



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **I. V.**
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, sídlem Sluneční
náměstí 2588/14, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2023, č.j. 6539/23/5300-21442-809464,

takto:

I. **Žaloba se z a m í t á.**

II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 28. 4. 2023, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2023, č.j. 6539/23/5300-21442-809464 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobkynino odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj –

dodatečnému platebnímu výměru – ze dne 10. 11. 2021, č.j. 886167/21/2407-50521-403545, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018 ve výši 912 211 Kč a stanoveno penále ve výši 182 442 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně uvedla, že dne 27. 1. 2023 doplnila odvolání o Potvrzení o složení hotovosti ze dne 27. 1. 2023 na pokladně České národní banky v částce 585 000 Kč, na účet číslo: 705-77628111/0710, variabilní symbol: X. a navrhla jím provést dokazování se závěrem, že dluhy obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. byly uhrazeny a je tak naplněna podmínka, že takto zaplacenou daň nelze považovat za chybějící, a proto žalobkyni nelze odepřít nárok na odpočet daně. Žalovaný podrobil tento důkaz zkoumání, oslovil správce daně (žalobkyně v čl. I. žaloby označila za „správce daně“ Finanční úřad pro Středočeský kraj, pro Finanční úřad pro Karlovarský kraj zavedla označení „správce daně 2“), kterému byla platba za zaniklou obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. určena, a zjistil skutečnosti, které popsal v bodě 10. napadeného rozhodnutí a na jejichž podkladě přijal závěr, že zde nadále existuje chybějící daň, a proto je namíste odvolání žalobkyně zamítnout. Žalovaný neopomněl zdůraznit v bodě 10. napadeného rozhodnutí, že tímto dokazováním nenastala žádná změna oproti dokazování, se kterým již žalobkyni seznámil rozhodnutím ze dne 20. 12. 2022, č.j. 47179/22/5300-21442-809464.
3. Žalobkyně namítá, že jí bylo upřeno právo seznámit se s nově provedeným dokazováním a žalovaný tím porušil podstatným způsobem procesní pravidla pro vedení daňového řízení. Zde žalobkyně odkazuje na právní názor Nejvyššího správního soudu uvedený v bodech 30 a 33 rozsudku tohoto soudu ze dne 30. 7. 2020, č.j. 10 Afs 173/2017-58, který navazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č.j. 1 Afs 438/2017-52: *„Dospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde stěžovatelky), není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.) (viz bod 63 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, Strojmetal) ... Po zohlednění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu lze na tomto místě uzavřít, že odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně. Rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni, je tedy třeba ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Opačný výklad, dle něhož nezmění-li odvolací správní orgán výši daňové povinnosti stanovené daňovému subjektu, není jeho povinností seznámit daňový subjekt se změnou právního názoru a umožnit mu, aby se k této změně vyjádřil, je absurdní. V rozporu s principem subsidiarity soudní ochrany totiž přenáší efektivní možnost právní argumentace proti novému právnímu názoru odvolacího orgánu teprve na řízení před správním soudem.“* Kdyby se žalobkyně dozvěděla o provedeném dokazování před vydáním napadeného rozhodnutí, pak by namítala, že obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. zanikla výmazem z obchodního rejstříku ke dni 15. 6. 2021 (shodně žalovaný vizte bod 8. napadeného rozhodnutí) a nebylo možné rozhodovat o jejích

právech a povinnostech podle § 106 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Je tedy tajemstvím, jak kdokoliv mohl závazně určit, že předmětná platba 585 000 Kč byla rozdělena mezi na úhradu zbývající neuhrazené daňové povinnosti neexistující obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o., která není způsobilá mít osobní daňový účet, protože po svém zániku bez právního nástupce nemůže nikdo rozhodovat o jejích právech a povinnostech, tedy ani v souladu s § 152 odst. 1 daňového řádu rozdělit došlou platbu na jakékoliv daňové povinnosti. Žalobkyně nepopírá, že daňové dluhy obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. trvají i po jejím zániku, ale k jejich úhradě může dojít jen cestou realizace ručitelského závazku podle § 39 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), který stanoví, že *při zrušení obchodní korporace s likvidační ručí společníci za její dluhy po jejím zániku do výše svého podílu na likvidačním zůstatku, nejméně však v rozsahu, v němž ručili za jejího trvání. Mezi sebou se společníci vyrovnají stejným způsobem jako při ručení za trvání společnosti. Jestliže společníci za trvání společnosti za dluhy společnosti neručili, vypořádají se mezi sebou podle poměru svých podílů ke dni zániku společnosti.* Eventuálně cestou náhrady škody za nevěrnou správu od statutárních orgánů coby majetek vzniklý po výmazu obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o., pro něž lze podle § 209 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník obnovit likvidaci. Pro účely zákonnosti napadeného rozhodnutí je podstatné, že žalovaný akceptoval nezákonný postup daňového orgánu, který s platbou přijatou 585 000 Kč nakládal, jako kdyby obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. existovala a byl oprávněn rozhodovat o jejích právech a povinnostech, ač to výslovně zakazuje § 106 odst. 1 písm. c) daňového řádu. To by rozhodně žalobkyně zpochybnila, kdyby o tomto dokazování věděla. Dále by žalobkyně namítala, že daňový orgán, který přijal platbu ve výši 585 000 Kč, měl postupovat podle § 164 odst. 2 daňového řádu a vyzvat plátce, aby oznámil, na kterou daň byla platba určena. Pokud k tomu došlo, žádala by žalobkyně objasnit s jakým výsledkem, což podstatně mohlo ovlivnit její důkazní pozici, protože by věděla, jaké jiné důkazy má navrhnout, aby prokázala nezákonnost prvostupňového platebního výměru.

4. Žalobkyně dále uvedla, že problematikou podvodů na DPH se opakovaně zabýval Soudní dvůr EU zejména v rozsudcích ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, ve spojených věcech C 354/03, C 355/03 a C 484/03, ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, ve spojených věcech C 439/04 a C 440/04, ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C 271/06, či rozsudku ze dne 21. 6. 2012, Mahagében kft a Péter Dávid, ve spojených věcech C 80/11 a C 142/11. V bodě 47. rozsudku sp.zn. C 354/03, C 355/03 a C 484/03 přijal Soudní dvůr EU závěr, že každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.
5. Žalobkyně v srpnu 2018 přijala od obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. pět zdanitelných plnění:

Faktura č.	DUZP	předmět plnění	základ daně	daň (21 %)
2018031	31. 8. 2018	Kontejner ARK36PS 2 ks	396.000,- Kč	83.160,- Kč
2018032	31. 8. 2018	Lis VSK 20 2 ks + lis VPLK 2 1 ks	1.165.000,- Kč	244.650,- Kč
2018033	31. 8. 2018	Lis SP45 2 ks	975.000,- Kč	204.750,- Kč
2018034	31. 8. 2018	Lis VSK 20 4 ks + příslušenství 4 ks	1.290.760,- Kč	271.060,- Kč
2018035	31. 8. 2018	Servisní služby za srpen 2018	517.100,- Kč	108.591,- Kč
		celkem	4.343.860,- Kč	912.211,- Kč

6. Žalovaný dle žalobkyně rezignoval na svou povinnost danou mu výše připomenutou judikaturou a všechna zdanitelná plnění považoval za zasažená daňovým podvodem a posuzoval je, jako kdyby se jednalo o plnění jediné. Žalobkyně namítá, že každé zdanitelné plnění je charakterizované svým předmětem plnění. Každé z pěti zdanitelných plnění je samostatné, nijak nesouvisí s plněními ostatními, a proto se vztah k daňovému podvodu musí posuzovat samostatně. Žalovaný tvrdí, že neuhrazená daň činila částku 580 167 Kč a z toho jednoznačně plyne, že jen do této výše je identifikovaná chybějící daň. Žalovaný odkazoval pouze na judikaturu, v níž je chybějící daň prokazována nekontaktností subjektu. To ale není případ žalobkyně, kdy byla po celou dobu provádění daňové kontroly obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. správci daně k dispozici a řádně proběhl výsledek jejího bývalého jednatele V. V. Jedná se tak o případ, kdy je objektivně možné přesně vyčíslit chybějící daň. Pro tento případ pak platí, že daňové orgány byly povinny zkoumat každé jednotlivé zdanitelné plnění samostatně a odlišit ty, které byly zasaženy daňovým podvodem, a jen u těch jim vzniklo oprávnění odepřít nárok na odpočet daně. Pokud žalovaný neodlišil zdanitelná plnění zasažená daňovým podvodem od těch, které zasaženy daňovým podvodem nebyly, a daň odepřel ze všech plnění přijatých obchodní společností Strojservis Vašíček, s.r.o., je napadené rozhodnutí nezákonné.
7. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný selhal rovněž stran povinnosti identifikace konkrétních zdanitelných plnění, která jsou zasažena daňovým podvodem, která plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2020, č.j. 6 Afs 83/2020-32, ve věci Velkoobchod Zajac: „V rozsudku ze dne 27. července 2007 č. j. 5 Afs 129/2006-142 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Jinými slovy, každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky. Ve výše citovaném rozsudku Vyrtych (publikovaném pod č. 3705/2018 Sb. NSS) pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „samotné neodvedení daně [...] podvodem ve smyslu judikatury SDEU není“ a že je vždy „třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.“, z čehož v tamní věci dovedl, že „skutkové souvislosti totiž musejí být dány i při posuzování, zda chybějící DPH pochází ze stejného plnění, z něhož si odběratel nárokuje odpočet“.
8. Žalobkyně si nárokovala odpočet z plnění od obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. ve výši 912 211 Kč a chybějící daň činí podle tvrzení žalovaného 580 167 Kč, pak je na první pohled zřejmé, že část zdanitelných plnění nemohla být zasažena daňovým podvodem, a proto u nich nebyl žalovaný oprávněn odepřít nárok na odpočet.
9. Z likvidace obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. plyne, že skončila s rozsáhlými nedoplatky:

Tuzemská věřitelé	
Město v Praze, IČO: 00215660, I. J. St. Ca. 1860/2020, IČ: 230834022	2 000,00 Kč
Eximtel Praha, a.s., IČO: 45117004 (účetní a právní)	70 032,02 Kč
TECHNIMAT a.s., IČO: 48268127	1 592 319,00 Kč
OSST Praha západ, IČO: 00009063	2 355 200,00 Kč
Česká průmyslová záruční pojistovna, IČO: 47672234	204 463,00 Kč
Všeobecná záruční pojistovna Česká republika, IČO: 41197518	1 121 140,00 Kč
Československá záruční a poručitelská banka, a.s., IČO: 44848543	1 959 110,81 Kč
Finanční úřad pro hl. m. Prahu - Ústřední pracoviště pro Prahu a IČO: 72080045	7 017 976,21 Kč
Celkem	15 225 249,84 Kč

10. Z toho je dle žalobkyně zřejmé, že insolventní se obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. stala v důsledku podnikatelského selhání, což plyne z mnohosti věřitelů uvedených ve zprávě likvidátora, kterou žalovaný provedl jako důkaz (blíže bod 48 napadeného rozhodnutí). Žalovaný nevysvětlil, jak mohly daňové závazky dosáhnout bezmála 8 mil. Kč, aniž by daňové orgány dosáhly uspokojení svých pohledávek daňovou exekucí. Rovněž žalovaný nevysvětluje, proč daňové orgány nepodaly společně s ostatními věřiteli návrh na zahájení insolvenčního řízení a nevymáhaly škody způsobené jednatelem obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o., pokud své funkce nevykonávali s péčí řádného hospodáře, k čemuž žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že shromáždil řadu poznatků. Žalovaný tak fakticky zneužívá právo na odepření nároku na odpočet daně a supljuje tím nedostatky v činnosti Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, který měl umět vybrat daňové nedoplatky na obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. nebo jejich jednatelech. Žalobkyně proto namítá, že žalovaný prokázal, že k zániku obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. došlo z důvodů jejího podnikatelského selhání, resp. podnikatelského selhání jejích představitelů, a Finanční úřad pro hl. m. Prahu svou indolencí promeškal své oprávnění v insolvenčním řízení prokázat opak, tedy že za úpadek obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. odpovídá některý z jednatelů v důsledku nedostatků v povinné péči řádného hospodáře. Na podkladě toho žalobkyně namítá neexistenci daňového podvodu, protože je odepření nároku na odpočet nezákonné.
11. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný konstruuje daňový podvod tak, že žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, což dovozuje z příbuzenského poměru žalobkyně s bývalým jednatelem obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. Žalobkyně namítá, že i kdyby tomu tak bylo, tak na uvedenou situaci dopadá § 109 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), který se stal součástí právního pořádku novelou č. 47/2011 Sb. právě s odůvodněním, že „*institut ručení je zaváděn jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Jedná se o ručení odběratele (plátce, příjemce zdanitelného plnění) za daň ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku, která nebyla záměrně odvedena jeho dodavatelem (plátce, poskytovatel zdanitelného plnění). Vzhledem k neexistenci jednotného přístupu mezi členskými státy je působnost ustanovení omezena pouze na tuzemské plátce. Ke vzniku ručitelského vztahu dochází okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku nebo poskytnutí úplaty na takové plnění. Zároveň však musí být naplněna některá z podmínek předvídaných v odstavci 1 nebo 2. Fakticky se ručitelský závazek projeví až v případě, že daň z předmětného zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku nebude zaplacená a její vymáhání na poskytovateli zdanitelného plnění (dodavateli) se ukáže marným. Procesní postup vůči ručiteli je upraven v § 171 a 172 daňového řádu.*“ (důvodová zpráva k cit. zákonu: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=129&CT1=0>). Daňové ručení je upraveno v § 171 daňového řádu v hlavě V – Placení daní, dílu IV – Zajištění daní.

Z toho plyne, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní, a odborná literatura k němu uvádí, např. BAXA, J. a kol. Daňový řád, Komentář. Wolters Kluwer: Praha, 2011, že míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň. Právě proto nebyl žalovaný oprávněn aplikovat odepření nároku na odpočty daní, když mu zákon umožňuje v dané situaci (dodavatel daňového subjektu daň přiznal, ale nezaplatil) využít ručení. Zákonodárce v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu výslovně uvádí: „*Nutno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k nevhodnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.*“ Jak trefně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č.j. 7 Afs 8/2018-56, www.nssoud.cz: „*Jinak řečeno, současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v důležitém daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (k tomu viz stanovisko Generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel, C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitivost těch, kteří je připravují).*“ Přitom ručením lze postihnout jen nezaplacenou daň, která byla bezvýsledně vymáhána. Žalovaný tím, že zneužil institut odepření nároku na odpočet daně, protiprávně žalobkyni zabavil víc, než její dodavatel nezaplatil na dani a rezignoval na povinnost ji po obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. nechat vymáhat, když její bývalý jednatel V. V. při svém výslechu výslovně uvedl, že se zavázal daňové závazky uhradit sám jako fyzická osoba. Žalovaný neprokázal, že by nezaplacenou daň bezúspěšně vymáhal. Žalobkyně proto namítá, že jí nebylo možné odepřít nárok na odpočet daně, protože byla naplněna hypotéza § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH a žalovaný byl povinen aplikovat jen ručení, protože odepření nároku na odpočet není upraveno v žádném právním předpisu a je toliko dovozováno z principu zákazu zneužití práva, což je ale nástroj ultima ratio, který lze využít jen tehdy, když není k dispozici žádný mírnější nástroj při zachování stejného účinku.

12. Žalobkyně dále konstatovala, že žalovaný vystavěl daňový podvod mj. na domněnce, že obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. nahradila obchodní společnost IVP CZ a.s. a pokračuje ve stejné činnosti, jakou prováděla obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. K tomu žalobkyně navrhla dne 23. 1. 2023 vyslechnout tyto osoby: K. J., V. L., P. V., M. N., V. V. a Z. K. Žalovaný je nevyslechl, a proto zůstal skutkový stav nedostatečně objasněn. Přitom tvrzení žalovaného, že IVP CZ a.s. pokračuje na stejné pozici jako zrušená obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o je klíčovým závěrem o existenci podvodného jednání žalobkyně.
13. Žalobkyně vyzvala žalovaného v rámci žádosti ze dne 23. 1. 2023, aby doložil důkaz, proč Finanční úřad pro hl. m. Prahu vydal ve prospěch obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. souhlas podle § 288 daňového řádu, když z bodu 21. výzvy žalovaného ze dne 20. 12. 2022, č.j. 47179/22/5300-21442-809464, plyne, že žalovaný byl informován o existenci ručitelského závazku V. V. za daňové dluhy obchodní společnosti Strojservis

Vašíček s.r.o. Daňový subjekt proto žádá správce daně, aby mu zaslal důkaz o tom, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu přihlásil pohledávku ve výši 7 917 974,31 Kč do likvidace a likvidátora řádně zpravil o existenci ručitelského závazku, coby svého druhu majetku obchodní společnosti Strojservis Vašíček s.r.o., resp. jak Finanční úřad pro hlavní město Prahu vymáhal úhradu daňových dluhů obchodní společnosti Strojservis Vašíček s.r.o. po ní samotné a také po V. V. Zejména za situace, kdy sám žalovaný tvrdí v bodě 54 napadeného rozhodnutí, že V. V. má rozsáhlé úspory na úhradu všech dluhů postačujících. Žalovaný žádný důkaz nepředložil, z čehož plyne, že se Finanční úřad pro hlavní město Prahu dobrovolně vzdal jakékoliv snahy o inkaso přihlášených pohledávek ve výši 7 917 974,31 Kč a žalovaný se odepřením nároků na odpočty daní snaží zhojit tyto nedostatky, což je nezákonné. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku J. K. ze dne 25. 4. 2007, č.j. 1 Afs 89/2006-79, *www.nssoud.cz*: „... jako mnohdy v právu se i zde může účastník právního vztahu úspěšně domáhat svých práv jen tehdy, pokud tak učiní v určité lhůtě. Nerespektuje-li tuto lhůtu, nelze ve výsledném stavu spatřovat nespravedlnost, nýbrž pouze důsledek jeho vlastní nečinnosti.“

14. Žalobkyně dále uvedla, že v rámci prokazování opatření k zamezení účasti na dosud neprokázaném daňovém podvodu předložila správci daně dne 30. 9. 2020 na důkaz toho, že obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. řádně uhradila daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018, když tento dluh výkaz nedoplatků sestavený ze dne 13. 6. 2019, č.j. 3432084/19/2102-805542-204636. Žalobkyně proto opakovaně navrhovala vyslechnout úřední osoby P. Š. a J. B., kteří uvedený výkaz vydali, protože jí správce daně předložil tvrzení jiné úřední osoby, Mgr. A. K., DiS. zaměstnané na Finančním úřadu pro hl. m. Prahu, která v přípisu ze dne 24. 9. 2020, č.j. 7294242/20/2004-52533-111469, tvrdí, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018 nebyla zaplacená částkou 480 167 Kč. Existují tak zde protichůdné skutečnosti úředních osob různých správců daní, a proto žalobkyně opět navrhla vyslechnout P. Š. a J. B., kteří by měli objasnit, jak mohli vydat výkaz nedoplatků bez dluhu na DPH za srpen 2018, který podle tvrzení Mgr. A. K., Dis. vznikl již více než 7 měsíců dřív. Tento rozpor je o to závažnější, že správce daně tvrdil, že „z analýzy platební morálky plátce STROJ vyplývá, že prvotní nedoplatky v řádech stovek tisíc korun začal správce daně u tohoto plátce evidovat zhruba od února 2016, kdy následně v čase se tyto postupně zvyšovaly“, takže rozpory mezi tvrzeními výše uvedených úředních osob nemohly být zapříčiněny kolísáním přeplatků a nedoplatků obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. K tomu přistupuje další tvrzení žalovaného obsažené v bodě 13. výzvy ze dne 20. 12. 2022, č.j. 47179/22/5300-21442-809464, že finální předpis daně byl 593 187 Kč a skutečnost, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu přihlásil do likvidace obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. pohledávku ve výši 7 917 974,31 Kč. To doplňuje doznání žalovaného v bodě 105. napadeného rozhodnutí, že se při vyčíslování chybějící daně zmýlil v částce 100 000 Kč i správce daně. Ze souhrnu všech těchto pochybení různých daňových orgánů plyne, že až do dne 22. 12. 2022 (vydání výzvy č.j. 47179/22/5300-21442-809464) nebyly schopny určit, kolik na DPH za srpen 2018 obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. vlastně dlužila. Přitom znalost tohoto nedoplatku je klíčová pro určení, zda byl či nebyl spáchán daňový podvod, protože od tohoto nedoplatku je odvozována chybějící daň jako první krok tzv. Axel Kittel testu. Žalobkyně proto namítá, že když daňové orgány nebyly schopny po dobu delší než 4 roky správně určit výši dlužné daně obchodní společnosti Strojservis Vašíček, s.r.o. na DPH za zdaňovací období srpen 2018, tak tím spíše o existenci tohoto dluhu nemohla mít povědomí žalobkyně a zohlednit jej při prevenci před daňovým podvodem.

15. Dále žalobkyně konstatovala, že žalovaný odůvodňuje odepření nároku na odpočet daně za všechna zdanitelná plnění realizovaná mezi žalobkyní a obchodní společností Strojservis Vašíček, s.r.o. v měsíci srpnu 2018 tím, že je oprávněn chránit systém DPH a může tak odepřít v řetězci nárok na odpočet vícekrát a k tomu zhusta cituje z rozsáhlé judikatury, která je ale v případě žalobkyně nepoužitelná. Sám žalovaný tvrdí, že v tomto případě je řetězec pouze dvoučlankový: žalobkyně a obchodní společnost Strojservis Vašíček, s.r.o. V takovém případě je povinností žalovaného identifikovat jen ta plnění, která byla zasažena daňovým podvodem, a u nich odepřít nárok na odpočet. Tím je vyloučeno, aby jiná plnění mezi shodnými plátcí byla postižena odepřením nároku na odpočet daně, protože je daňový podvod nemůže nijak ovlivnit. Žalovaný se nevyjadřuje k tomu, kde začíná a kde končí jeho oprávnění odepřít nárok na odpočet daně. Z čeho plyne, že je žalovaný oprávněn odepřít nárok na odpočet ze všech zdanitelných plnění uskutečněných mezi žalobkyní a obchodní společností Strojservis Vašíček, s.r.o. za měsíc srpen 2018? Proč ne za další zdaňovací období na DPH? Kam až sahají důsledky daňového podvodu? Rok, dva, deset let, ...? Žalobkyně proto namítá, že žalovaný nebyl oprávněn odepřít nárok na odpočet daně tam, kde nebyl schopen ke konkrétnímu zdanitelnému plnění prokázat existenci daňového podvodu.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, žalobní námítka a předmět sporu a poté uvedl, že předně sděluje, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Žalobní námítka jsou do jisté míry totožné jako námítka uvedené v reakci na Seznámení (tj. dle žalovaným zavedeného označení dokument seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se vydaný žalovaným dne 20. 12. 2022 pod č.j. 47179/22/5300-21442-809464), s nimiž se žalovaný řádně a podrobně vypořádal a na tomto vypořádání trvá. Žalovaný nepovažuje za účelné provádět zde výslovný opis odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a detailně popsal skutkový stav, a proto v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K jednotlivým žalobním námítkám uvedl žalovaný následující.

Neseznámení žalobkyně s novými důkazy v rámci odvolacího řízení

17. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu 30. 7. 2020, č.j. 10 Afs 173/2017-58, žalovaný uvádí, že se jedná o rozsudek, který není pro danou věc nikterak přílehlavý. V předmětném rozsudku posuzoval Nejvyšší správní soud, jak je povinen odvolací orgán postupovat v případě, že dojde k odlišnému právnímu názoru než správce daně, aniž by tento odlišný právní názor měl vliv na výši stanovené daně. Tak tomu ale v tomto případě nebylo, žalovaný neměnil právní názor správce daně, závěr správce daně i žalovaného o vědomé účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty je založen na stejných skutečnostech. Žalovaný sice v rámci odvolacího řízení uložil správci daně některé okolnosti lépe doložit a vyprecizovat, nicméně s tímto byla žalobkyně seznámena v rámci seznámení ze dne 20. 12. 2022, č.j. 47179/22/5300-21442-809464.
18. K odkazu na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č.j. 1 Afs 173/2017-56 a namítanému nesprávnému postupu žalovaného žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, ve kterém je konstatováno, že „nelze judikaturu správních soudů, ale ani judikaturu SDEU, resp.

jednotlivé právní závěry rozhodnutí v té které věci aplikovat vždy bezvýhradně bez přihlídnutí ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem případu“. Stěžejní je v dané věci to, že se v případě trvající existence chybějící daně nejednalo o nově zjištěnou skutečnost či nově zjištěný skutkový stav. Tento skutkový stav byl totožný jak v řízení před správcem daně, tak i žalovaným, a jako takový neměl vliv na závěry žalovaného. Nebyl tak naplněn předpoklad § 115 odst. 2 daňového řádu a žalovaný nebyl povinen seznámení dle tohoto ustanovení vydat.

19. Pro úplnost žalovaný podotýká, že zástupce žalobkyně byl dne 6. 2. 2023 nahlížet do daňového spisu u žalovaného, přičemž v rámci tohoto nahlížení byl zástupce žalobkyně seznámen s kompletním spisovým materiálem a byly mu z něj poskytnuty kopie. Součástí spisu, do kterého zástupce žalobkyně nahlížel, byl i úřední záznam ze dne 3. 2. 2023, č.j. 4545/23/5300-21442-809464, jehož přílohou je nově vytvořená, tj. aktualizovaná, sestava nedoplatků společnosti STROJ (tj. společnost STROJSERVIS Vašíček s.r.o. v likvidaci, Jaurisova 515/4, Michle, 140 00 Praha 4, DIČ: CZ28356977). Žalobkyně tedy byla s trvající existencí chybějící daně seznámena ještě před vydáním napadeného rozhodnutí, přičemž ačkoliv jí byla tato skutečnost známa, nesprávný postup správce daně při zaevidování předmětné platby nenamítala. Žalovaný přitom k vydání napadeného rozhodnutí přistoupil až 15 dnů po uskutečnění nahlížení, tedy žalobkyně měla dost prostoru svou argumentaci doplnit. Ona toho nicméně nevyužila. Napadené rozhodnutí tak nelze označit za překvapivé, v důsledku čehož by mohla být zkrácena práva žalobkyně.

Nesprávný postup správce daně při rozdělení platby ve výši 585 000 Kč

20. Žalovaný k této žalobní námitce nejprve zdůrazňuje, že nemá vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť skutečnosti v ní uvedené nemohou nijak zpochybnit závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty. Postup správce daně, který žalobkyně napadá, se týká jiného daňového subjektu i jiného správce daně a jako takový nemůže být přezkoumáván v tomto soudním řízení. Žalovaný k tomu uvádí, že mu není zřejmé, čeho se snaží žalobkyně touto námitkou fakticky domoci.
21. Postup ohledně provedené úhrady na osobní daňový účet společnosti STROJ, který navrhuje žalobkyně, tedy že by správce daně dle § 164 odst. 2 daňového řádu vyzval plátce, pana V. V., k určení, na kterou daň byla platba určena, by nevedl k tomu, že by byla uhrazena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018. I v případě výzvy dle § 164 odst. 2 daňového řádu má plátce oprávnění určit pouze druh daně, na který bude platba zaevidována, nikoliv konkrétní nedoplatek, který chce předmětnou platbou uhradit. V rámci takto určené daně se pak nedoplatky hradí postupně v souladu s § 152 daňového řádu. Z výše uvedeného vyplývá, že by ani v důsledku výzvy dle § 164 odst. 2 daňového řádu nedošlo k ovlivnění důkazní pozice žalobkyně, jak namítá v žalobě, výsledek by byl stále stejný – existující neuhrazená daň za zdaňovací období srpen 2018.
22. Pan V. V. provedenou úhradou projevil jednoznačnou vůli zaevidovat úhradu na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty, když provedl platbu ve prospěch v bankovního účtu určeného u správce daně k úhradě daně z přidané hodnoty (předčíslo 705, viz bod [7] tohoto vyjádření). Stejně jako uvedením DIČ společnosti STROJ jako variabilního symbolu projevil jednoznačnou vůli, aby byla platba zaevidována na osobním daňovém účtu společnosti STROJ. Samotné pořadí úhrady daně je stanoveno v § 152 daňového řádu, dle kterého správce daně postupoval. Nespokojenost žalobkyně s postupem správce daně při zaevidování předmětné platby svědčí spíše o tom, že se pravděpodobně domnívala, že

provedením platby dojde k úhradě nedoplatku za zdaňovací období srpen 2018, tedy k úhradě chybějící daně, v důsledku čehož by nebyly naplněny znaky podvodu na dani z přidané hodnoty a žalovaný by neměl oporu pro odepření nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že správce daně použil platbu na úhradu starších nedoplatků, byla předmětná platba z pohledu žalobkyně provedena „zbytečně“, čemuž se nyní brání. Pro úplnost pak žalovaný doplňuje, že i za situace, kdy by předmětná částka byla použita na úhradu nedoplatku za zdaňovací období srpen, neměla by tato skutečnost vliv na posouzení existence tzv. chybějící daně. Takováto dodatečná úhrada chybějící daně u článku, který ji původně zkrátil, a ke které došlo pouze v důsledku jednání správce daně, nezpůsobí zahlázení podvodu, který byl již dokonán. Žalovaný k tomu odkazuje např. na recentní rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 29. 3. 2023, č.j. 2 Afs 298/2021-69.

Nesprávné posouzení rozsahu plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty

23. Žalovaný s názorem žalobkyně nesouhlasí a uvádí, že nelze trvat na tom, že by nárok na odpočet mohl být neuznán pouze do výše konkrétně vyčíslené chybějící daně. Žalovaný již v bodě [97] odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu vědomé účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty představuje unijním právem a SDEU uznávaný postup, který má de facto kvazisankční povahu a odrazující účinek vůči osobě nárokující si tento odpočet (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09 R, body 50 a 54; či rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda, bod 48). Výše odepřené odpočtu daně z přidané hodnoty tedy v konečném důsledku nemusí nutně korespondovat s výší neodvedené daně z přidané hodnoty. Žalovaný k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č.j. 9 Afs 160/2020-49, ve kterém tento uvedl, že *„plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“* Totožný závěr byl pak konstatován i v rozsudku ze dne 22. 7. 2021, č.j. 2 Afs 147/2020-37, kde Nejvyšší správní soud mj. uvedl: *„Z uvedeného vyplývá, že chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění, jež bylo v tomto řetězci přijato. Požadavek krajského soudu na konkrétní propojení plnění spojeného s daňovým únikem s plněním, které žalobkyně obdržela (bylo jí v rámci řetězce „přeprodáno“), je tak v rozporu s pravidly vytyčenými shora odkazovanou judikaturou SDEU.“* Z uvedeného vyplývá, že chybějící daň u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí být zjištěna v totožné výši, jako byl odepřený nárokovaný odpočet z plnění, jež bylo v tomto řetězci přijato. Z judikatury SDEU ani Nejvyššího správního soudu přitom nelze dovodit, že by shora uvedené mělo být posuzováno odlišně v situaci, kdy se jedná o řetězec dvou kontaktních článků.
24. Tento žalobkyní namítaný požadavek nelze dle žalovaného realizovat již s ohledem na princip fungování systému daně z přidané hodnoty, kdy za jedno zdaňovací období má daňový subjekt v přiznání k dani z přidané hodnoty povinnost vyčíslit výslednou daň, případně nadměrný odpočet, které jsou stanoveny jako výsledek součtu celkové daně na výstupu a odpočtu daně, nikoliv povinnost vyčíslit jednotlivé daně na výstupu a jednotlivé nároky na odpočet dani z přidané hodnoty. Jelikož je vlastní daň stanovena souhrnně, je nedělitelná i z hlediska jejího placení a představuje jednu daňovou pohledávku. Je tak zcela

přirozené, že výše neuznaného nadměrného odpočtu nebude odpovídat výši chybějící daně, neboť tato nemusí být tvořena pouze výši daně z podvodem zasaženého plnění.

25. Touto otázkou se zabýval i SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, Finanzamt M, kdy nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na dani z přidané hodnoty, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40).
26. Z těchto závěrů pak vycházel i Nejvyšší správní soud, když v bodě [26] rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č.j. 1 Afs 101/2021-42, vyslovil, že „nelze připustit (byť jen) částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, a stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem EU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků).“.
27. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2020, č.j. 6 Afs 83/2020-32, ve kterém Nejvyšší správní soud vychází mimo jiné z rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci Vyrtých, žalovaný uvádí, že se jedná o rozsudky, které jsou nepřiléhavé na zde řešený případ. V nyní projednávané věci byly totiž zjištěny takové objektivní okolnosti, které bezpochyby svědčily o podvodu na dani z přidané hodnoty, zatímco ve věci Vyrtých soud neshledal, že by obchodní transakce probíhaly za podmínek neobvyklých a nelogických, a v rozsudku ze dne 24. 8. 2020, č.j. 6 Afs 83/2020-32, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že v daném případě existoval pouze předpoklad doměření daně, přičemž ani nebylo postaveno na jisto, že jsou předmětná plnění zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty. Nadto se jedná o rozsudky, které určitým způsobem vybočují z dlouhodobě zastávané judikатурní praxe Nejvyššího správního soudu. Žalovaný již výše uvedl závěry Nejvyššího správního soudu, ze kterých při vydání napadeného rozhodnutí vycházel, proto pouze pro úplnost konstatuje, že se jedná o ustálenou správní praxi, která je zřejmá již například z rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č.j. 4 Afs 104/2018-79, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé“. Na tyto závěry bylo navázáno i v dalších

rozsudcích Nejvyššího správního soudu např. č.j. 4 Afs 10/2020-58 ze dne 26. 8. 2020, č.j. 9 Afs 69/2019-58 ze dne 1. 4. 2020, č.j. 10 Afs 182/2018-42 ze dne 25. 7. 2019, z recentní judikatury pak například v rozsudku ze dne 24. 10. 2022, č.j. 10 Afs 324/2020-104, ve kterém je konstatováno, že „*příčinná souvislost mezi neodvedením daně a odpočtem, který požadovala stěžovatelka, spočívá v souhrnu zjištěných okolností*“.

28. Z citované judikatury je tedy dle žalovaného zřejmé, že požadavek na příčinnou souvislost mezi neodvedenou daní a nárokovaným odpočtem daně je dán již v důsledku objektivních okolností, u nichž bylo prokázáno, že o nich žalobkyně věděla. Stejně tak nebylo možné odepřít nárok na odpočet pouze v částce namítané žalobkyní, neboť odmítnutí nároku na odpočet z plnění zasaženého podvodem nesplňuje výběr chybějící daně (viz bod [31] a následující tohoto vyjádření). Postup žalovaného, který odepřel celý nárok na odpočet daně, tak byl zcela souladný se shora citovanou judikaturou. Tuto žalobní námitku je tedy taktéž nutné odmítnout jako nedůvodnou.

Zánik společnosti STROJ

29. Žalovaný k této námitce uvádí, že pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí není stěžejní, z jakého důvodu došlo k zániku společnosti STROJ, zda byla společnost předložena v důsledku neúmyslného podnikatelského selhání či vědomého porušení povinnosti péče řádného hospodáře. Při zjišťování a prokazování existence podvodu na dani z přidané hodnoty správce daně posuzuje okolnosti konkrétního obchodního vztahu, v rámci kterého bylo poskytnuto předmětné plnění. Dlouhodobé podnikatelské chování daňového subjektu je sice jedním z aspektů, které mohou správce daně vést k závěru o účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, nicméně stěžejní je v dané věci též vždy posouzení okolností konkrétního zdanitelného plnění.
30. V daném případě byly zjištěny následující nestandardní skutečnosti, které ve spojení s prokázaným narušením neutrality DPH prokazují existenci podvodu na DPH:
- a. Společnost STROJ měla od 1. 10. 2012 do 21. 9. 2019 zapsáno sídlo na adrese Plzeňská 1574, 252 63 Roztoky, následně přesídlila na tzv. virtuální sídlo, kde „*sídlí*“ přes 1000 subjektů. V srpnu 2018 (od 23. 5. 2011 do 24. 5. 2019) byl jednatelem společnosti STROJ pan V. V., byl také společníkem s podílem 85 %. Zbýlých 15 % podílu měl druhý jednatel (od 10. 11. 2017 do 8. 7. 2019), pan D. R. Dne 5. 8. 2019 byla společnost STROJ přepsána na pana Z. S., dne 29. 7. 2020 jí byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, dne 15. 6. 2021 byla vymazána z OR s nedobytnými dluhy (nejen vůči státu) ve výši cca 15 mil. Kč.
- b. V rámci svědecké výpovědi pan R. nepotvrdil svědeckou výpověď pana V., naopak vypovídal (protokol ze dne 21. 10. 2019, č.j. 4653485/19/2112-60562-209546) v tom smyslu, že byl tzv. bílý kuň, nastrčená osoba, která někomu podepsala papíry, o kterých toho času nevěděla, že jde o koupi firmy. Vypověděl, že fakticky za společnost STROJ nejednal a že pana V. vůbec nezná. V čase jmenování pana R. druhým jednatelem (listopad 2017) už měla společnost STROJ vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty, následně v květnu 2019 byl na pana R. přepsán 100% podíl. Žalovaný usuzuje, že pan R. byl opravdu zneužit jako bílý kuň, jelikož se jeví jako nepravděpodobné, že by vědomě stál o společnost s dluhy a daňovými nedoplatky.
- c. Přepis na pana Z. S. (k tomu došlo v srpnu 2019), což je člověk, který je posledním jednatelem a společníkem celé řady problémových společností. Lze proto zcela oprávněně spekulovat o tom, že v okamžiku, kdy si pan R. plně uvědomil, co se stalo, co podepsal,

zbavil se společnosti STROJ stejným způsobem, jako se jí předtím zbavil na jeho úkor pan V., tj. přepisem na někoho jiného.

d. Zhruba od února 2016, začal správce daně evidovat u společnosti STROJ nedoplatky, kdy následně v čase se tyto postupně zvyšovaly. K datu 31. 8. 2018 pak správce daně evidoval u tohoto plátce nedoplatek ve výši 4 528 257,40 Kč. Po zaúčtování předpisu na úhradu daňové povinnosti za srpen 2018 se pak celkový nedoplatek zvýšil na částku 5 121 444 Kč.

31. Jako objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu bylo zjištěno zejména personální propojení mezi osobou žalobkyně a společností STROJ, resp. panem V. V. a taktéž další skutečnosti:

a. Pan V. je manželem žalobkyně, dle OR oba bydlí na adrese L., H. S., v domě, který je v jejich společném jmění manželů.

b. Na webu společnosti www.strojservis.com, což je web paní V., byl V. V. uváděn jako „ředitel společnosti“. Z uložených otisků webu vyplývá, že pan V. se zde poprvé objevuje v pozici „ředitele společnosti“ žalobkyně dne 1. 9. 2015, poslední záznam je pak ze dne 25. 8. 2018, a že žalobkyně pro své podnikání používala dodatek obchodního jména „STROJSERVIS“, včetně loga (tj. zaměnitelnost se společností STROJ, stejné jméno). Na webových stránkách se také prezentovala jako „výrobní závod“, ačkoliv podle vyjádření pana V. zajišťovala výrobu a servis společnost STROJ a žalobkyně se zabývala pouze obchodní činností (sháněla pro společnost STROJ zakázky).

c. Dle sdělení Komerční banky, a.s. byl pan V. disponentem s bankovním účtem č. 35-5001620247/0100 žalobkyně prostřednictvím internetového bankovníctví. Předmětný bankovní účet je účet zveřejněný dle § 96 ZDPH, zároveň byl uváděn na fakturách vydaných společností STROJ.

d. Pan V. musel iniciovat zastavení bezhotovostních plateb od žalobkyně na bankovní účet společnosti STROJ, když se dozvěděl o exekučním příkazu ze dne 9. 7. 2018 – od tohoto data přestaly platby na účet přicházet bezhotovostně, ačkoliv před tímto datem, respektive od 1. 1. 2018 do 3. 7. 2018, přišlo na účet společnosti STROJ od žalobkyně celkem 47 plateb v objemu přes 10 mil. Kč.

e. Z ústních jednání a na místních šetření bylo zjištěno, že byť se jedná o dva zdánlivě nezávislé podnikatelské subjekty, ve skutečnosti mezi žalobkyní a společností STROJ existovala dlouholetá symbióza a vzájemná závislost, kdy žalobkyně byla hlavním odběratelem vyrobených výrobků společnosti STROJ a zároveň na vedení „firmy“ žalobkyně se prokazatelně podílel její manžel V. V. Skutečnost, že pan V. V. byl ředitelem „firmy“ žalobkyně a zjednodušeně řečeno fakticky tvořili jeden celek (STROJ a žalobkyně = STROJSERVIS), je klíčovou objektivní okolností ve zde řešené věci.

f. Výrobní a servisní činnost, kterou vykonávala společnost STROJ, byla převedena na jinou personálně propojenou společnost – IVP CZ a.s., Plzeňská 1574, 252 63 Roztoky, DIČ: CZ29008247 (dále jen „IVP“). Ve společnosti IVP figuruje jako statutární orgán pan J. V., ročník X. (syn žalobkyně a pana V.), žalobkyně je členem dozorčí rady. Společnost má sídlo zapsáno na adrese Plzeňská 1574, 252 63 Roztoky, což je stejné jako původní sídlo společnosti STROJ. Pan J. V. byl na webových stránkách žalobkyně uváděn v pozici „provozní ředitel, zahraniční obchod“. Společnost IVP se prezentuje webovými stránkami, jejichž grafická podoba a i uvedení zaměstnanci jsou shodní s obsahem webových stránek žalobkyně. Činnost společnosti IVP je vykonávána v areálu, v němž vykonávala činnost

společnost STROJ. Zaměstnanci společnosti STROJ jsou nyní zaměstnanci společnost IVP.

32. Výše uvedené svědčí dle žalovaného o tom, že se nejedná o situaci, kdy daň nebyla uhrazena z pouhého podnikatelského selhání, jak uvádí žalobkyně. Ekonomická činnost společnosti STROJ byla převedena na společnost IVP, čemuž nasvědčuje nejen charakter ekonomické činnosti prezentované společností IVP, ale taktéž osoby zaměstnanců, kteří formálně „přešli“ pod nového zaměstnavatele IVP, fakticky však vykonávali stále tu stejnou práci na stejném místě, se stejným vybavením, atd. Činnost společnosti STROJ byla nahrazena v okamžiku, kdy se pan V. V. této zadlužené právnické osoby bez majetku zbavil. Pokud by společnost STROJ byla v takovéto míře zadlužena opravdu v důsledku podnikatelského selhání, těžko by společnost IVP, která její činnost fakticky převzala, měla prostřednictvím žalobkyně zajištěny další zakázky a mohla běžně fungovat a prosperovat. Tato skutečnost taktéž svědčí úmyslnému zadlužení společnosti STROJ.
33. Tyto skutečnosti podávají kompletní obraz o fungování žalobkyně a společnosti STROJ, kdy se jednalo o rodinné podnikání rodiny V., které pan V. V. ve skutečnosti řídil, jelikož ve společnosti STROJ byl jednatel a u žalobkyně byl ředitelem „společnosti“. Toto počínání shrnuté v bodech [81] až [83] napadeného rozhodnutí mohlo mít pouze jediný cíl – vyhnout se zaplacení daně z přidané hodnoty státu, jelikož manželé V. se museli domluvit na tom, že daň z přidané hodnoty společnost STROJ neuhradí (proto zastavili bezhotovostní platby a přešli na hotovost), že se společnosti STROJ svých daňových a jiných nedoplatků zbaví tak, že ji převedou na jinou osobu (body [55] a [58] napadeného rozhodnutí) a ponechají ji svému osudu, a že ji nahradí společností IVP, kde je žalobkyně člen dozorčí rady a syn Jan statutárním orgánem (jedná za společnost). Šlo o jednání cílené a dopředu promyšlené (viz hladký přechod STROJ → IVP tak, aby činnost žalobkyně nebyla přerušena).
34. Pokud žalobkyně v žalobě uvádí, že spojitost s podnikatelským selháním prokázala, je třeba konstatovat, že se toto tvrzení nezakládá na pravdě, neboť žalobkyně v průběhu daňového řízení nenavrhla ani nedoložila žádný důkaz, který by mohl zpochybnit shora uvedená zjištění.
35. K požadavku žalobkyně týkajícího se vysvětlení, proč správce daně nedokázal od společnosti STROJ vymoci daňové nedoplatky a zda správce daně přihlásil svou pohledávku do likvidace společnosti STROJ, žalovaný uvádí, že se jedná o skutečnosti, které nemají žádný vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.
36. Jak uvedl žalovaný již výše, odmítnutí nároku na odpočet z plnění zasaženého podvodem nesplňuje výběr chybějící daně. Odepření nároku na odpočet v důsledku podvodného jednání nesleduje fiskální cíl (naplnění veřejných rozpočtů). Smyslem odepření nároku na odpočet daně je totiž ochrana systému daně z přidané hodnoty, neboť riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty a jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů, které daň z přidané hodnoty řádně odvádějí. Z toho důvodu je také možné nárok na odpočet daně v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět měl a mohl, neboť dle obecné zásady práva Evropské unie nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému (viz rozsudky SDEU Italmoda, bod 46 nebo rozsudek Litdana, bod 32). K tomu rovněž viz bod [41] recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č.j. 5 Afs

157/2021-61, ve věci MRAZÍRNY SCHMIDT s.r.o.: „*Jak správně uvedl žalovaný, odepření nároku na odpočet v takové situaci nesupluje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice o společném systému DPH, ze které uplatňovaný nárok vychází,*“ a rovněž rozsudek téhož soudu ze dne 19. 11. 2021, č.j. 5 Afs 239/2020-46, ve věci Exa Soft Holding a.s.: „*Odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neubradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES (dále „směrnice“), neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem.*“

37. Výše uvedené (tedy že odepřením nároku na odpočet daně není suplován výběr chybějící daně) je pak třeba aplikovat i na situaci, kdy daň je sice do státního rozpočtu dodatečně odvedena, avšak nikoliv dobrovolně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59, bod [47]). Na skutečnost, že „*i podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že za neodvedení daně lze považovat dokonce situaci, kdy je daň sice do státního rozpočtu odvedena, avšak nikoli dobrovolně*“, ostatně poukázal Krajský soud v Brně v bodě [28] svého rozsudku ze dne 31. 1. 2019, č.j. 30 Af 100/2016-46. Ke stejnému závěru pak Nejvyšší správní soud dospěl například v rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č.j. 5 Afs 239/2020-46, kde uvedl, že „*případné pozdější vymožení daně bez součinnosti dlužníka a proti jeho vůli (např. v exekuci) nemůže mít vliv na posouzení, zda se některý ze subjektů v řetězci dopustil podvodného jednání a neodvedl daň, když tento již měl v úmyslu daň neodvést, přičemž pozdější vymáhání na tomto nemůže nic změnit*“, nebo již ve v bodě [22] tohoto vyjádření citovaném rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č.j. 1 Afs 101/2021-42, kde zaujímá jasné stanovisko k „*zahlazení*“ dokončeného podvodu, tj. k úhradě ex post, která nastává až poté, kdy je podvod odhalen. Nejvyšší správní soud akceptaci takové možnosti odmítl, tj. ani případné vymožení tzv. chybějící daně u některého z dodavatelů by nemělo za následek zahlazení podvodu, jelikož ten byl dokonán.
38. Žalovaný tak uzavírá, že ani vymožením chybějící daně či přihlášením pohledávky do likvidace společnosti STROJ by nedošlo k sanaci narušení neutrality daně, neboť odepření nároku na odpočet v důsledku podvodného jednání nesleduje fiskální cíl (naplnění veřejných rozpočtů). Požadavky žalobkyně týkající se osvětlení a doložení vymáhání chybějící daně u společnosti STROJ tak jsou zcela irelevantní.
- Nevyužití institutu ručení*
39. K této žalobní námitce odkazuje žalovaný na již výše uvedené, tedy že účelem odepření nároku na odpočet daně z plnění zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty není vybrat chybějící daň. Žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet z důvodu, že nesplnila podmínky pro jeho přiznání, nikoliv proto, že by se správce daně na žalobkyni „*zbojil*“ na dani, kterou nevybral od společnosti STROJ. Odepření nároku na odpočet daně u plnění zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty nemá fiskální, ale motivující, resp. odstrašující charakter. S ohledem na tuto skutečnost nemá žádnou oporu názor žalobkyně, že odepření nároku na odpočet daně by mělo být aplikováno až jako prostředek ultima ratio.
40. Žalovaný k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č.j. 7 Afs 8/2018-56 (na který odkazuje i žalobkyně v žalobě), ve kterém je konstatováno, že „*jinak řečeno, současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (k tomu viz*

stanovisko Generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel, C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují). [40] Ostatně ani z důvodové zprávy nevyplývá, že by bylo úmyslem zákonodárce zavést do právního řádu s účinností od 1. 4. 2011 (kdy nabyl účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., kterým byl do zákona o DPH vložen § 109) nová pravidla pro postihování jednání, které je orgány finanční správy vytykáno žalobci v nyní posuzované věci (tj. vědomé zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty), resp. osvobodit účastníky takového jednání od příslušenství, jak tvrdí žalobce. Zákonodárce v důvodové zprávě uvedl, že institut ručení je zaváděn jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty... Vzhledem k výše uvedenému nelze souhlasit ani s argumentací žalobce obsaženou ve vyjádření ke kasační stížnosti a v jeho doplněních, kde dovozoval, že by ručení mělo být využitelným vnitrostátním prostředkem vylučujícím použití odepření nároku na odpočet jako prostředku ultima ratio.“. Tento závěr byl následně přezkoumán v usnesení Ústavního soudu v téže věci pod sp.zn. IV. ÚS 1987/21 ze dne 19. 10. 2021. Pro úplnost pak žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2022, č.j. 10 Afs 57/2021-65, kde soud mj. konstatoval: „Odepření nároku na odpočet DPH a ručení dle § 109 zákona o DPH jsou dva samostatné instituty, jež mají místo v jiných fázích řízení. Neuznání nároku na odpočet spadá do nalézacího řízení, kdežto ručení se používá při placení daní. V obecné rovině tedy nemá institut ručení přednost před neuznáním nároku na odpočet DPH z důvodu, že dodavatel či subdodavatel daňového subjektu daň podvodně nepřiznal či neodvedl.“

41. Pro úplnost pak žalovaný podotýká, že z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že následná nedobrovolná úhrada nemá vliv na posouzení existence chybějící daně, přičemž je tento závěr třeba aplikovat i na institut ručení dle § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH. Tedy i za situace, kdy by byla provedena úhrada nedoplatku prostřednictvím institutu ručení odběratele, neměla by tato úhrada vliv na závěr o existující chybějící dani. Tato námitka je tedy také nedůvodná.

Neprovedení svědeckých výpovědí

42. Žalovaný k této námitce odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 22. 1. 2021, č.j. 5 Afs 310/2019-49, ze kterého vyplývá, že „správní orgány nemusí provádět veškeré důkazy, které účastníci řízení navrhnou; pokud se ovšem rozhodnou navržený důkaz neprovést, musí to dostatečně odůvodnit. Neprovést navržený důkaz je přípustné v zásadě ve třech situacích, a to pokud (a) důkaz nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, (b) není způsobilý potvrdit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, (c) popř. je-li navrhován k ověření nebo vyvrácení tvrzení, které již bylo v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno – tedy je nadbytečný (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, který se sice zabýval problematikou opomenutých důkazů v trestním řízení, výše uvedené závěry však lze mutatis mutandis vztáhnout i na řízení před správními soudy a správními orgány – obdobně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, bod [30]).“
43. K návrhu provedení svědeckých výpovědí bývalých zaměstnanců (K. J., V. L., P. V., M. N., V. V. a Z. K.) žalovaný uvedl bodech [112] až [114] napadeného rozhodnutí, z jakých důvodů je považuje za nadbytečné, přičemž na tomto závěru trvá. Skutečnost, že tyto osoby byly zaměstnány na hlavní pracovní poměr u společnosti STROJ a plynule „přešly“ do společnosti IVP, prokazuje evidence České správy sociálního zabezpečení (úřední záznam ze dne 14. 12. 2022, č.j. 5057616/22/2100-11442-205190). Stejně tak přechod

činnosti ze společnosti STROJ na společnost IVP, byla v řízení dostatečně prokázána, neboť společnost STROJ byla předchozím dodavatelem žalobkyně a jejich spolupráce byla totožná jako spolupráce žalobkyně se společností IVP, společnost IVP řídí syn žalobkyně a pana V. V., který byl dříve „*provozním ředitelem*“ společnosti STROJ a měl zde na starost i zahraniční obchod – zkušenosti a „*know-how*“ si proto nese ze společnosti STROJ. Jak je již uvedeno výše, zaměstnanci včetně pana J. V. plynule přešli a nezměnily se ani prostory – činnost je stále vykonávána v areálu na adrese Okrouhlá č. p. 1 v Jesenice u Chebu. Skutečnosti, které měly navrhované svědecké výpovědi objasnit, tak byly zjištěny dostatečně spolehlivě a jakýkoliv obsah svědecké výpovědi by nebyl s to zjištěné skutečnosti vyvrátit. Z tohoto důvodu byly navrhované svědecké výpovědi shledány jako nadbytečné, a proto je žalovaný odmítl provést, což je zcela v souladu s výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

44. K návrhu na provedení svědeckých výpovědí úředních osob žalovaný setrvává na svém názoru uvedeném v bodech [105] až [108] napadeného rozhodnutí, tedy že jsou taktéž nadbytečné. Žalovaný již v seznámení ze dne 20. 12. 2022, č.j. 47179/22/5300-21442-809464, vysvětlil, že k chybějící dani vyčíslené v různé výši došlo v důsledku pochybení Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, který nesprávně považoval 1 předpisnou větu, která byla odpisem nedoplatku, za úhradu chybějící daně. Zároveň v seznámení žalovaný chybějící daň vyčísлил ve správné výši, tedy žalobkyni byla známa výše chybějící daně. Jak již uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalovaný jakožto odvolací orgán je oprávněn v průběhu odvolacího řízení odstraňovat dílčí pochybení správce daně, což v tomto případě učinil v rámci výše uvedeného vyjasnění výše chybějící daně v seznámení. Provedení svědeckých výpovědí úředních osob tak bylo zcela nadbytečné, neboť by k výši chybějící daně neposkytlo žádné jiné údaje, než ty vyplývající z přehledu párování předpisů a plateb, který je součástí spisu, a proto je žalovaný neprovedl.
45. Žalovaný tak uvádí, že i tato žalobní námitka je zcela nedůvodná, neboť skutkový stav byl v dané věci zjištěn zcela dostatečně a neprovedením navrhovaných svědeckých výpovědí nedošlo k žádné vadě řízení.
46. Závěrem žalovaný uvedl, že s ohledem na výše uvedené má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností žalobkyní tvrzenou.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

47. Účastníci při jednání setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem

48. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

49. Předně je nutné uvést, že na stranách 4 až 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně popsal konstantní závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu pokud jde o „*odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti*

na podvodu ve vztahu k DPH". Na stranách 12 až 23 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak tyto závěry aplikoval na případ žalobkyně.

50. Žalovaný podrobně popsal existenci daňového podvodu - existenci narušení daňové neutrality a shrnul: „K narušení neutrality daně odvolací orgán uzavírá, že společnost STROJ daň za období srpen 2018 sice přiznala (podala daňové přiznání, což není sporné), ale neuhradila ji. Uhrazena byla pouze částka 13.020,- Kč, a to nedobrovolně na základě daňové exekuce. Z daňové povinnosti vykázané společností STROJ ve výši 593.187,- Kč tak zůstalo neuhrazeno 580.167,- Kč. Nic na tom nemění ani ta skutečnost, že byla umořena část starších nedoplatků (body [49] až [52]), neboť takto je to v souladu s ust. § 152 daňového řádu a odvolatel si nemůže vybírat, která daňová povinnost bude tou kterou platbou umořována, jak by se mu to hodilo. Odvolací orgán proto uzavírá, že došlo k narušení tzv. neutrality daně, jelikož daň za ZO srpen 2018 společností STROJ nebyla uhrazena v částce 580.167,- Kč.”
51. Žalovaný se dále zabýval vědomostním testem - existencí objektivních okolností, přičemž uzavřel: „[81] Skutečnosti uvedené výše v bodech [66] až [78] nahodilé nejsou, nejsou navzájem izolované a nejsou ani vysvětlitelné jinak, než tak, že šlo (jde) o rodinné podnikání rodiny V., kdy pan V. V. ve skutečnosti rodinný podnik řídil, jelikož ve společnosti STROJ byl jednatel a u paní V. byl ředitelem společnosti (vzhledem k pozici syna J. lze hovořit i o tom, že musel být ředitelem generálním, který řídí ředitele provozního, vedoucího výroby, atd.). Pan V. za paní V. jednal (vystupovali jako „STROJSERVIS“), měl i přístup do internetového bankovníctví, oba subjekty měly stejnou účetní, činnost byla rozdělena na výrobu + servis na jedné straně a obchod na straně druhé, avšak pouze formálně. Pan V. „ve správný čas“ rovněž zamezil odchozím platbám na účet společnosti STROJ tak, aby nebylo možno je exektovat, což dokladuje výše uvedené. Pokud by šlo o subjekty nezávislé, nemohla by paní V. vědět, že společnost STROJ má daňové nedoplatky a bezhotovostní platby by pokračovaly dle dosavadní praxe (47 plateb v objemu přes 10 mil. Kč od 1. 1. 2018 do 3. 7. 2018). Vzhledem k tomu, že šlo o podnikání společné, to ale vědět musela, což dokládají následné masivní hotovostní výběry z jejího bankovního účtu. Toto počínání mohlo mít pouze jediný cíl – vyhnout se zaplacení DPH státu, jelikož manželé V. se museli domluvit na tom, že DPH společnost STROJ neuhradí (proto zastavili bezhotovostní platby a přešli na hotovost), že se společnosti STROJ svých daňových a jiných nedoplatků zbaví tak, že ji převedou na jinou osobu (body [55] až [58]) a ponechají ji svému osudu, a že ji nahradí společností IVP, kde je paní V. člen dozorčí rady a syn J. statutárním orgánem (jedná za společnost). Šlo o jednání cílené a dopředu promyšlené (viz hladký přechod STROJ → IVP tak aby činnost paní V. nebyla přerušena). Paní V. tedy musela vědět, že daň uhrazená v ceně zboží a služeb společnosti STROJ (tj. společnosti jejího manžela) nebude odvedena do státního rozpočtu. Ve zde řešené věci lze dle odvolacího orgánu hovořit o oné pověstné privatizaci zisku a socializaci ztrát, neboť (odvolací orgán předpokládá) faktury byly uhrazeny vč. DPH, ale DPH nebyla odvedena do státního rozpočtu. Tento „obchodní model“ byl založen na tom, že jeden subjekt realizuje zisky a na druhém vážnou (narůstající) dluhy, které jsou nedobytné. Společnost STROJ byla ponechána svému osudu s dluhy (nejen vůči státu) ve výši cca 15 mil. Kč (bod [48]), respektive byla přepsána na bílé koně a vymazána z OR. Podnikání manželů V. se tak jeví jako podnikání společné a koordinované ačkoli de iure šlo o dva samostatné subjekty. Odvolací orgán na základě výše uvedeného v této části rozhodnutí konstatuje, že byť zjištěné objektivní okolnosti samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání odvolatele, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že odvolatel věděl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.”

52. Žalovaný se konečně zabýval vědomostním testem - přijetím rozumných opatření a dobrou vírou daňového subjektu, přičemž uzavřel: „*Odvolací orgán dospěl k závěru, že účast odvolatele na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní (tj. že by odvolatel ignoroval okolnosti svědčící o podvodu a nepřijal žádná opatření k nápravě a že by tedy o podvodném jednání „vědět měl a mohl“), ale učinil závěr, že odvolatel o své účasti na podvodném jednání „věděl“, resp. „vědět musel“, neboť ve vztahu STROJ —> I. V. byla zjištěna řada natolik závažných nestandardností, že jejich souhrn vylučuje, že by se odvolatel do podvodného jednání zapojil pouze náhodou. Z provedeného dokazování tedy vyplývá, že účast odvolatele na podvodném jednání byla úmyslná, a proto není třeba se zabývat případnými opatřeními k prevenci podvodného jednání, která měl odvolatel přijmout, a jeho dobrou vírou.*”
53. Soud se s podrobně odůvodněnými závěry žalovaného ztotožňuje.

B.

54. Žalovaný v bodu 9 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*Dne 27. 1. 2023 Odvolatel Odvolání doplnil pod č.j. 3638/23/5300-21442-809464. Odvolatel doložil Potvrzení o složení hotovosti ze dne 27. 1. 2023 na pokladně České národní banky (dále jen „ČNB“) v částce 585.000,- Kč, na účet číslo: 705-77628112/0710 (pozn.: bankovní účet aktivního správce daně), variabilní symbol: X. (pozn.: DIČ společnosti STROJ, viz bod [2]), jméno a příjmení složitele: V. V. – X. (dle struktury RČ, tj. datum nar. X., tj. jde o pana V. V., jednatele společnosti STROJ, viz OR).*”
55. Žalovaný v bodu 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*V návaznosti na úhradu 585.000,- Kč (bod [8]) prověřil odvolací orgán existenci neuhrazené daně (bod [3]), bylo zjištěno, že předmětná úhrada byla (dle ust. § 152 daňového řádu) použita dílem na „úhradu zbývajících částí neuhrazené daňové povinnosti společnosti STROJ za ZO květen 2018 ve výši 162.924,20 Kč a dílem na úhradu daňové povinnosti za ZO červen 2018 ve výši 422.075,80 Kč (z daňové povinnosti společnosti STROJ za ZO červen 2018 zůstávalo k datu 27. 1. 2023 neuhrazeno 291.693,20 Kč). Daňová povinnost za ZO srpen 2018 zůstává neuhrazena v částce 580.167,- Kč (tj. nenastala žádná změna oproti nedoplatku vyčísleném v Seznámení, viz detailně úřední záznamu č.j. 4545/23/5300-21442-809464 ze dne 3. 2. 2023 jehož přílohou je nově vytvořená, tj. aktualizovaná sestava nedoplatků společnosti STROJ).*”
56. V bodu 52 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „*Jak už odvolací orgán uvedl, částka 585.000,- Kč složená dne 27. 1. 2023 na pokladně ČNB uhradila v souladu s ust. § 152 daňového řádu starší nedoplatky za ZO květen a červen 2018 tak, že částečně uhrazená daňová povinnost za ZO květen byla (do)uhrazena v částce 162.924,20 Kč a daňová povinnost za ZO červen ve výši 713.769,- Kč zůstala neuhrazena z částečně ve výši 291.693,20 Kč (z platby 585.000,- Kč použito 422.075,80 Kč). Neuhrazená daňová povinnost za ZO srpen 2018 v částce 580.167,- Kč zůstala zcela „nedotčena“, tj. neuhrazena, tj. existuje tzv. chybějící daň, respektive byla narušena neutralita daně.*”
57. V bodech 105 a 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „*Odvolací orgán připouští, že aktivní správce daně chybně vyčísлил vyšší neuhrazené daně za ZO srpen 2018, uváděl, že nebylo uhrazeno 480.167,- Kč (konkrétně str. 11 Zprávy). K tomuto pochybení se odvolací orgán vyjádřil v bodech [15] a [16] Seznámení, pochybení vyhodnotil tak, že se nejedná o pochybení fatální. K omylu došlo tak, že aktivní správce daně chybně považoval jednu předpisnou větu, která byla odpisem nedoplatku, za úhradu. Odvolací orgán vzhledem k povaze chyby (rozdíl právě 100 tisíc korun) nepředpokládá, že by argumentace odvolatele v Odvolání byla odlišná, tj. jde o omyl, který nemá závažný dopad na podstatu sporu (odvolatel setrvale*

tvrdil, že dlužná daň neexistuje vůbec). Odvolací orgán (jak je ostatně jeho úlohou), existenci (výši) chybějící daně přezkoumal a uvedl věci na pravou míru — neuhrazenou daň vyčíslil správně a sdělil ji odvolateli v Seznámení. Stejně tak odvolací orgán promptně zareagoval na úhradu 585.000,- Kč ze dne 27. 1. 2023, tj. zjistil, jak byla předmětná úhrada použita, jaké daňové povinnosti společnosti STROJ umorňuje (v souladu s ust. § 152 daňového řádu), viz úřední záznam č.j. 4545/23/5300-21442-809464 ze dne 3. 2. 2023, který byl poskytnut odvolateli včetně sestavy dne 6. 2. 2023 při nahlášení).

58. Z provedené konstatace obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobkyně opomíjí, že se s obsahem záznamu ze dne 3. 2. 2023, č.j. 4545/23/5300-21442-809464, seznámila a převzala jej při nahlášení dne 6. 2. 2023. Skutečnosti z tohoto záznamu uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí tak pro žalobkyni nemohly být překvapivé. Není tedy pravdivým tvrzení žalobkyně o tom, že „jí bylo upřeno právo seznámit se s nově provedeným dokazováním”.
59. Podle § 152 odst. 1 daňového řádu se úhrada daně na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin: a) nedoplatky na dani a splatná daň, b) nedoplatky na příslušenství daně, c) vymáhané nedoplatky na dani, d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. Podle § 152 odst. 4 daňového řádu se v jednotlivých skupinách podle odstavců 1 až 3 se úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.
60. Z citovaných ustanovení daňového řádu vyplývá jasný postup při úhradě daně, kdy je správce daně povinen použít úhradu daně nejprve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti. Žalobkyně tudíž při vědomosti o dřívějších nedoplatkách společnosti Stroj, nemohla objektivně nabýt přesvědčení, že úhradou částky 585 000 Kč došlo k úhradě dlužné daně za měsíc srpen 2018.
61. Dlužno dále doplnit, že žádnou z námitek, o kterých žalobkyně tvrdila, že by je před vydáním napadeného rozhodnutí vznesla, nelze shledat důvodnou.
62. Podle § 106 odst. 1 písm. c) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže ten, o jehož právech a povinnostech má být rozhodnuto, zanikl bez právního nástupce. Pokud by měla platit logika žalobkyně, že odkazem na citované ustanovení „nebylo možné rozhodovat o právech a povinnostech společnosti Stroj, tedy ani v souladu s § 152 odst. 1 daňového řádu”, pak by nebylo možné předmětnou úhradu připsat ani na úhradu dlužné daně za měsíc srpen 2018. Postavení žalobkyně by se nijak nezměnilo.
63. Pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH je nezbytné splnění judikatorně podrobně vymezených podmínek. Zde existence chybějící daně. K úhradě daně teoretický může dojít „realizací ručitelského závazku podle § 39 zákona o obchodních korporacích”, cestou „nábrady škody za nevěrnou správu od statutárních orgánů” či jakkoli jinak. Tato potencialita ale nic nemění na tom, zda zde dlužná daň je či není. Podstatné totiž je, zda k úhradě dlužné daně došlo či nikoli, nikoli, zda k ní mohlo dojít.
64. Podle § 164 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt povinen uvést, na kterou daň je platba určena, a správce daně ji na tuto daň přijme. Podle § 164 odst. 2 daňového řádu platbu vykonanou bez dostatečného označení daně přijme správce daně na účtu nejasných plateb a vyzve daňový subjekt, aby mu ve stanovené lhůtě oznámil, na kterou daň byla platba určena. Obdrží-li správce daně odpověď ve stanovené lhůtě, zaeviduje platbu na daň určenou daňovým subjektem v odpovědi s účinností ke dni, kdy byla vykonána.

Neodpoví-li daňový subjekt ve stanovené lhůtě, určí správce daně, na kterou daň se platba zaeviduje; v tomto případě platí za den platby den, kdy ji správce daně zaevidoval.

65. Z pohledu aplikace právě citovaných ustanovení daňového řádu je podstatné uvedení daně, na kterou je platba určena.
66. Pan V. V. poukázal částku 585 000 Kč, na účet číslo 705-77628112/0710. Uvedením předčísí „705“ uvedl, na kterou daň byla platba určena, když toto předčísí je určeno na úhradu daně z přidané hodnoty. Ostatně i žalobkyně tvrdí, že platba byla určena na úhradu daně z přidané hodnoty, když tvrdí, že mělo dojít k úhradě daně z přidané hodnoty za měsíc srpen 2018. Nebyl tedy žádný důvod pro to, aby bylo postupováno podle § 164 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na ustanovení 152 odst. 4 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn určit daň, na kterou je platba určena, nikoli určit, že se úhrada daně nepoužije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.
67. Na rámec shora uvedeného je vhodné upozornit na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 6. 2023, č.j. 6 Afs 126/2023 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud uvedl: „*Za narušení daňové neutrality lze považovat i situaci, kdy je daň v konečném důsledku do veřejných rozpočtů odvedena, avšak stane se tak nedobrovolně, daňovou exekucí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, bod 47), a to právě s ohledem na účel odpírání nároku na odpočet v případě daňových podvodů, jímž je ochrana systému DPH (k ochraně systému viz nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, bod 43). Argumentace stěžovatelky, že veřejným rozpočtům „nic nechybí“, a existence podvodu je proto vyloučena, tak není důvodná. Citovat lze rovněž závěry z nedávného rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, bod 26, dle kterého „nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu“: Z provázanosti žalobkyně s panem V. V., načasování provedení předmětné platby a postoj žalobkyně k ní vyplývá, že smyslem této platby bylo zvrátit správnost závěrů správních orgánů o splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH. Tedy i pokud by tímto postupem došlo k úhradě daně za zdaňovací období srpen 2018, nemohla by taková platba daně cokoli změnit na správnosti závěru správních orgánů o narušení daňové neutrality.*

C.

68. Soud shora v bodu A. odůvodnění rozsudku shrnul skutečnosti, o které žalovaný opřel závěr o naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH.
69. Podstatou podvodného jednání, o kterém žalobkyně věděla, resp. musela vědět, bylo neodvedení daně společností Stroj. V měsíci červenci 2018 došlo k zastavení bezhotovostních plateb, aby tyto nedošly na účet společnosti a nemohly být exekučovány, a to s úmyslem daň z předmětných plnění nikdy neodvést, společnost převést na „bílé koně“ a nahradit jí společností IVP. Pokračovat v podnikání po očištění se od povinnosti platit daně z minulých zdanitelných plnění.
70. Je tedy zřejmé, že závěry žalovaného pokrývají veškerá plnění o přijatá v srpnu 2018 od společnosti Stroj jednotlivě i v jejich souhrnu. Daňovým podvodem byla zasažena veškerá tato plnění.

71. Ani ze skutečnosti, že „nárokováný odpočet činil 912 211 Kč zatímco chybějící daň 580 167 Kč“ nevyplývá, že by „část zdanitelných nemohla být zasažena podvodem“.
72. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2023, č.j. 2 Afs 298/2021 - 69, uvedl: „Nejvyšší správní soud však považuje za nezbytné korigovat právní závěry krajského soudu vztahující se k údajnému nezohlednění skutečnosti, že u společnosti EDECO byla ze zajišťovacích příkazů uhrazena zhruba polovina daňové povinnosti původně nesplněné touto společností. Lze souhlasit se žalobkyní, že ve své dřívější judikatuře Nejvyšší správní soud akceptoval nezbytnost zohlednit v průběhu daňové kontroly skutečnost, že u některé ze společností, u nichž byla v řetězci identifikována chybějící daň, byla tato daň následně uhrazena (viz např. žalobkyní citovaný rozsudek ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019–44). Je také pravda, že v rozsudku ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020–61, Nejvyšší správní soud vyslovil odlišný právní názor, že jsou-li objektivní okolnosti o existenci podvodu ze strany daňových orgánů prokázány a daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně přijetí kontrolních mechanismů neunesl, je namísto nárok na odpočet odepřít bez ohledu na to, zda u společnosti, která daň neodvedla, byly vydány zajišťovací příkazy, prostřednictvím kterých byla neodvedená daň uhrazena. Tento rozpor byl však již vyřešen rozhodovací činností Soudního dvora EU, který je povolán k závaznému výkladu práva EU. V rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, Finanzamt M, Soudní dvůr EU uvedl, že vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40). S ohledem na závěry citovaného rozsudku Soudního dvora EU je tak potřeba dospět k závěru, že dřívější judikatura Nejvyššího správního soudu byla překonána v tomto ohledu závaznou judikaturou Soudního dvora EU, podle níž nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu (k tomu srov. např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021–42). Nejvyšší správní soud tak neshledal důvod pro předložení předmětné otázky rozšířenému senátu, neboť judikатурní rozpor je vyřešen. Zároveň je potřeba ve světle uvedeného posunu v judikatuře považovat názor krajského soudu, podle něhož žalovaný měl povinnost zohlednit částečnou úhradu chybějící daně u společnosti EDECO ze zajištění, za nesprávný.
73. Žalobkyně se vědomě podílela na daňovém podvodu, a proto správní orgány nepochybily, když žalobkyni byl u předmětných zdanitelných plnění odepřen nárok na odpočet v plné výši a nikoli pouze ve výši 580 167 Kč.

D.

74. Jak již bylo uvedeno shora, pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH je nezbytné splnění judikaturně podrobně vymezených podmínek. Tyto, jak vyplývá z bodu A. odůvodnění rozsudku, byly naplněny bezezbytku.
75. Daňový podvod nebyl způsoben prostým „podnikatelským selháním“, nýbrž byl výsledkem úmyslného jednání s cílem daň z předmětných zdanitelných plnění neodvést a v podnikání

pokračovat prostřednictvím nové společnosti oprostěné od povinnosti plnit veřejnoprávní povinnosti za předchozí období.

76. Správní orgány tudíž nebyly povinny prokazovat cokoli dalšího, resp. žalobkyni „vysvětlovat výši daňových závazků ve vztahu k daňové exekuci“, či „vysvětlovat nepodání návrhu na zahájení insolvenčního řízení a nevymáhání škody způsobené jednateli“.
77. Na tomto místě je vhodné zmínit skutečnosti, které žalovaný uvedl v bodu 98 odůvodnění napadeného rozhodnutí a která žalobkyně zcela pomíjí a nijak konkrétně nerozporuje: „K té námitce, že správce daně rezignoval na vymáhání u společnosti STROJ, uvádí odvolací orgán, že toto není pravda. Zástupce zde umě odvádí pozornost a naznačuje, že daň nebyla vybrána v důsledku selhání správce daně (mimo jiné požaduje zdokladovat úkony vymáhání u společnosti STROJ). Odvolatel přitom musí dobře vědět, že společnost STROJ neovlastnila nemovitý a ani movitý majetek, když movitý majetek společnosti STROJ pronajímal (vozidla) včetně přefakturace služeb mobilních operátorů, viz výpovědi pana V. V. citované v bodě [67]. Nemovitý majetek společnost STROJ neměla, prostory, kde podnikala (konkrétně objekt na adrese Okrouhlá č. p. 1 v Jesenici u Chebu) měla jen pronajaty od IVP, kde paní V. figuruje jako člen dozorčí rady. Nemovitý majetek ani majetek movitý nebylo možno zabavit, protože neexistoval. Byla snaha postihnout bankovní účet společnosti STROJ (body [70] a [71]), ale tomu pan V. coby ředitel „firmy“ paní V. zabránil. Není proto pravdou, že by si správce daně usnadnil život tím, že daňové nedoplatky u společnosti STROJ nevymáhal (nepokusil se o to). Svědčí o tom rovněž odpisy provedené u společnosti STROJ (body [15] a [16] Seznámení), tyto lze provést jen tehdy, pokud by vymáhání bylo bezvýsledné.“
78. Žalovaný „nezneužil právo na odepření nároku na odpočet daně ani nesuploval nedostatky v činnosti Finančního úřadu pro hl. m. Prahu“, nýbrž pouze řádně ve shodě s prvoinstančním orgánem prokázal splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH.

E.

79. Otázkou vztahu institutů odepření nároku na odpočet a ručení se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud.
80. V rozsudku ze dne 24. 1. 2022, č.j. 10 Afs 57/2021 - 65, Nejvyšší správní soud uvedl: „Ani námitky nesprávného právního posouzení nejsou důvodné. Stěžovatelka se v bodě 22 kasační stížnosti nesprávně domnívá, že orgány finanční správy měly nejdříve DPH doměřit bezprostřední dodavatelce stěžovatelky GENEVE STEEL, po ní daň vymáhat a současně podat trestní oznámení a připojit se v trestním řízení s nárokem poškozeného. Jen po těchto krocích by prý mohly vydat ručitelskou výzvu ve smyslu § 109 zákona o DPH, resp. stěžovatelce neuznat odpočet DPH pro zaviněnou účast na podvodu. NSS k tomu uvádí následující. Je sice pravda, že judikatura považuje neuznání nároku na odpočet DPH za nástroj ultima ratio. Ovšem ne v tom smyslu, že správce daně musí před neuznáním podvodného odpočtu DPH učinit všemožné jiné kroky, které si vůbec lze v právní řádu představit. Naopak judikatura neuznání nároku na odpočet považuje za výjimku ze základní zásady neutrality společného systému DPH. Odepřít nárok na odpočet lze, jen pokud daňový subjekt nesplní hmotněprávní či některé z formálních požadavků na přiznání odpočtu. Pokud daňový subjekt tyto požadavky splní, nárok na odpočet DPH mu nelze odejmout jen proto, že při obchodní transakci došlo k podvodu. Důležité je, aby o takovém podvodu daňový subjekt věděl nebo musel či alespoň mohl vědět.“ Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Z ničeho nelze dovodit povinnost správce daně přednostně doměřit a vymáhat zmizelou DPH u subjektu, který ji nezaplátil.“ a dále: „Stěžovatelka si je

dobře vědoma ustálené judikatury NSS, dle které odepření nároku na odpočet DPH a ručení dle § 109 zákona o DPH jsou dva samostatné instituty, jež mají místo v jiných fázích řízení. Neuznání nároku na odpočet spadá do nalézacího řízení, kdežto ručení se používá při placení daní. V obecné rovině tedy nemá institut ručení přednost před neuznáním nároku na odpočet DPH z důvodu, že dodavatel či subdodavatel daňového subjektu daň podvodně nepřiznal či neodvedl.”

81. Námitky žalobkyně o přednosti institutu ručení před institutem odepření nároku na odpočet tak nelze shledat důvodnými.

F.

82. Důvodnými nejsou ani námitky žalobkyně o „nedostatečně objasněném skutkovém stavu neprovedením svědeckých výpovědí pánů K. J., V. L., P. V., M. N., V. V. a Z. K.”.
83. Žalovaný se otázkou nahrazení společnosti Stroj společnostmi IVP CZ a.s. zabýval v bodech 73 až 78 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl: „Na základě Doplnění bylo zjištěno, že výrobní a servisní činnost, kterou vykonávala společnost STROJ, byla převedena na jinou personálně propojenou společnost — IVP CZ a.s., Plzeňská 1574, 252 63 Roztoky, DIC: C229008247 (dále jen „IVP“). Ve společnosti IVP figuruje jako statutární orgán pan J. V., ročník X. (syn paní V. a pana V.), paní V. je členem dozorčí rady. Společnost má sídlo zapsáno na adrese Plzeňská 1574, 252 63 Roztoky, což je stejné jako v případě „odepsané“ společnosti STROJ (bod [48]). Pan J. V. byl na webových stránkách paní V. (vedle pana V. V.) uváděn v pozici „provozní ředitel, zahraniční obchod“, viz úřední záznam č.j. 5016035/22/2100-1 1442-205190 ze dne 13. 12. 2022. Byly dohledány webové stránky www.wkindustrie.cz, www.industryvizion.cz, <https://ivpcz.com>, ze kterých je evidentní grafická shoda s www.wkindustrie.cz stránkami paní V., ale i shoda fyzických osob (jména zaměstnanců), viz úřední záznam č.j. 5057616/22/2100-11442-205190 ze dne 14. 12. 2022. Jako výrobní ředitel je zde uveden pan J. V. Z prezentace na webových stránkách <https://ivpcz.com> taktéž vyplývá, že je zde prezentována ekonomická činnost společnosti IVP („společnost IVP CZ a.s. navazuje na zkušenosti v oblasti výroby technologií pro odpadové hospodářství, nakládání s odpady a zpracování odpadů“). S největší pravděpodobností jde o tradici převzatou od výrobní společnosti Stroj, neboť činnost společnost IVP vykonává v průmyslové zóně na adrese Okrouhlá čp. 1 v Jesenici u Chebu. Dle katastru nemovitostí se jedná o zastavěnou plochu a nádvoří ve vlastnictví společnosti IVP (číslo LV 50, katastrální území Jesenice u Chebu číslo 709522). Jde o stejný areál, kde svou ekonomickou činnost vykonávala společnost Stroj (viz protokol o místním šetření č.j. 717162/19/2112-60562-209546 ze dne 20. 2. 2019), kde pan V. byl ve funkci provozního ředitele a měl na starosti zahraniční obchod. Další kontaktní osobou na webu <https://ivpcz.com> je pan V. L., funkce „Vedoucí servisního oddělení“. V. L., nar. X., byl od 1. 1. 2018 do 31. 5. 2019 evidován jako zaměstnanec Stroj, od 1. 6. 2019 je pak evidován jako zaměstnanec společnosti IVP. Mimo pana L. aktivní správce daně zjistil i další osoby v pozici zaměstnance obou společností, tj. Stroj a IVP, viz tabulka: K. J. od 1. 8. 2017 - 31. 5. 2019 a od 1. 6. 2019, V. L. od 1. 1. 2018 - 31. 5. 2019 a od 1. 6. 2019, P. V. od 11. 7. 2011 - 31. 5. 2019 a od 1. 6. 2019, M. N. od 11. 7. 2011 a od 1. 6. 2019, V. V. od 1. 9. 2017 - 31. 5. 2019 a od 1. 6. 2019, Z. K. od 10. 10. 2014 - 13. 7. 2018 a od 4. 10. 2018 do 31. 5. 2019. Na základě výše uvedeného (body [73] až [75]) odvolací orgán soudí, že ekonomická činnost společnosti Stroj byla převedena na společnost IVP, čemuž nasvědčuje nejen charakter ekonomické činnosti prezentované společností IVP, ale taktéž osoby zaměstnanců. Například pan P. V. byl uveden jako vedoucí výrobního oddělení na webových stránkách „firmy“ paní V., přičemž byl zaměstnancem Stroj a následně IVP. Obdobně například pan V. L. je nyní prezentován jako vedoucí servisního

oddělení společnosti IVP, v roce 2018 byl však zaměstnancem společnosti Stroj. Pokud se týká J. V., nyní vystupujícího jako výrobní ředitel a současně jediný člen představenstva korporace IVP, tento byl dříve uveden jako provozní ředitel na webových stránkách „firmy“ paní V., přičemž je zřejmé, že tato osoba používá stále stejné telefonní číslo +420 739 053 234. Odvolací orgán má za prokázané, že ačkoliv se jedná a jednalo o podnikatelskou činnost zdánlivě nezávislých podnikatelských subjektů I. V., Stroj a následně IVP, lze hovořit o „společném podnikání rodiny V.“ Výše uvedené v bodech [73] až [76] dokresluje dle odvolacího orgánu skutkový stav. Evidentní je, že činnost společnosti Stroj byla nabazena v okamžiku, kdy se pan V. V. této zadlužené právnické osoby bez majetku zbavil (viz tabulka data ukončení, respektive započítání pracovních poměrů u zaměstnanců, kteří formálně „přešli“ pod nového zaměstnavatele IVP, fakticky však vykonávali stále tu stejnou práci na stejném místě, se stejným vybavením, atd.). Převedení činnosti (výrobní a servisní části) na společnost IVP považuje odvolací orgán též za objektivní okolnost, neboť toto se muselo dít za plného vědomí paní V., muselo se jednat o jakýsi rodinný záměr, který byl spojen s tím, že společnost Stroj, na které váznou daňové a jiné dluhy, bude nabazena „čerstvou“ dluhy nezatíženou společností, která výrobní část plynule převezme tak ekonomická činnost paní V. nebyla přerušena.”

84. Jak vyplývá z právě provedené citace části odůvodnění napadeného rozhodnutí, závěr o nahrazení společnosti Stroj společností IVP CZ a.s. byl založen na souboru konkrétních zjištění, která ve svém souhrnu pro učinění tohoto závěru skýtají jednoznačnou a dostatečnou oporu. K učinění tohoto závěru nebylo nutné provádět žádná další zjištění, tedy ani výslechy žalobkyní namítaných osob. Soud se tedy zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného uvedeným v bodech 112 až 115 odůvodnění napadeného rozhodnutí o nadbytečnosti navržených důkazů.
85. Nad rámec tohoto závěru je vhodné konstatovat, že žalobkyně mohla zvrátit správnost závěru o nahrazení společnosti Stroj společností IVP CZ a.s. Mohla tak však učinit pouze představením jiné věrohodné skutkové verze reality, na základě které by bylo nutné dospět k závěru, že k nahrazení společnosti Stroj společností IVP CZ a.s. nedošlo. Teprve taková verze by se mohla eventuálně stát předmětem dalšího dokazování. Prosté žalobní námítky o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu při neprovedení zmíněných svědeckých výpovědí představením takové jiné skutkové verze není.

G.

86. Je třeba znovu zopakovat, že pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH je nezbytné splnění judikatorně podrobně vymezených podmínek. Tyto, jak vyplývá z bodu A. odůvodnění rozsudku, byly naplněny beze zbytku.
87. Předložení či nepředložení „důkazu o tom, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu přiblížil pohledávku ve výši 7 917 974,31 Kč do likvidace a likvidátora řádně zpravil o existenci ručitého závazku“, nemá vůbec žádný vliv na splnění či nesplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH. Z tohoto důvodu nelze shledat důvodnými ani námítky uvedené v bodu VIII. žaloby.
88. Žalovaný „se nesnaží zhojit jakékoli nedostatky“, nýbrž pouze řádně ve shodě s prvoinstančním orgánem prokázal splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH.

H.

89. Žalobkyně v žalobě sama uvádí, že „až do dne 22. 12. 2022 nebyly správní orgány schopny určit, kolik na DPH za srpen 2018 obchodní společnost Stroj vlastně dlužila”.
90. Před vydáním napadeného rozhodnutí se žalobkyni dostalo přesného vyčíslení dlužné daně, což ostatně sama potvrzuje. Za této situace pak nelze dospět k jinému závěru, než ke kterému dospěl žalovaný, tedy, že by provedení svědeckých výpovědí úředních osob k prokázání skutečné výše dlužné daně bylo zcela nadbytečné.
91. Jak již bylo uvedeno shora, žalovaný se zabýval vědomostním testem - existencí objektivních okolností, přičemž dostatečně odůvodnil, proč žalobkyně věděla, resp. musela vědět o daňovém podvodu. Její vědomost nebyla opřena a ani není odvozována od „povědomí žalobkyně o skutečné výši dlužné daně na základě sdělení správce daně”, a proto skutečnost, že se žalobkyně o přesné výši dlužné daně dozvěděla až dne 22. 12. 2022, nemá žádný vliv na správnost závěrů správních orgánů o naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH.

CH.

92. Jak již soud uvedl shora, závěry žalovaného pokrývají veškerá plnění přijatá v srpnu 2018 od společnosti Stroj jednotlivě i v jejich souhrnu. Daňovým podvodem byla zasažena veškerá tato plnění, neboť všechny podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH byly splněny v případě každého z nich.
93. Nelze tedy shledat důvodnými ani námitky žalobkyně o tom, že žalovaný „nebyl oprávněn odepřít nárok nárok na odpočet daně tam, kde nebyl schopen ke konkrétnímu zdanitelnému plnění prokázat existenci daňového podvodu”, neboť k ničemu takovému nedošlo.

VI.

Rozhodnutí soudu

94. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

95. Soud neprovedl žádný z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VIII.

Náklady řízení

96. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 4. ledna 2024

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu