla pro žalobkyni podstatný význam. Dále žalobkyně zopakovala svou již dříve uplatněnou argumentaci, v níž popírala svou účast na podvodu. Dodala, že z usnesení o zahájení trestního stíhání jejího jednatele vyplývá rozdíl mezi skutečným zkrácením daně a reálným přijetím reklamních plnění. V trestním řízení byla uplatněna námitka promlčení, o níž nebylo dosud rozhodnuto. Zkrácení daně, ke kterému došlo, bylo již plně nahrazeno. Závěrem žalobkyně zopakovala svou již dříve uplatněnou argumentaci, v níž namítala uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

IV. Jednání před soudem

66. Na jednání dne 13. 9. 2023 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a odkázali především na svá písemná podání.

67. Žalobkyně zdůraznila, že sporná reklama jí byla poskytnuta a že ji uhradila zprostředkovateli. Nemohla přitom tušit, že zprostředkovatel byl nekorektní osobou. Na eventuálním podvodném jednání se nijak nepodílela. Dále připomněla své argumenty týkající se prekluze, nicotnosti a místní nepříslušnosti.
68. Žalovaný zdůraznil, že rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností bylo vhodným procesním instrumentem. Je také přesvědčen, že k námitce místní nepříslušnosti Finančního úřadu pro Pardubický kraj poskytl již velmi podrobnou argumentaci, na niž odkázal. Dodal, že podle něj není z podání žalobkyně zřejmé, zda žaluje také Generální finanční ředitelství.
69. Většina důkazních návrhu žalobkyně se týkala listin obsažených ve správním spise, jímž správní soud důkaz neprovádí, ale bez dalšího z něj vychází. Další důkazní návrhy se pak týkaly žádostí o přednostní projednání nebo žádostí o přiznání odkladného účinku. Tyto listiny soud nepovažoval za relevantní pro posouzení merita věci, a proto jimi důkaz neprováděl. Oba účastníci následně potvrdili, že žádné další důkazní návrhy neuplatňují.

V. Posouzení žaloby soudem

70. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 11. 5. 2022, žaloba byla odeslána dne 16. 5. 2022), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
71. Žaloba není důvodná.

72. Úvodem soud předesílá, že jako s účastníkem řízení nejednal se žalobkyní označeným Finančním úřadem pro Středočeský kraj (správcem daně), ale pouze s Odvolacím finančním ředitelstvím (žalovaným), protože v řízení o žalobě proti rozhodnutí je žalovaný správní orgán kogentně určen zákonem jako ten, který rozhodl v posledním stupni, tj. o odvolání žalobkyně (viz § 69 s. ř. s.).
73. Soud nepovažuje za účastníka řízení ani Generální finanční ředitelství, neboť žalobkyně v podání ze dne 3. 8. 2022 upravila žalobní petit tak, že navrhuje zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2022 ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2022 a ve znění rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 2. 8. 2022 (viz dále bod 82). Vzhledem ke skutečnosti, že se rozhodnutí ze dne 25. 5. 2022 a 2. 8. 2022 týkala opravy zřejmých nesprávností napadeného rozhodnutí, soud projednal v souladu s upraveným petittem napadené rozhodnutí ve znění jeho změn.
74. Soud dále připomíná, že správní soudnictví je ovládáno mimo jiné zásadou dispoziční. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu (není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti). Žalobní bod je proto způsobilý projednání v té míře obecnosti, v níž je formulován. Míra precizace žalobních bodů pak do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod (byť i vyhovující) obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, body 31 a 32).
75. Bylo proto na žalobkyni, aby namítla konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Převážná část žalobní argumentace však kopíruje odvolací námitky a *de facto* ignoruje, jak se s odvolacími námitkami vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Tímto postupem ovšem žalobkyně značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty. Pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, bod 17, či rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2020, č. j. 10 Af 30/2019-75, bod 45).
76. S ohledem na předmět tohoto řízení se pak soud nemohl zabývat námitkami souvisejícími s daní z příjmů právnických osob. Tyto námitky budou zohledněny v samostatném řízení vedeném zdejším soudem pod sp. zn. 51 Af 8/2022.
77. Zároveň s ohledem na rozsáhlost četných a ne zcela přehledných podání žalobkyně soud připomíná, že podle Ústavního soudu „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (usnesení ze dne 23. 7. 2012, sp. zn. I. ÚS 1412/11, nebo náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, viz také např. rozsudek NSS ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161, bod 12 a judikaturu tam citovanou).

78. Soud se nejprve zabýval kaskádou vznesených námitek nicotnosti napadeného rozhodnutí a prekluze pro stanovení daně.
79. V souvislosti s námitkami nicotnosti je třeba připomenout, že nicotnost rozhodnutí způsobují jen ty nezávažnější vady. Ty jsou pro rozhodnutí v daňových věcech vymezeny v § 105 odst. 2 daňového řádu takto:
- a) správce daně nebyl k vydání rozhodnutí vůbec věcně příslušný,
 - b) rozhodnutí trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo
 - c) rozhodnutí je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.
- Žalobkyně tvrdí každý z těchto důvodů. Ani v jednom případě však soud neshledal její námitku nicotnosti důvodnou.
80. Žalobkyně předně namítla, že napadené rozhodnutí je nicotné, neboť žalovaný potvrdil neexistující dodatečné platební výměry. Této námitce lze přisvědčit pouze potud, že se žalovaný skutečně dopustil ve výroku napadeného rozhodnutí chyby. Nejprve sice v části výroku zmiňující dodatečné platební výměry, proti nimž bylo podáno odvolání, správně uvedl jejich data, čísla jednacích a správce daně, který je vydal, následně ovšem při opakovaném výčtu dodatečných platebních výměrů, které potvrzuje, nesprávně uvedl ve většině případů, že je vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu a v jednom případě pak Finanční úřad Kraje Vysočina (přestože dodatečné platební výměry vydal Finanční úřad Středočeského kraje). U posledního uvedeného dodatečného platebního výměru pak uvedl také nesprávné datum a část čísla jednacích. Jednalo se však pouze o zřejmou chybu v psaní, která i s ohledem na skutečnost, že v úvodní části výroku byly dodatečné platební výměry označeny zcela správně, nevedla k nepřezkoumatelnosti výroku pro nesrozumitelnost, či dokonce k nicotnosti napadeného rozhodnutí.
81. Z judikatury správních soudů plyne, že zjevnou nesprávností je typicky „chyba, ke které došlo zjevným a okamžitým selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti bylo rozhodnutí vyhlášeno či vyhotoveno, a která je každému zřejmá. Zřejmost takové nesprávnosti vyplývá především z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí“ (rozsudek NSS dne 3. 11. 2011, č. j. 4 Ads 139/2011-400). Přímo v daňové oblasti lze k opravě zřejmých nesprávností uvést, že umožňuje odstraňování chyb, „kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích, tedy opravy různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také opravy početních chyb“ (rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007-142, srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 51 Af 55/2020-56, bod 50). Zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti rozhodnutí lze opravit oprávněným rozhodnutím (§ 104 odst. 1 daňového řádu).
82. Žalovaný byl proto oprávněn popsané chyby výroku sám opravit, což také ve vztahu k nesprávnému označení správce daně a části čísla jednacích dodatečného platebního výměru uvedeného pod bodem XVII napadeného rozhodnutí učinil rozhodnutím ze dne 25. 2. 2022, č. j. 19485/22/5300-21442-713011. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně odvolání, na základě něhož Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 2. 8. 2022, č. j. 47216/22/7100-20116-010212, opravilo ještě datum dodatečného platebního výměru uvedeného pod bodem XVII napadeného rozhodnutí.
83. Zadruhé podle žalobkyně nicotnost způsobila absence účinků předpokládaných v § 148 odst. 3 daňového řádu. Jednak kvůli zániku práva stanovit daň pro nesprávnou aplikaci

pravidel pro přerušení a prodloužení prekluzivní lhůty, jednak kvůli místní nepříslušnosti finančního úřadu.

84. Žalobkyně namítla, že jejím místně příslušným správcem daně byl v rozhodné době Finanční úřad pro Středočeský kraj, Finanční úřad pro Pardubický kraj proto u ní daňovou kontrolu prováděl nezákonně, neboť jí nebylo doručeno žádné rozhodnutí o delegaci či dožádání.
85. Podle § 8 odst. 2 věty druhé zákona o finanční správě finanční úřad (kterým se podle odstavce 1 téhož ustanovení rozumí všechny finanční úřady v ČR) vykonává vybranou působnost na celém území ČR.
86. Podle § 10 odst. 4 zákona o finanční správě se vybranou působností rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní, postupu k odstranění pochybností, *daňové kontroly* nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.
87. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 269/2017-34, na který odkazovali oba účastníci, k vybrané působnosti uvedl: „*Novelou zákona o finanční správě zákonodárce zavedl nový okruh věcné působnosti (vybranou působnost), kterou finanční úřady vykonávají na celém území ČR. Vybranou působnost tedy může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Mezi vybranou působností patří mj. i daňová kontrola, kterou se žalovaný pokoušel u stěžovatelky zahájit. [...] Vybraná působnost je zvláštním institutem upraveným pouze v zákoně o finanční správě. Ten řeší jak obsah vybrané působnosti (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě), tak příslušnost orgánů, které vybranou působnost vykonávají (§ 8 odst. 2 zákona o finanční správě). S ohledem na komplexní úpravu vybrané působnosti jako zvláštního institutu je na pravidla obsažená v zákoně o finanční správě nutné nablížit jako na lex specialis k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. Pravidla místní příslušnosti v daňovém řádu se proto aplikují pouze na obecnou působnost finančních úřadů (§ 10 odst. 1 a 2 o finanční správě), nikoliv na jejich působnost vybranou (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě). Vztahu speciality zákona o finanční správě k daňovému řádu v daném případě odpovídá i skutečnost, že zatímco daňový řád obsahuje obecná pravidla pro určení příslušnosti všech správců daně, úprava vybrané působnosti v zákoně o finanční správě se vztahuje pouze na finanční úřady, tedy kategorii užší“ (body 12–13). Finanční úřad pro Pardubický kraj tak daňovou kontrolu u žalobkyně zahájil zcela v souladu se zákonem, protože k tomu byl oprávněn v rámci tzv. vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 písm. b) ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o finanční správě, která má u vybraných úkonů přednost před obecnou místní příslušností. Úvahy žalobkyně o důvodech přijetí a smysluplnosti právní úpravy na tom nemohou nic změnit.*
88. Dále Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku nad rámec vypořádání kasačních námitek stěžovatelky zmínil, že „*nová 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“ (bod 15). Tuto pasáž žalobkyně vytrhává z kontextu a mylně ji interpretuje tak, že finanční úřady mohou zahájit daňovou kontrolu jen tehdy, pokud samy zjistí závadu jako první. Tento požadavek ale neplyne ani z výše citovaného zákona, ani ze zmíněného rozsudku, ani z navazujícího rozsudku NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018-49, z něhož žalobkyně v doplnění repliky zřejmě odcitovala jeden z úvodních odstavců (v nichž*

Nejvyšší správní soud rekapituloval napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a neformuloval vlastní závěry), že účelem novely bylo potírání tzv. karuselových podvodů na DPH.

89. Tento důvod pouze jako příklad, proč zákonodárce k zavedení vybrané působnosti přistoupil, zmiňuje i komentářová literatura: *„Zavedení celostátní územní působnosti finančních úřadů v případě vybrané působnosti bude možné (například v rámci boje s karuselovými podvody na dani z přidané hodnoty) vhodně kombinovat s pokračujícím využíváním institutu dožádání podle § 17 daňového řádu, kdy může místně příslušný správce daně dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Institut dožádání může najít své uplatnění mimo jiné v souvislosti se stanovením daně z moci úřední v situaci, kdy daňový subjekt (např. článek řetězce daně z přidané hodnoty) nepodá daňové přiznání, a to ani na výzvu správce daně“* (Krupičková, L., Trubač, O. *Zákon o Finanční správě České republiky. Komentář*. Wolters Kluwer, Praha 2014, komentář k § 10). Tímto úryvkem lze ilustrovat, že k provedení daňové kontroly v rámci vybrané působnosti finanční úřad nepotřebuje dožádání, které by však bylo zapotřebí po provedení daňové kontroly, pokud by měl finanční úřad namísto obecného správce daně navázat stanovením daně. To ve věci žalobkyně však učinil již Finanční úřad pro Středočeský kraj.
90. Soud shrnuje, že žalobkyní formulovaný požadavek na to, aby byl nějakým způsobem formálně vymezen důvod zahájení daňové kontroly tím či oním finančním úřadem tak postrádá oporu v zákoně a nevyplývá ani z výše zmíněné judikatury nebo z odborné literatury. To, že finanční úřad nikde explicitně nevymezil důvod zahájení daňové kontroly, tedy nezpůsobuje její nezákonnost.
91. Pokud jde o výše citovanou pasáž rozsudku NSS č. j. 10 Afs 269/2017-34 k možným omezením a komplikacím pro daňové subjekty, žalobkyně takové okolnosti netvrdila. Za významné omezení nelze považovat samotnou vzdálenost finančního úřadu od sídla žalobkyně a jejího zástupce spojenou s časovou náročností dojíždění. Natož v situaci, kdy z daňového spisu vyplývá, že jednatel žalobkyně i její zástupce byli osobně přítomni při zahájení daňové kontroly, kvůli němuž pracovníci Finančního úřadu pro Pardubický kraj přijeli do Prahy, a daňová kontrola pak již ve zbytku proběhla korespondenčně za aktivní účasti žalobkyně.
92. Zahájení daňové kontroly Finančním úřadem pro Pardubický kraj proto bylo způsobilé vyvolat účinky předvídané § 148 odst. 3 daňového řádu. Obdobně formulovanou námitku navíc vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí, a stejně tak se jí zabýval finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole. Tato žalobní námitka tedy také není důvodná.
93. Zatřetí žalobkyně zpochybňovala finančními orgány zastávaný výklad aplikace pravidel pro přerušování a prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Tu upravuje § 148 daňového řádu takto:

Podle odst. 1 věty první nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.

Podle odst. 2 se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení

daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Podle odst. 3 běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení.

94. Žalobkyně se domnívá, že pravidlo odstavce 2 lze aplikovat pouze na lhůtu podle odstavce 1 a pravidlo odstavce 3 lze aplikovat výhradně na lhůtu prodlouženou podle odstavce 2. Soud, stejně jako žalovaný, který prakticky totožnou odvolací námitku již vypořádal v napadeného rozhodnutí, žalobkyni zastávaný výklad nesdílí.
95. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, „*nezतोžnil s námitkou stěžovatele, podle které nebylo možné prodloužení prekluzivní lhůty o dvanáct měsíců dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť tato lhůta, která navazovala na novou tříletou lhůtu běžící dle § 148 odst. 3 daňového řádu a podle názoru stěžovatele může jednorozční lhůta uvedená v odst. 2 uvedeného ustanovení navazovat pouze na běh původní tříleté lhůty. Stejně jako i krajský soud nepovažuje Nejvyšší správní soud tento právní názor za správný a odkazuje na podrobné odůvodnění krajského soudu obsažené na str. 30 rozsudku. Jak připouští i stěžovatel, komentářová literatura se shoduje v tom, že lhůtou, která se dle odst. 2 uvedeného ustanovení prodlužuje, je dosavadní, v ten okamžik běžící lhůta a v § 148 daňového řádu není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně až již k prodloužení, či přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty s jediným limitem, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty (tomuto závěru odpovídá mj. i použitý vid nedokonavý ‚Lhůta ... se prodlužuje‘ a nikoliv vid dokonavý ‚Lhůta ... se prodlouží‘). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že možnost tohoto ‚řetězení skutečností‘ má svůj účel, který zmínil i stěžovatel ve své stížnosti – pokud by lhůta stanovená v odst. 2 mohla prodloužit pouze původní tříletou lhůtu stanovenou v odst. 1, nebylo by prakticky možné doměřit daň, když by např. v poslední den ‚druhé‘ tříleté lhůty běžící dle § 148 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt podal dodatečné daňové tvrzení a propadná lhůta by se o dvanáct měsíců neprodloužila“ (bod 36). Na tento výklad navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 374/2020-42, podle jehož právní věty v § 148 daňového řádu „není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně k prodloužení, přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty. Jediným limitem je, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty“.*
96. Soud nemá důvod se v této věci od popsaného ustáleného výkladu odchýlit na podkladě argumentace žalobkyně, která se bez bližší opory v judikatuře pokouší o krkolomný jazykový výklad. Lze doplnit, že pokud by zákonodárce zamýšlel, aby bylo možné jednotlivá ustanovení § 148 daňového řádu aplikovat pouze v návaznosti na předešlá ustanovení, formuloval by pravděpodobně odstavec 2 tak, že by prodloužovanou lhůtu popsal jako lhůtu pro stanovení daně podle odstavce 1. Obdobně v odstavci 3 by lhůtu specifikoval jako lhůtu pro stanovení daně podle odstavce 2. Tak ovšem citovaná ustanovení nezní a týkají se vždy lhůty dosavadní (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 380/2020-31, body 15–16). Hierarchie ustanovení odráží pouze odlišnou dobu (jeden rok v odstavci 2 a tři roky v odstavci 3) a jiný následek (prodloužení v odstavci 2 a běh nové lhůty v odstavci 3). Navíc žalobkyni představený výklad by měl v praxi paralyzující účinky, protože daňová kontrola předchází (dodatečnému) rozhodnutí o stanovení daně i rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Přesně tak tomu bylo i v nyní

projednávané věci.

97. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 18. 6. 2018, tím došlo k novému běhu lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu, která by nově skončila dne 18. 6. 2021. Protože v posledních 12 měsících této lhůty správce daně dne 25. 5. 2021 vydal (a žalobkyni oznámil) dodatečné platební výměry, došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Nejdříve tak mohla lhůta pro stanovení daně uplynout dne 18. 6. 2022. Napadené rozhodnutí však bylo vydáno a doručeno zástupci žalobkyně dne 11. 5. 2022, tedy v rámci zachované lhůty pro stanovení daně.
98. Zmeškání prekluzivní lhůty nezpůsobila ani opravná rozhodnutí. Podle § 104 odst. 2 daňového řádu lze opravu zřejmých nesprávností v rozhodnutích o stanovení daně provést, jen pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Soud je přesvědčen, že toto ustanovení je třeba vyložit ve spojení s § 148 odst. 2 písm. b) téhož zákona, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Takovým rozhodnutím je třeba rozumět i rozhodnutí žalovaného. Oznámením žalobkyni nabylo rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2022 i dodatečné platební výměry právní moci. Žalovaný pak mohl učinit opravu zřejmých nesprávností po dobu 1 roku od konce dosavadní lhůty (tj. do 18. 6. 2023). Opačný výklad by podle soudu vedl k absurdním důsledkům, neboť by v pravomocném rozhodnutí odvolacího orgánu, které bylo vydáno ke konci (avšak v rámci) prekluzivní lhůty, nemohly být opraveny zjevné chyby v psaní. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že se jedná o zjevné formální chyby, které nemají žádný vliv na stanovení daně. Je proto třeba dospět k závěru, že i pokud by žalovaný v popsané situaci nebyl oprávněn chyby v psaní opravit (o čemž však soud není přesvědčen), nemohla by tato skutečnost ani případná opravná rozhodnutí mít žádný vliv na samotné pravomocné stanovení daně. Bylo-li rozhodnutí žalovaného (včetně výroku) zákonné a srozumitelné, muselo by být ponecháno i s dílčími formální chybami v psaní. Soud však považuje za vhodnější, aby pro přehlednost bylo možné opravit rozhodnutí obsahující formální chyby v psaní ve lhůtě, jak ji vymezil výše. Vzhledem k absenci vlivu na stanovení daně, soud nespatřuje důvod, proč by k takové opravě neměli být žalovaný a následně Generální finanční ředitelství oprávněni.

99. Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07, na nějž žalobkyně odkázala, se týká povinnosti soudu zkoumat prekluzi práva na vyměření či doměření daně z úřední povinnosti (což soud právě učinil), nikoliv důvodů ovlivňujících běh či trvání prekluzivní lhůty, a není tak pro posuzovanou věc blíže významný.
100. Začtvrté žalobkyně považuje dodatečné platební výměry za nicotné, protože jejich vydání předcházelo podle ní nicotné rozhodnutí o námitce podjatosti úředních osob Finančního úřadu pro Pardubický kraj. V tom spatřuje vadu podle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Jádrem argumentace žalobkyně spočívá v tom, že namítla podjatost všech úředních osob Finančního úřadu pro Pardubický kraj, jeho ředitel proto podle ní nemohl rozhodnout o nevyhloučení svých podřízených, dokud nebylo rozhodnuto o jeho nepodjatosti.
101. Podle § 77 odst. 1 daňového řádu je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.
102. Podle § 77 odst. 3 daňového řádu smí úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony.
103. Podle § 77 odst. 4 daňového řádu o tom, zda je úřední osoba vyloučena, rozhodne úřední osoba stojící v čele správce daně; v případě, že je vyloučena, určí místo ní jinou úřední osobu, která není k vyloučené úřední osobě ve vztahu podřízenosti. Není-li takové nepodjaté úřední osoby, požádá úřední osoba stojící v čele správce daně nejbližší nadřízeného správce daně, aby dožádal jiného správce daně o provedení úkonů, jejichž výkon by příslušel podjaté úřední osobě, pokud nadřízený správce daně tyto úkony neprovede sám.
104. Nejvyšší správní soud v nedávném rozsudku ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022-63, k pochybením v souvislosti s vyřizováním námítky podjatosti uvedl, že „*námitka podjatosti úřední osoby musí nabývat kvalit důvodných pochybností o nepodjatosti. To znamená, že ne jakákoli námitka podjatosti bude způsobilá vyvolat odklad postupu ve věci samé. Tomu odpovídá též dikce § 77 odst. 3 DŘ, podle kterého úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony. Jak dále rozvíjí komentářová literatura, [j]sou-li o nepodjatosti konkrétní úřední osoby důvodné pochybnosti, smí tato osoba do doby rozhodnutí o podjatosti a jejím případném vyloučení z řízení či jiného postupu provádět pouze neodkladné úkony. V této souvislosti je třeba upozornit, že uvedené důsledky mají pouze důvodné (nikoli jakékoli) pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby (...). Podávání bezdůvodných námitek podjatosti úřední osoby by tak nemělo sloužit jako prostředek k prodlužování řízení či jiného postupu ze strany (...) daňového subjektu (zpravidla za účelem uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření či dodatečné vyměření daně)‘ (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žišková, M. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 77, dostupný z právního informačního systému Aspi; podtržení doplněno). Obdobně viz praktický komentář: ‚námitka musí nabývat kvalit důvodných pochybností o nepodjatosti. To znamená, že ne jakákoli námitka podjatosti bude způsobilá vyvolat odklad postupu ve věci samé‘ (Rozeňnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 77, dostupný z právního informačního systému Aspi)“ (bod 26).*

105. Soud nejprve rekapituluje, že žalobkyně námitku podjatosti vznesla poprvé ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 12. 2020, přitom ji formulovala jako námitku podjatosti „*všech zúčastněných pracovníků kontrolního odboru*“ a odůvodnila ji tím, že jediným záměrem těchto pracovníků je účelově žalobkyni poškodit, neboť veškeré doložené skutečnosti hodnotí v její neprospěch.
106. Finanční úřad pro Pardubický kraj posoudil tuto námitku jako námitku vůči „*úředním osobám, které se účastnily předmětné daňové kontroly*“ a rozhodl o ní celkem šesti rozhodnutími ze dne 12. 1. 2021, č. j. 8418/21/2809-50050-606388, 8364/21/2809-50050-606388, 8465/21/2809-50050-606388, 8435/21/2809-50050-606388, 8505/21/2809-50050-606388 a 6324/21/2809-50050-606388. Všech šest rozhodnutí je podepsáno ředitelem Finančního úřadu pro Pardubický kraj Ing. Ondřejem Vašátkem. Ten rozhodl, že úřední osoby nejsou vyloučeny z probíhajících doměřovacích řízení ve věci DPH za září 2016 až leden 2018 a daně z příjmů právnických osob za roky 2016 a 2017, protože neshledal žádný ze zákonných důvodů podjatosti podle § 77 daňového řádu. Konstatoval, že způsob, jakým úřední osoba vede řízení nebo postup, jakým shromažďuje nebo hodnotí důkazní prostředky a jak se při jednání chová, nepředstavují důvody pro konstatování podjatosti. K nápravě takových případných vad slouží opravné prostředky.
107. V návaznosti na to žalobkyně dne 13. 1. 2021 adresovala Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj šest „námitok“ proti výše zmíněným rozhodnutím. Finanční úřad žalobkyni dne 5. 2. 2021 vyzval, nechť odstraní vady svých podání a upřesní, co a z jakých důvodů navrhuje a vůči které úřední osobě podjatost namítá. Žalobkyně dne 18. 2. 2021 upřesnila, že námitka směřovala a směřuje mimo jiné vůči řediteli Finančního úřadu pro Pardubický kraj Ing. Ondřeji Vašátkovi. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 3. 2021, č. j. 11325/21/5100-41451-050025, i tuto námitku shledal nedůvodnou, protože nebyl naplněn žádný ze zákonných důvodů podjatosti. Ředitele Finančního úřadu pro Pardubický kraj proto žalovaný nevyloučil, ani nedelegoval místní příslušnost na jiného správce daně. Žalovaný v odůvodnění doplnil, že se Ing. Ondřej Vašátka jakožto úřední osoba stojící v čele finančního úřadu na doměřovacích řízeních žalobkyně nepodílel, pouze „*na základě své pravomoci dané ustanovením § 77 odst. 4 daňového řádu rozhodl o námitkách podjatosti úředních osob, které doměřovací řízení vedou. Rozhodnutí v této věci však nemůže být důvodem podjatosti této úřední osoby stojící v čele správce daně. Z námitky podjatosti z důvodu nadřízenosti vůči úřední osobě Ing. Haně Ságnerové, která je nadřízenou vůči všem úředním osobám kontrolního odboru lze dovodit jen a pouze nesouhlas daňového subjektu s právním hodnocením a procesním postupem správce daně v doměřovacím řízení, nikoliv však okolnosti, které by zakládaly podjatost Ing. Ondřeje Vašátka, ředitele Finančního úřadu pro Pardubický kraj ve výše vymezeném smyslu. Pochybnosti o nepodjatosti Ing. Ondřeje Vašátka, ředitele Finančního úřadu pro Pardubický kraj, musí vycházet toliko z jeho doložitelného jednání či stavu.*“
108. Soud na základě těchto skutečností konstatuje, že námitka žalobkyně, vznesená více než dva roky po zahájení daňové kontroly a nadto formulovaná velmi obecně, nemohla založit účinky předpokládané v § 77 odst. 3 daňového řádu. Zaprvé, žalobkyní formulovaný důvod spočívající v domněnce účelového hodnocení důkazních prostředků v její neprospěch sám o sobě bez dalších tvrzených okolností podřaditelných pod § 77 písm. a) až c) daňového řádu nemůže založit důvodné pochybnosti o nepodjatosti úředních osob finančního úřadu. Zadruhé, žalobkyně zprvu namítala podjatost zúčastněných pracovníků kontrolního odboru, aniž je jmenovitě určila. Ředitel Finančního úřadu pro Pardubický kraj není pracovníkem tohoto odboru a na daňové kontrole žalobkyně se bezprostředně nepodílel,

soud proto v prvotním posouzení Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 12. 1. 2021 nespátřuje pochybení.

109. Nicméně i pokud by původní námitka podjatosti měla směřovat paušálně vůči celému Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj, jehož ředitel by za těchto okolností rozhodl o nevyločení svých podřízených dříve, než bylo rozhodnuto o jeho nepodjatosti, nešlo by samo o sobě o natolik závažnou vadu, která by způsobila nezákonnost daňové kontroly či dodatečných platebních výměrů. Samotné vydání rozhodnutí vyloučenou úřední osobou by automaticky pro soud nepředstavovalo důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 As 15/2016-47). Na tomto závěru je tedy tím spíše třeba trvat v situaci, kdy k vyloučení ředitele Finančního úřadu pro Pardubický kraj na základě upřesněné námítky žalobkyně později nedošlo. Žalobkyně ani konkrétně neuvedla, v čem se za této situace tvrzené vady při vyřizování námítky podjatosti promítly do napadeného rozhodnutí. Není-li výsledkem procesního postupu finančního úřadu nezákonnost doměření daně, tím spíš nemůže tento postup způsobit nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Ani tuto žalobní námitku tak soud nepovažoval za důvodnou.
110. V poslední procesní námítce žalobkyně namítá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ Jak vyplývá z hypotéz tohoto ustanovení, odvolací orgán je povinen seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, provádí-li sám dokazování nebo dospěl-li k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně. Ani k jedné ze zmíněných situací ale nedošlo, což ostatně žalobkyně připustila v replice (srov. výše bod 61) a pouze tvrdila, že měl žalovaný vyložit citované ustanovení v její prospěch a s podklady ji seznámit. Pokud však žalovaný dokazování neprováděl a se závěry správce daně se plně ztotožnil, nemohlo neseznámení s podklady nijak zasáhnout do žalobkyniných práv, neboť rozhodnutí žalovaného pro ni nemohlo být překvapivé (podklady již znala z prvostupňového řízení) a veškeré námitky proti němu mohla uplatnit následně v žalobě.
111. Soud se dále zabýval věcnou stránkou sporu.
112. V této souvislosti soud nejprve upozorňuje, že se může zabývat námitkami žalobkyně pouze v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (viz např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 70/2011-239, body 37, 38 a 46 a judikaturu tam citovanou). Tyto požadavky nesplňuje zcela obecné konstatování v replice, že žalobkyně uskutečnění reklamního plnění „FbŠ Bohemians“ doložila. O plnění „FbŠ Bohemians“ se pak žalobkyně dále zmiňuje pouze v podání nazvaném závěrečné vyjádření, činí tak ovšem v kontextu námitek, jimiž popírá svou účast na daňovém podvodu. V případě plnění „FbŠ Bohemians“ však nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet proto, že neprokázala přijetí plnění v deklarovaném rozsahu, nikoliv z důvodu, že by toto plnění bylo součástí řetězce zasaženého podvodem. Závěr o existenci podvodných řetězců finanční orgány učinily pouze ve vztahu k plněním označeným jako „Czech Golf“ a „HC Slavia“. Námitky, které by reagovaly na závěr o neprokázání deklarovaného rozsahu u plnění „FbŠ Bohemians“,

v řízení před soudem uplatněny nebyly. Soud má proto za to, že zmínka o plnění „FbŠ Bohemians“ je pouze neúmyslnou záměnou názvu plnění.

113. Soud se proto dále zabýval pouze zákonností odepření nároku na odpočet DPH souvisejícího s plněními „Czech Golf“ a „HC Slavia“, které finanční orgány odůvodnily tím, že přijetím uvedených plnění se žalobkyně zapojila do podvodu na DPH.
114. Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora EU. Vyplývá z ní, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně (nebo zneužívajícím způsobem), je výjimkou z principu, podle kterého při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016, *Giuseppe Astone*, C-332/15, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C 440/04, body 45 a 49). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla.
115. Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně opakovaně potvrdila rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Vyplývá z ní, že je třeba nejprve zjistit, zda k podvodu na dani *skutečně došlo* (1. podmínka, existence podvodu). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt *věděl*, nebo *vědět mohl a měl*, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda *přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována*, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, body 38-40, nebo ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31, bod 14).
116. Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem, tento jeho závěr bez dalšího nevede k odepření nároku na odpočet. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, body 32 a 33).
117. Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH), naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylicít jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu. Jakkoliv tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání (viz např. rozsudek č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 42 a judikaturu tam

citovanou).

118. Na těchto východiscích je postaveno i napadené rozhodnutí. Žalobkyně k závěrům žalovaného týkajícím se jejího zapojení do podvodu vznesla v žalobě poměrně obecné námitky.
119. K otázce existence daňového podvodu lze vztáhnout snad jen obecnou žalobní námitku, podle níž je tento závěr pouze hypotetický. Žalovaný však podrobně popsal, na základě jakých zjištění, dovedl, že přímí dodavatelé žalobkyně neoprávněně si nárokovali nadhodnocené fiktivní odpočty, jimiž si snižovali daňovou povinnost, kterou by jinak byli povinni v souvislosti s plněními poskytnutými žalobkyni odvést (srov. shrnutí výše v bodech 14 a 22). Proti těmto zjištěním a závěrům, z nich dovozeným, žalobkyně nebrojí.
120. V této souvislosti soud proto připomíná, že otázku existence daňového podvodu nemůže zkoumat z úřední povinnosti nad rámec námitek. V rozsudku ze dne 26. 1. 2023, č. j. 7 Afs 399/2020-66, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[j]akkoliv je pro závěr o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu samotná existence daňového podvodu esenciální, z hlediska následného soudního přezkumu není tato objektivní okolnost závislá na okolnostech subjektivních do té míry, že by se krajský soud musel nad rámec žalobních bodů z vlastní iniciativy podrobně a z hlediska všech myslitelných aspektů zabývat naplněním objektivního hlediska, neboť by bez toho byl znemožněn následný přezkum okolností subjektivních. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38: ‚Pokud totiž zůstane objektivní východisko – existence daňového podvodu – v důsledku absence odpovídajících žalobních námitek nedotčeno, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn a zaměřit se v mezích žalobních bodů na namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.‘ *Obdobný přístup zaujal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, či ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84*“ (bod 21).
121. Žalobní argumentace směřuje především proti závěru, že žalobkyně mohla a měla o svém zapojení do podvodu na DPH vědět.
122. Při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 26). Tomuto požadavku finanční orgány dostály.
123. K požadavku na dostatečnost důkazů soud připomíná, že důkazy o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH mají často povahu nepřímých důkazů, neboť ze samotné povahy daňového podvodu plyne, že jeho účastníci budou zpravidla natolik opatrní, aby své protiprávní jednání nedávali explicitně najevo a zaznamenali pouze informace nezbytné pro fungování řetězců. V této souvislosti lze připomenout rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2022, č. j. 5 Afs 203/2021-43, v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*samotným účelem daňového podvodu v obchodním řetězci je vytvořit zdání standardního obchodu a nevědomosti o podvodném jednání u těch společností, které ‚nezmizí ze scény‘ a se správcem daně spolupracují. Je tedy zřejmé, že k zastření pravého účelu obchodů bývá použito postupů, které samy o sobě z běžné obchodní praxe flagrantně nevybočují. Teprve ve svém souhrnu a v kombinaci s ostatními okolnostmi lze daňový podvod a vědomost o něm prokázat*“ (bod 42). Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je proto třeba vždy hodnotit v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto

důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost.

124. Finanční orgány podle soudu shromáždily právě takový ucelený souhrn vzájemně se doplňujících nepřímých důkazů, které jsou dostatečným podkladem pro jejich závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodu.
125. Soud ve shodě se žalovaným považuje za významnou indicii skutečnost, že žalobkyně přijala plnění „Czech Golf“ a „HC Slavia“ na základě spolupráce s R. Dubským, s nímž se její jednatel již dříve podílel na krácení DPH v případě jiných plnění. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že se transakce, k nimž se vztahovalo trestní stíhání R. Dubského a žalobkynina jednatele, týkaly jiného typu plnění než reklamy, ani skutečnost, že k fiktivním plněním dříve docházelo přímo v rámci spolupráce mezi žalobkyní a společností Ebko (za niž fakticky jednal R. Dubský), zatímco v nyní posuzované věci fiktivní plnění přijímali žalobkynini dodavatelé (společnosti Concept a Koukni, za které fakticky jednal R. Dubský), a to právě za účelem snížení daňové povinnosti, která by jim jinak v souvislosti s poskytnutím plnění žalobkyni vznikla.
126. Žalobkyně si měla být na základě předchozí protiprávní spolupráce s R. Dubským vědoma, že další spolupráce s touto osobou může být riziková a že může vést k zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Žalobkynin jednatel přitom jak v trestním řízení, tak při zahájení daňové kontroly potvrdil, že si byl vědom protiprávnosti spolupráce se společností Ebko, resp. s za ni jednajícím R. Dubským. Tuto skutečnost v žalobě žalobkyně ani nepopírá. Uvedený závěr přitom nevede k uplatnění pravidla „jednou zloděj, vždycky zloděj“, jak tvrdí žalobkyně, jelikož žalobkyně mohla prokázat, že přijala opatření v míře odpovídající riziku takového obchodního kontaktu, jež byla způsobilá předejít tomu, že se bude účastnit na podvodném plnění. S ohledem na zcela zásadní rizikovost této spolupráce je ovšem pravdou, že taková opatření by musela být obzvláště důkladná a lze si jen obtížně představit, že by při jejich řádném dodržení žalobkyně nezjistila indicie nezákonného jednání jejich dodavatelů. Požadavek na zvýšenou ostražitost při spolupráci s osobou, s níž žalobkyně již dříve páchala trestnou činností, je nicméně zcela legitimní a plně odpovídá smyslu a účelu boje proti daňovým podvodům, který opakovaně zdůrazňuje i Soudní dvůr (viz např. rozsudky ze dne 13. 2. 2014, C-18/13 *Maks Pen*, bod 26, nebo ze dne 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik*, bod 35, a mnohé další).
127. Krom toho, žalobkyni měla před rizikovostí spolupráce se společnostmi Koukni a Concept varovat také výše ceny, za kterou reklamní plnění nakupovala a která byla podle zjištění finančních orgánů v případě sezóny 2016/2017 navýšena 8krát a v případě sezóny 2017/2018 pak 4krát (srov. výše bod 28). Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že žalobkyně měla reklamu umístěnou v prostorách HC Slavia již 10 let. Tuto skutečnost žalobkyně nepopřela. Soud proto souhlasí se žalovaným, že si žalobkyně mohla a měla být vědoma, že plnění přijaté od společností Koukni a Concept je cenově značně nadhodnocené. I v tomto případě pak hraje roli, že tato plnění žalobkyni zprostředkoval R. Dubský, o jehož předchozím protiprávním jednání v souvislosti s krácením daně žalobkyně dobře věděla. Plnění za vysokou cenu nabízená právě R. Dubským tak měla být pro žalobkyni dostatečným varovným signálem, a pokud i přesto žalobkyně takové obchody uzavřela, silně to naznačuje, že její jednatel tak patrně učinil vědomě.
128. Virtuální sídla společností Koukni a Concept či absence webových stránek, přestože se měly zabývat reklamou, pak již jen dokreslují charakter těchto společností, které byly do řetězců vloženy uměle. Ani žalovaný nepovažoval tyto skutečnosti za rozhodující, ale pouze

podpurné. Argumenty, že na virtuálních adresách sídlí i řádné společnosti nebo že povahu sídla dodavatelů žalobkyně nemohla zjistit (což není pravdou), proto nic nemění na závěru, že v posuzované věci existovaly dostatečné objektivní indicie, na základě nichž si žalobkyně měla být vědoma, že se přijetím plnění může zapojit do podvodu.

129. Za popsané situace skutečně mohla žalobkyně odepření nároku na odpočet zvrátit pouze tím, že by tvrdila a doložila, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem. Jak již soud výše uvedl, tvrzení o přijetí dostatečných opatření není povinností daňového subjektu, ale jedná se o možnost „vyvinění“ (viz výše body 115 a 116). Je proto na něm, aby tvrdil, jaká opatření činil. Povinností finančních orgánů není identifikovat či vymezit opatření, která daňový subjekt přijmout měl a mohl (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66). Jejich povinností je prokázat, že daňový subjekt mohl a měl vědět o zapojení do daňového podvodu. Pokud se jim to podaří, je pak již na daňovém subjektu, aby tvrdil a doložil, že učinil dostatečná opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyvaroval. Tvrzení o přijetí dostatečných opatření se bude v praxi často prolínat s opačnou argumentací finančních orgánů o tom, že daňový subjekt mohl a měl o daňovém podvodu vědět. Argumentace daňového subjektu však musí být konkrétní, nestačí jen paušální a nijak nerozvedené odmítnutí závěrů finančních orgánů (viz výše zmíněný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 169/2021-35, bod 16).
130. Výše popsané podezřelé okolnosti přitom měly žalobkyni varovat, aby přijala vhodná opatření nad rámec těch, jež lze po daňových subjektech požadovat za standardních okolností. V rozsudku *Mahagében a Dávid* Soudní dvůr upozornil, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti“ (bod 60).
131. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“ (rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat úměrně tomu odpovídající větší obezřetnost.
132. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednájí v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž 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.
133. Určení opatření, jež lze v konkrétním případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí

podvodu, závisí především na okolnostech daného případu (rozsudek Soudního dvora *Mahagében a Dávid*, bod 59). Čím výraznější náznaky nestandardních skutečností existují, tím více vzniká podezření, že došlo (nebo může dojít) k podvodu, a o to vyšší míru obezřetnosti lze po plátcí při vstupu do obchodního vztahu vyžadovat (viz rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2020, č. j. 7 Afs 132/2019-38, bod 21).

134. S ohledem na intenzitu výše popsaných indicií by žalobkyně mohla předejít své účasti na podvodu přijetím pouze velmi důkladných opatření. Ačkoliv není na finančních orgánech ani na soudu, aby definovaly opatření, která daňový subjekt přijmout měl a mohl (viz již zmíněný rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66), lze souhlasit se žalovaným, že za popsané situace mohlo být přiměřeným opatřením např. ujednání o tom, že DPH odvede státu sama žalobkyně postupem podle § 109a zákona o DPH. Žalobkyně však nepřijala opatření vůbec žádná a přijetí jakýchkoliv opatření ani v žalobě netvrdila.
135. Za této situace nelze než dospět k závěru, že byly splněny všechny podmínky, za nichž lze daňovému subjektu přičíst účast na podvodu, a z tohoto důvodu nepřiznat nárok na odpočet DPH.
136. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že jednatel žalobkyně nebyl trestně stíhán v souvislosti s nyní posuzovanými transakcemi. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95, v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „[t]restní a daňové řízení jsou řízeními zcela odlišnými, ať už co do předmětu nebo okruhu účastníků. Stežovatel se mylí, jestliže předpokládá, že bylo-li trestní řízení ve věci jeho jednatele zastaveno, bude to mít bez dalšího za následek, že závěry správce daně učiněné v daňovém řízení neobstojí. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že žalobce spáchal či nespáchal nějaký trestný čin.“
137. Irelevantní je také tvrzení žalobkyně, podle kterého neměla ze sporných transakcí prospěch, ale naopak na nich prodělala. Jak již soud výše vysvětlil, nárok na odpočet lze odepřít nejen v situaci, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, a svou účastí v řetězci realizaci takových transakcí umožnila, byť sama z toho žádný přímý prospěch neměla. Jinými slovy, osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz např. již výše zmíněné rozsudky Soudního dvora *Bonik*, bod 39, *Kittel a Recolta*, bod 56, nebo *Mahagében a Dávid*, bod 46).
138. K odlišnému posouzení nemůže vést ani znalecký posudek prof. Ing. Hótové, který se týkal pouze fiktivních plnění uskutečňovaných mezi žalobkyní a společností Ebko. Jeho závěry proto nelze přenášet na nyní posuzované transakce. Ostatně v replice žalobkyně připustila, že se ve vztahu k využitelnosti tohoto posudku částečně ztotožňuje se žalovaným v tom, že se týká fiktivních plnění, přesto však zdůraznila, že nevěděla a nemohla vědět o nekorektním jednání svých obchodních partnerů (viz výše bod 60). S otázkou vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodu se soud již podrobně vypořádal výše.
139. Případný není ani argument žalobkyně, že jí finanční orgány neodepřely nárok na odpočet v souvislosti s přijatým plněním označeným jako „box live Karlovy Vary“. Ze zprávy o daňové kontrole totiž vyplývá, že ve vztahu k tomuto plnění se nepodařilo prokázat

účasti na podvodu shromáždit dostatečné důkazy (viz bod 2.2 uvedené zprávy). V případě nyní posuzovaných plnění byla naopak účast žalobkyně na podvodných řetězcích dostatečně prokázána, jak soud vysvětlil výše.

VI. Závěr a náklady řízení

140. Soud neshledal žalobu důvodnou ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, proto žalobu zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
141. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť neměla ve věci úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť vystupování před správními soudy spadá do jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 13. září 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu