



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: Baxant spol. s r.o.
sídlem Štěpánská 540/7, Praha 2 - Nové Město
zastoupena daňovou poradenskou společností G. W., s.r.o.
sídlem U dubu 691/48, Praha 4 – Braník

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31
Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2023, č. j. 21936/23/5300-21442-712585

takto:

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

Odůvodnění

I. Předmět věci

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a penále několika dodatečnými platebními výměry:
 - č. j. 6985984/21/2002-52521-110499 ze dne 20. 8. 2021, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období červen roku 2017 ve výši 81 900,- Kč a penále ve výši 16 380,- Kč,
 - č. j. 6986097/21/2002-52521-110499 ze dne 20. 8. 2021, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období září roku 2017 ve výši 81 900,- Kč a penále ve výši 16 380,- Kč,
 - č. j. 6987789/21/2002-52521-110499 ze dne 20. 8. 2021, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období duben roku 2018 ve výši 120 410,- Kč a penále ve výši 19 454,- Kč,
 - č. j. 6056256/22/2002-52521-110499 ze dne 15. 7. 2022, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období srpen roku 2018 ve výši 87 360,- Kč a penále ve výši 17 472,- Kč,
 - č. j. 6055753/22/2002-52521-110499 ze dne 15. 7. 2022, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období září roku 2018 ve výši 87 360,- Kč a penále ve výši 17 472,- Kč,
 - č. j. 6056067/22/2002-52521-110499 ze dne 15. 7. 2022, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období říjen roku 2018 ve výši 87 360,- Kč a penále ve výši 17 472,- Kč.
2. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím č. j. 21936/23/5300-21442-712585 ze dne 26. 6. 2023 zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry.

II. Žaloba

3. Žalobkyně je názoru, že v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno, když předložila daňové doklady, u kterých uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, předložila související povinné evidence, jakožto ostatní důkazní prostředky prokazující přijetí zdanitelných plnění dle předmětných daňových dokladů od vystavitele předmětných daňových dokladů a použití přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti.
4. Žalobkyně doložila správci daně zejména daňové doklady, skutečnost, že náborové spoty byly odvysílány v lokalitách, ve kterých obsazovala pracovní místa řezníků, že zaměstnala v řádném pracovním poměru konkrétní uchazeče, kteří se jí hlásili na základě náborových spotů, že tito uchazeči pro ni pracovali a že jejich pracovní činnost přispěla k navýšení obrátů žalobkyně, respektive byla s navýšenými obraty žalobkyně v přímé souvislosti.
5. Pokud správce daně ve výzvě k podání daňových přiznání uvedl, že zjistil, že jiné subjekty neměly plnit řádně své daňové povinnosti, neměla s jednáním těchto subjektů žalobkyně nic společného, nevěděla o něm. Před realizací kontraktu žalobkyně provedla standardní prověření poskytovatelů služby a naplnila tak obezřetnostní test.
6. Co se týče okamžiku zahájení daňové kontroly, ta byla podle žalobkyně zahájena mnohem dříve, nežli by sepsán protokol o zahájení daňové kontroly, neboť k zahájení došlo tehdy, když správce daně začal u žalobkyně skutečně ověřovat správnost daňových přiznání a zjišťovat u žalobkyně důkazní prostředky. Podle žalobkyně nemohla být kontrola zahájena až tehdy, kdy bude následně uznána či doložena platnost a účinnost plné moci k datu protokolu o zahájení daňové kontroly. Správce daně podle jejího názoru totiž uznal platnost a účinnost plné moci již před datem ústního jednání o zahájení daňové kontroly. Daňový řád pak podmíněně zahájení daňové kontroly nezná a protokol o zahájení daňové kontroly

prokazuje, že daňová kontrola byla zahájena. Podle žalobkyně byla daňová kontrola zahájena dvakrát – poprvé, když správce daně počal u žalobkyně fakticky provádět úkony daňové kontroly; podruhé, když správce daně se zástupcem žalobkyně sepsal protokol o zahájení daňové kontroly. Přesto správce daně a přes žádosti žalobkyně v daňové kontrole nepokračoval a stanovil daň dodatečnými platebními výměry, aniž by byla provedena daňová kontrola. Podle žalobkyně tak nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dodatečnými platebními výměry bez zahájení daňové kontroly.

7. Správce daně podle žalobkyně nesprávně odmítl provést výslechy nastupujících zaměstnanců, podle žalobkyně je nesprávný názor správce daně, že by nábor musel směřovat výlučně k mladým zdravým mužům, zdatných a znalých bojových sportů, neboť pouze takoví mohli být podle názoru správce daně přijímáni na řeznická místa.
8. Správce daně neprovedl nesprávně ani důkaz růstovými hodnotami výnosů žalobkyně přímo souvisejících s nábory zaměstnanců, když správce daně odmítl tyto vzít v potaz s tím, že ekonomické výsledky žalobkyně odmítla očistit od jiných vlivů se předmětnou činností nijak nesouvisejících. Nehodnotil podle žalobkyně důkazy, nebo je opomenul, nehodnotil je zvláště a v jejich souvislosti a nevypořádal také námitky neslučitelnosti postupu s přímo účinnými normami práva a rozsudky Soudního dvora Evropské unie. Žalobkyně namítla, že správce daně ukončil jednání, v němž dokládala splnění podmínek obezřetnostního testu s tím, že ústní jednání není vedeno. Později s tím, že sice vedeno bylo, avšak žalobkyně odmítla podepsat protokol.
9. Žalovaný v odvolacím řízení pak dle žalobkyně neodstranil vytýkané vady daňového řízení.
10. Podle žalobkyně je nesprávný závěr žalovaného, že žalobkyně neumožnila zahájení daňové kontroly. Žalobkyně setrvala na tom, že se její zástupce nevyhýbal a dostavil k zahájení daňové kontroly, protokol byl sepsán, daňový řád neumožňuje podmíněné zahájení daňové kontroly, kontrola byla i tak zahájena řadu měsíců před sepisem protokolu. Zástupce žádal o opakovaný sepis protokolu, správce daně nový termín nestanovil, přitom dle žalobkyně měla právo na nejméně jeden náhradní termín. Správce daně rovněž jednal se zástupcem žalobkyně jako s oprávněným jednat jejím jménem. Zástupce navrhoval důkazní prostředky k prokázání, že byl oprávněn zahájit daňovou kontrolu se správcem daně, správce daně tyto důkazy neprovedl anebo je ignoroval.
11. Žalobkyně setrvala na tom, že pokud bylo plnění od dodavatele S. F. zasažené podvodem, nevěděla o něm, tyto okolnosti se jí netýkaly. Žalovaný nesprávně posoudil navrhovaný důkaz výsledkem zaměstnanců, kteří nastoupili do zaměstnání v návaznosti na náborovou kampaň.
12. K závěru žalovaného, že podání ze dne 27. 9. 2021 a 12. 11. 2021 byla posouzena jako nulová dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za období srpen 2018, září 2018 a říjen 2018 uvedla, že se jednalo o podání zástupce, který nebyl oprávněn podávat za žalobkyni daňová přiznání. Podání ostatně neměla elementární náležitosti ani zákonem předepsanou formu daňových přiznání. Nemohlo jít tedy o nulová dodatečná daňová přiznání k dani. Ze stejného důvodu žalobkyně nesouhlasí ani s úředním záznamem č. j. 976880/22/3218-62562-801531 ze dne 16. 3. 2022 a se sdělením k výsledkům postupu k odstranění pochybností č. j. 982848/22/3218-62562-801531 ze dne 16. 3. 2022.
13. Podle žalobkyně opomenul žalovaný část odvolacích důvodů a jako odvolací důvody posoudil důvody žádosti o poskytnutí dokladů. Podle žalobkyně nesprávně žalovaný

konkrétně nesprávně posoudil její žádost o podklady k nestrannosti úředních osob (bod 17 napadeného rozhodnutí). Nejednalo o odvolací důvod směřující proti výroku o daňové povinnosti žalobkyně, ale o podání, kterým zástupce žádal informace ze spisu, do kterého mu nebylo umožněno nahlížet a který mu správce daně neposkytl ani formou korespondenčního nahlížení. Nenavrhoval zrušení dodatečných platebních výměrů srov. strana 6 napadeného rozhodnutí žalovaného), ale o podklady pro účely doplnění odvolání. Žalovaný neposkytl informace a podklady, ani neuložil správci daně prvního stupně poskytnout spis formou korespondenčního nahlížení, nevydal výzvu k odstranění vad odvolání a neumožnil odvolání doplnit, postupoval dle žalobkyně v rozporu s ustálenou správní praxí.

14. K závěru žalovaného v bodu 217 o hodnotách a výsledcích M.P.. žalobkyně uvedla, že dokládala v řízení související růst tržeb, čímž věcně a přímo reagovala na pochybnosti správce daně prvního stupně. Žalovaný podle žalobkyně opomenul věcnou stránku, rozhodnutí je proto v tomto ohledu nepřezkoumatelné.
15. Žalovaný podle žalobkyně nesprávně posoudil, zda jí bylo možno upřít nárok na zahájení daňové kontroly. Na argumentaci judikaturou Soudního dvora EU žalovaný nereagoval.
16. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že podstatou věci je nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele S. F. z důvodu prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu a zda o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohla a měla. To je podle žalobkyně překvapivé a porušuje to její procesní práva, je to v rozporu se zájmem státu na objektivním stanovení daně a v rozporu s povinností státu jako subjektu práva Unie stanovit daň prostředky respektujícími požadavky legitimního očekávání a elementární procesní spravedlnosti.
17. Žalobkyně opakovaně dokládala, že skutečnou účinnost a efektivitu náborové kampaně (nazývané žalovaným reklamní služby) podrobně sledovala, a to podle jejího přímého dopadu, podle počtu pracovníků, kteří se žalobkyni hlásili na základě náborové kampaně na místo řezníka. Právě proto žalobkyně předkládala konkrétní identifikace pracovníků a navrhoval ověřit jejich nástupy a průběžné výstupy. Žalovaný na tyto návrhy věcně racionálně nereagoval.
18. Žalobkyně sporuje, že byla účastníkem řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty o kterém vědět mohla a měla a nepřijala žádná opatření, aby se daného podvodu neúčastnila. Naopak žalovaný vydal rozhodnutí v rozporu s legitimním očekáváním žalobkyně, že bude možno do doplněného spisu před vydáním napadeného rozhodnutí nahlédnout a spis doplnit o důkazní prostředky dle domluvy s pracovníkem odvolacího orgánu. Žalobkyně namítla, že nebyla schopna uvést úplné odvolací důvody a návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí, protože odvolací orgán neměl k dispozici úplný spisový materiál správce daně, na což byl odvolací orgán upozorněn např. v rámci nahlížení do spisu dne 22.8.2022, zástupce žalobkyně přitom opakovaně odvolací orgán žádal o stanovení lhůty pro doplnění zákonných náležitostí odvolání v souladu s § 112 daňového řádu po zkompletování spisového materiálu správce daně.
19. Žalobkyně poukázala na průběh ústního jednání dne 22. 8. 2022, dle něhož měla být seznámena s případně chybějícím spisovým materiálem správce daně s tím, že bude vyzvána k seznámení s doplněnými dokumenty, aby odvolání mohla doplnit a bude jí dána lhůta k vyjádření. Byť žalobkyně byla seznámena 23. 3. 2023 s protokolem ze dne 28. 6. 2021 z jednání s územním pracovištěm pro Prahu 2, chybějící ve spisovém materiálu správce daně,

nejedná se o seznámení s kompletním spisem. Proto také 28. 3. 2023 uvedl, že má za to, že spis stále není kompletní, že se konkrétně vyjádří, žádá o zkompletování spisu a stanovení lhůty minimálně 15 dní pro doplnění zákonných náležitostí odvolání (včetně návrhu na změnu nebo zrušení rozhodnutí). Protokol ze dne 28.6.2021 podle žalovaného neobsahuje odkaz na doklady, které měly být při tomto jednání na územním pracovišti předány (bod 131 napadeného rozhodnutí), přitom tyto doklady měly osvědčit opatření. Zástupce dne 11.4.2023 uvedl, že se jednání zaznamenané v protokolu ze dne 28.6.2021 uskutečnilo jinak (protokol zástupce nepodepsal) a že toto doloží zvukovým záznamem (bod 133 napadeného rozhodnutí), nedostal k tomu příležitost. V tomto postupu žalovaného spatřuje žalobkyně porušení legitimního očekávání a nedostatku nestrannosti úředních osob. Žalobkyně je názoru, že napadené rozhodnutí bylo ovlivněno osobami, u kterých je dána pochybnost o jejich nepodjatosti ve vztahu k zástupci pro daňové řízení.

IV. Replika žalovaného

20. Žalovaný shrnul procesní vývoj věci s tím, že podrobný skutkový stav dané věci dokládá předložený spisový materiál správce daně I. a II. stupně.
21. K žalobním námitkám uvedl, že na odvolací námitky žalobkyně bylo dle jeho názoru reagováno vždy adekvátním způsobem. Má za to, že žalobkyně v podstatné části své žaloby toliko kopíruje obsah svého odvolání, aniž by připojila vlastní argumentaci, která je s to alespoň vzdáleně konkurovat vypořádání této argumentace učiněnému v rámci rozhodnutí o odvolání. Proto podle žalovaného nelze tuto část žaloby považovat za vyhovující ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V této části žaloby totiž absentuje vymezení žalobních bodů, z nichž by bylo patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné.
22. Především, že nezpochybňuje (a nečinil tak ani správce daně) splnění všech hmotněprávních a formálních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně u předmětných daňových dokladů, dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“ nebo též „zákon o dani z přidané hodnoty“).
23. Správce daně přistoupil v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu k vydání výzev k podání dodatečného přiznání k DPH za zdaňovací období srpen až říjen 2018, neboť dokazováním ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím správce daně zjistil nové skutečnosti a důkazy, na jejichž základě bylo možno předpokládat, že bude daň doměřena i za uvedená zdaňovací období. Námitky proti procesnímu postupu správce daně žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal. Žádný z úkonů správce daně v daňovém řízení nelze ani ve světle relevantní judikatury považovat za faktické zahájení daňové kontroly. Nemožnost zahájení daňové kontroly způsobil žalobkyně, resp. pověřený zaměstnanec jeho zástupce JUDr. V. Š., který věděl, že se za žalobkyni bude účastnit plánovaného zahájení daňové kontroly. V takovém případě by přece bylo logické plnou moc nezasílat poštou, ale předložit ji přímo při zahájení. To se však nestalo. V konečném důsledku tak došlo k situaci, kdy se ke správci daně (přes všechny jeho procesní kroky) nedostavila osoba oprávněná jednat za žalobkyni.
24. K následnému stanovení daně mimo daňovou kontrolu žalovaný uvedl, že pokud by v případě nespolupráce daňových subjektů na zahájení daňové kontroly neměl správce daně žádnou možnost, jak doměřovací řízení provést, znamenalo by to faktickou nemožnost dospět v rámci nalézacího řízení ke stanovení daně. K tomu lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 6/2021-92, který se zabýval totožnou situací téhož

daňového poradce a který konstatoval, že přednost má stanovení daňové povinnosti dokazováním má před náhradním postupem prostřednictvím pomůcek.

25. Žalovaný je názoru, že v rámci tzv. několikastupňového testu bylo postaveno najisto, že žalobkyně byla součástí podvodného řetězce, přičemž o svém zapojení minimálně vědět měl a mohl. V rámci 1. kroku (existence podvodu na DPH) bylo identifikováno narušení neutrality u společnosti S. F. (body [62] až [66] rozhodnutí o odvolání) a k tomu přistoupila řada nestandardních okolností svědčících o podvodném charakteru řetězce (body [67] až [101] rozhodnutí o odvolání). Následně se správce daně (žalovaný) v rámci tzv. vědomostního testu zabýval tzv. objektivními okolnostmi (body [107] až [124] rozhodnutí o odvolání), které ve svém souhrnu tvoří jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně vědět měla a mohla, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Zároveň ze skutkových zjištění dané věci nevyplývalo, že by žalobkyně činila jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH.
26. Žalovaný setrval na tom, že správce daně správně posoudil podání ze dne 27. 9. 2021 v materiálním smyslu jako nulové dodatečné přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2018, září 2018 a říjen 2018, protože tímto podáním byla rozporována povinnost podat dodatečné přiznání na daň vyšší, kterou správce daně žalobci prostřednictvím výzev k podání dodatečných přiznání k DPH za tato zdaňovací období vyjevil, a žalobkyně takto usilovala zachovat daň v podobě stanovené původními platebními výměry. Proto správce daně logicky zahájil k podání ze dne 27. 9. 2021 postupy k odstranění pochybností na DPH za tato zdaňovací období.
27. K námitkám, že došlo k opomenutí části odvolacích důvodů žalovaný uvedl, že žalobkyně blíže nekonkretizuje, o které námitky se mělo jednat.
28. Ohledně zaměstnanců, kteří měli nastoupit do zaměstnání v návaznosti na náborovou kampaň, žalovaný odkázal na body [199] a [200], resp. body [106] až [108] rozhodnutí o odvolání. Dle žalovaného daný spot působí jako běžná reklama na zvýšení povědomí o žalobkyni, ale nelze z něj dovodit, že by žalobkyně poptávala zaměstnance. Ze spisového materiálu tak nevyplývá, že by reklamní služby byly poskytnuty za účelem nábory nových zaměstnanců, jedná se o ničím nepodložené tvrzení. I kdyby však za tímto účelem byla reklama pořízena, tak to nic nemění na tom, že cena dané reklamy byla násobně nadhodnocena, byla špatně viditelná a žalobkyně nepoptávala ceny reklamy u jiných dodavatelů, což v souvislosti s dalšími nestandardnostmi a v kontextu zjištěného narušení neutrality dokládá, že dané plnění bylo zasaženo podvodem na DPH a žalobkyně o tomto podvodu mohla a měla vědět.
29. K námitce ohledně neúplnosti správního spisu žalovaný uvedl, že se tímto zabýval v bodech [177] až [182] rozhodnutí o odvolání. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný jako odvolací orgán neměl k dispozici úplný spisový materiál, je pouze obecné a ničím nepodložené. Naopak žalovaný má za to, že veškerá komunikace mezi úředními osobami v související věci, které se žalobkyně v odvolacím řízení dožadovala, je součástí spisu. Zároveň není nijak zřejmé, že by byly vedeny listiny mimo předmětný spis.
30. K námitce zpochybňující nestrannost žalovaného uvedl, že jde o obecnou námitku bez bližšího odůvodnění. Není zřejmé, u jakých úředních osob žalovaného existují důvody pochybovat o jejich nepodjatosti. Žalobkyně ani neuvedla, o jaké důvody dle § 77 odst. 1

daňového řádu by se mělo jednat. Ze správního spisu nevyplývá, ani z úřední činnosti žalovaného není známo, že by byla některá z úředních osob žalovaného vyloučena z řízení nebo jiného postupu při správě daní u žalobkyně (či ve vztahu k jeho zástupci) pro podjatost.

31. Žalobkyně se k vyjádření žalovaného již nevyjádřila.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového i právního stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu a v mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s., jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
33. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně se k výzvě soudu, zda s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí, nevyjádřila (její souhlas s projednáním věci bez jednání byl tedy presumován). Žalovaný s rozhodnutím věci bez jednání výslovně souhlasil. Soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování. Stěžejní podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Žalobkyně pak ke svým tvrzením navrhla důkazy právě součástmi správního spisu (výzvy k podání dodatečných daňových přiznání a reakce žalobkyně na ně, protokol o zahájení daňové kontroly, podání žalobkyně v řízení – plné moci, námitky, odvolání, dodatečné platební výměry, napadené rozhodnutí).
34. Žalobkyně navrhla k důkazu „*spis Generálního finančního ředitelství, pokud jde o pochybnosti o nepodjatosti osoby v nadřízeném postavení ve vztahu k aprobandu napadeného rozhodnutí*“ (citace označení důkazního návrhu v žalobě, pozn. městského soudu). Žalobkyně tento důkaz navrhla k žalobní námitce pochybnosti o nepodjatosti blíže neurčených osob v daňovém řízení ve vztahu k zástupci žalobce. Tento důkaz je pro projednávanou věc nadbytečný vzhledem k obecnosti a nekonkrétnosti této žalobní námítky důvod provádět tento důkaz (k tomu viz níže).
35. Městský soud k mezím přezkumu napadeného rozhodnutí předesílá, že v případech, kdy žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady pouze v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je dostatečné, když se soud k takto obecným námitkám vyjádří rovněž pouze v obecné rovině. V tomto ohledu soud poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78: „*Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat. [...] K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“

36. Žalobní námitky tedy musejí být založeny na konkrétních skutkových a právních důvodech a musejí mířit proti aktu (postupu), který je napadán. Nepostačí pouze odkázat na obsah dřívějších procesních úkonů, kterými se účastník bránil ještě před podáním žaloby (návrhu) k soudu – už jen proto, že tyto úkony předcházely vydání aktu, který je napadán u soudu (srov. rozsudek ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 As 323/2018 – 39).
37. Soud konstatuje, že žaloba je v řadě námitek obecná, přičemž není z nich zřejmé, jakými argumenty žalobkyně vlastně rozporuje závěry správce daně a žalovaného a v čem konkrétně tedy žalobkyně spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Obecné odkazy žalobkyně na odvolání a na obsah správního spisu pak takovou specifikaci nemohou nahradit bez toho, aniž žalobkyně vyložila, v čem rozporuje vypořádání odvolací námitky a co konkrétně z obsahu spisu podporuje její názor. To platí tím spíše, že žalobkyně v řízení uplatnila desítky podání a několik rozsáhlých doplnění odvolání v souhrnu přesahující 140 stran textu.
38. Soudu proto u některých námitek nebylo zřejmé, na základě jakých důvodů žalobkyně vlastně nesouhlasí s konkrétními závěry žalovaného. Městský soud proto uplatněné žalobní body vypořádal jen v těch mezích, v jakých je žalobkyně precizovala v žalobě.

a) zahájení daňové kontroly, zastoupení žalobkyně v daňovém řízení

39. Žalobkyně prvně namítá, že daňová kontrola byla zahájena. To navíc podstatně dříve než na jednání 1. 7. 2020, tj. jakmile začal správce daně prověřovat správnost daňových přiznání a zjišťovat důkazní prostředky.
40. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (tj. v období, ve kterém podle žalobkyně byla u ní daňová kontrola zahájena) je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
41. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019 – 34 k určení okamžiku zahájení daňové kontroly vyplývá, že „*daňový řád blíže neupřesňuje povahu úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tj. zda jde o úkon v podobě ústního jednání, při němž je daňovému subjektu sděleno, že u něj správce daně zahajuje daňovou kontrolu, nebo o písemné oznámení správce daně doručené daňovému subjektu, že se u něj zahajuje daňová kontrola, nebo o jakýkoliv úkon, z něž lze dovodit, že směřuje k prověření správnosti konkrétní daňové povinnosti daňového subjektu. Z úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tak musí být v první řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu. Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zahájit daňovou kontrolu.*“
42. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29 obecně k rozlišování vyhledávací činnosti a prověřování skutečností pro zjišťování daně vyložil, že „*Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho provádění a*

následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26 a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31). Daňový řád nezná žádný jiný postup při správě daní, při němž lze provádět dokazování. Zejména pak tímto postupem není vyhledávací činnost. Obsahem vyhledávací činnosti je totiž pouhé zjišťování a sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud by správce daně v rámci vyhledávací činnosti namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ prováděl i zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (celé či jen její části), překročil by zákonem stanovené meze vyhledávací činnosti a místního šetření (v podrobnostech srov. např. již zmiňované rozsudky č. j. 4 Afs 14/2017-36 a č. j. 7 Afs 390/2019-44).“

43. Žalobkyně, ač namítla, že daňová kontrola byla zahájena ještě dříve, v žalobě sama netvrdí a neprokazuje obsah dalších úkonů, které měl vůči ní správce daně činit. Žalobkyně na straně 7 protokolu ze dne 1. 7. 2020 poukázala toliko na Sdělení správce daně ze dne 1. 4. 2020, čj. 1196646/20/3218-62562-801531, které mělo dle názoru žalobkyně představovat kontrolní zjištění. Z něj vyplývá, že správce daně dvakrát vyzval žalobkyni k doložení podkladů k plněním přijatým od dodavatele S. F. s.r.o. ve zdaňovacích obdobích červen, září 2017 a duben 2018.
44. Výzvou ze dne 11. 12. 2017, č. j. 3729474/17/3205-60561-809776 správce daně vyzval žalobkyni k poskytnutí informací, listin, které mohou být důkazním prostředkem. To ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2017 a k plnění přijatého od společnosti S. F. s.r.o. Správce daně takto požádal o doklady – faktury, dodací listy, objednávky, smlouvy, doložení úhrady plnění a za jakým účelem bylo plnění pořízeno, o doložení dodání zboží a skladové evidence. Obdobně výzvou ze dne 18. 6. 2018, č. j. 2581744/18/3218-62562-800524 správce daně vyzval žalobkyni k poskytnutí informací, listin, které mohou být důkazním prostředkem ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2017 a duben 2018 k plnění přijatého od společnosti S. F. s.r.o.
45. Ve sdělení ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1196646/20/3218-62562-801531 správce daně sdělil žalobkyni, že s ní bude zahájena daňová kontrola v průběhu května či června 2020 za zdaňovací období červen a srpen 2017 a duben 2018 v rozsahu přijatých plnění od společnosti S. F. s.r.o. Správce daně shrnul, že v těchto zdaňovacích obdobích považuje sjednané ceny za reklamní spoty za nadhodnocené vzhledem k zjištěním u daňové kontroly o cenách u obchodní korporace B. s.r.o. a X, s.r.o. Správce daně přitom shrnul, že LED obrazovka zhotovitele L. převyšuje reklamní LED obrazovku S. F., LED obrazovka X, s.r.o. je srovnatelná s reklamní LED obrazovkou S. F.. V řízení u zhotovitele S. F. pak bylo zjištěno, že žalobkyně nepožadovala vyhodnocení, jak se zvýšilo reklamou povědomí potenciálních zákazníků o žalobkyni. Správce daně uzavřel, že u dodavatele S. F. byl detekován podvod na DPH a narušení daňové neutrality, neboť správce daně u něj doměřil daň, kterou tento subjekt neuhradil ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2017, 3. čtvrtletí 2017 a v dubnu 2018.
46. Z těchto tří úkonů podle názoru soudu nevyplývá především vůle správce daně zahájit jimi daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu. Z těchto úkonů vyplývá jen tolik, že jimi správce daně vyhledal a od žalobkyně zajistil důkazní prostředky k prověření přijatých

plnění práve od dodavatele S. F. s.r.o. v předmětných třech zdaňovacích obdobích. Zjištěné skutečnosti od žalobkyně důkladně důkazně nehodnotil. Posoudil je navíc jen ke skutečnostem o cenách za srovnatelná plnění, které zjistil u jiných daňových subjektů. K tomu přidal zjištění, že dodavatel žalobkyně S. F. s.r.o. v předmětných třech zdaňovacích obdobích narušil daňovou neutralitu v uskutečněných obchodech. Závěrem dosavadního vyhodnocení je tedy pouze podezření o účasti žalobkyně na daňovém obchodu, které však bude potřeba prověřit v širších souvislostech v rámci daňové kontroly. Správce daně neučinil žádné stěžejní zjištění, že by žalobkyně byla účastna daňového podvodu.

47. V rámci hodnocení účasti na daňovém podvodu se postupuje v tříkrokovém testu (viz níže) a obecně je k tomu prověřit a hodnotit okolnosti obchodu, včetně hodnocení chování žalobkyně v těchto obchodech. Doposud však žalobkyně správci daně předložila toliko daňové doklady. Závěr správce daně ve sdělení ze dne 1. 4. 2020 o tom, že teprve bude zahájena daňová kontrola.
48. Žalobkyně ani nijak konkrétně netvrdí, že by správce daně v uvedených výzvách a ve sdělení prováděl úkony, při kterém by byly splněny všechny podmínky dle § 87 odst. 1 správního řádu (tj. vymezen předmět kontroly, rozsah a vůle správce daně tímto úkonem zahájit daňovou kontrolu). Soud tedy shrnuje, že pokud tedy žalobkyně tvrdí jen to, že správce daně začal prověřovat správnost daňových přiznání a zjišťovat důkazní prostředky, šlo o úkony vyhledávací činnosti (srov. § 78 odst. 1-3 daňového řádu), které sloužily jako podklad správci daně pro to, aby později zahájil daňovou kontrolu, tj. aby začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti (to v případě účasti na daňovém podvodu především) rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Městský soud je proto toho názoru, že správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu formálně ani materiálně nezahájil před jednáním dne 1. 7. 2020.
49. Předmětem jednání dle protokolu ze dne 1. 7. 2020, č. j. 2758337/20/3218-62562-801531 poté mělo být zahájení daňové kontroly k prověření plnění přijatých od dodavatele S. F. z pohledu účasti žalobkyně na daňovém podvodu, k čemuž se přítomný zástupce JUDr. Š. jménem žalobkyně i vyjádřil na straně 8 protokolu a navrhl doplnění dokazování (výsledkem daňového subjektu, zástupce dodavatele, odborným vyjádřením znalce). Až tímto úkonem by podle názoru soudu tedy bezpochyby mohly být formálně i materiálně naplněny podmínky pro zahájení daňové kontroly zdaňovacích období červen, září 2017 a duben 2018 v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu v tehdy účinném znění.
50. Co se týče sporu žalobkyně a žalovaného, potažmo správce daně, o zastoupení žalobkyně v této části daňového řízení, soudu ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti.
51. Jednání u správce daně – Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Třinci ovšem v místě Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2 - dne 1. 7. 2020 je obsahem protokolu č. j. 2758337/20/3218-62562-801531. Z něj vyplývá, že JUDr. V. Š., Ph.D jakožto jednatel G. W., s.r.o. dle svého prohlášení vystupoval na jednání jako zástupce žalobkyně mající oprávnění zastupovat žalobkyni v daňové kontrole. JUDr. Š. k tomu uvedl, že plná moc byla odeslána správci daně v originále cestou poštovní přepravy. Správce daně však ověřil, že v době jednání nedisponoval plnou mocí, která by JUDr. Š. a k tomuto zastupování zmocnila. Ostatně do té doby proto také doručoval daňové poradkyni Bc. J. H., u níž disponoval plnou mocí ze dne 1. 10. 2012, a proto ji také předvolal k jednání 1. 7. 2020. V této situaci se proto jeví městskému soudu jako logická výhrada v protokolu o jednání, podle níž daňová kontrola byla zahájena

s podmínkou, že „*plná moc, která byla dle sdělení JUDr. Š. a zaslána ke správci daně, bude obsahovat zmocnění jeho osoby k danému úkonu*“. V době jednání byla totiž otázka zastoupení sporná – správce daně si sice nebyl vědom předložení plné moci, nicméně nebylo vyloučeno, že by mu plná moc byla oznámena účinně dle § 28 odst. 2 daňového řádu, a proto mohla vyvolat účinky zastoupení v daňovém řízení. Touto výhradou tak správce daně podle názoru soudu vyjádřil pouze tolik, že pro účinnost zahájení daňové kontroly vůči žalobkyni tímto jednáním je nezbytné, aby byla doložena plná moc, která jednacím osobě umožnila jednat za žalobkyni.

52. Jelikož však taková plná moc správci daně předložena nebyla ani dodatečně, v návaznosti na to proto dne 8. 7. 2020 pod č. j. 2814956/20/3218-62562-800524 vyzval správce daně žalobkyni k zahájení daňové kontroly ve lhůtě 8 dní (tj. ke sdělení termínu, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly) podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Že plná moc předložena nebyla, vyplývá z obsahu výzvy. Správce daně shrnul komunikaci s dosavadní zástupkyní žalobkyně Bc. J. H. s tím, že na jednání se dostavil jednatel společnosti G. W., s.r.o., aniž by bylo doloženo zmocnění této společnosti či JUDr. Š. a k tomuto úkonu. Proto toto jednání správce daně pojal jako neumožnění zahájení daňové kontroly. Jelikož ke dni této výzvy nebylo ukončeno zastupování od Bc. Jany Hůlové byla jí výzva znovu doručena. Bc. H. dne 9. 7. 2020 sdělila, že výzva byla předána zmocněnci daňového subjektu pro zastupování v daňové kontrole.
53. Ze správního spisu poté vyplývá, že ani poté nebyla plná moc opravňující JUDr. Š. a k zastoupení žalobkyně správci daně předložena. Další komunikace přitom probíhala mezi správcem daně a společností G. W., s.r.o. Ta znovu dne 9. 7. 2020 mj. pouze sdělila, že disponuje zmocněním k zastupování v rámci daňové kontroly a sporovala doručení výzvy ze dne 9. 7. 2020. Obdobně též v podání ze dne 10. 7. 2020 společnost tvrdila, že plnou moc odeslala správci daně ještě před jednáním dne 1. 7. 2020. Ze záznamu ze dne 28. 7. 2020, č. j. 2903607/20/3218-62562-800524 vyplývá, že správce daně setrval na tom, že za žalobkyni společnost G. W., s.r.o. prostřednictvím JUDr. Š. a nejednala jako oprávněná osoba právě pro absenci zmocnění, zjevně tedy ani tehdy stále nedisponoval potřebnou plnou mocí k zastupování žalobkyně v daňovém řízení.
54. Společnost G. W., s.r.o. prostřednictvím JUDr. Š. a poté v několika dalších souborech podání emailem a datovou schránkou ze dne 20. 7., 23. 7., 25. 7. 2020 předložila sice plnou moc ze dne 8. 5. 2020, kterou byla zmocněna od žalobkyně, ovšem toliko k výkonu forezního auditu „*nezávislého forezního prověření a zpracování podkladů pro další postupy a východiska znaleckého zkoumání s eventuální návazností právních kroků Zadavatele (tj. žalobkyně)... za účelem zjištění, zda jsou dány podmínky k úpravě odpočtu daně z přidané hodnoty nebo jiných právních kroků ve vztahu k třetím osobám*“ (citace plné moci). Za tímto úkolem byla společnost zmocněna vyžádat si podklady mj. od státních orgánů. Z obsahu této plné moci však nevyplývá zmocnění k zastupování žalobkyně při daňové kontrole. Takže i když společnost v těchto několika podáních z 20. 7. a 23. 7. 2020 navrhovala termín zahájení daňové kontroly na dny 15. 7. 2020, či 22. 7., 27. 7., 30. 7. 2020 či pozdější termín 12. 8., 18. 8. 2020 a urgovala provedení navržených důkazů, stále správce daně nedisponoval plnou mocí k zastupování žalobkyně tímto zástupcem v daňovém řízení.
55. Úměrně tomu proto také správce daně vydal vůči žalobkyni dne 31. 7. 2020 výzvu k prokázání skutečností č. j. 3062222/20/3218-62562-800524 o přijatých deklarovaných plnění od společnosti S. F., kterou doručil znovu dosavadní zástupkyni Bc. J. H.. I po této výzvě žalobkyně dne 5. 8. 2020 bez bližší konkretizace jen sdělila, že plná moc byla odeslána

správci daně s předstihem před jednáním. Dne 10. 8. 2020 správce daně pod č. j. 3094782/20/3218-62562-801531 sdělil žalobkyni prostřednictvím dosavadní zástupkyně i přímo žalobkyni, že žádnou plnou moc pro společnost G. W., s.r.o. stále neeviduje.

56. Podáními ze dne 5. 8. a 6. 8. 2020 společnost G. W., s.r.o. prostřednictvím JUDr. Š.a mj. předložila správci daně plnou moc ze dne 27. 5. 2020, kterou ji žalobkyně zmocnila k tomu, aby za ni jako daňový poradce činil *„veškeré hmotně právní a procesně právní úkony s veškerými správci daní a poplatků i s dalšími úřady ve věcech daní a poplatků v rozsahu: nahlížení do daňového spisu, vyhledávací činnost, postupy k odstranění pochybností, daňové kontroly, pokud jde o DPH a úkony realizované dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád nebo souvisejících předpisů.“* (citace plné moci). A např. podáním ze dne 10. 8. 2020 žádala o přehodnocení dosavadních postupů z hlediska požadavků na zástupčí oprávnění.
57. V záznamu ze dne 2. 11. 2020, č. j. 3618835/20/3218-62562-800524 správce daně setrval na tom, že žalobkyni společnost G. W., s.r.o. v jednání dne 1. 7. 2020 nezastupovala, a že společnost a ani její zástupkyně Bc. J. H. nereagovali ani na výzvu k zahájení daňové kontroly ve lhůtě 8 dní. Proto po marném uplynutí lhůty dne 16. 7. 2020 nastaly účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu, odpadla překážka pro podání daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování k dani, která měla být předmětem daňové kontroly. K předložené plné moci konstatoval (strana 6 záznamu), že jsou zde pochybnosti o rozsahu zmocnění.
58. Na výzvu ze dne 11. 8. 2020 k odstranění vad plné moci žalobkyně nereagovala, námitkám společnosti G. W., s.r.o. správce daně nevyhověl. Jednak protože žalobkyně neodstranila pochybnosti o rozsahu zmocnění a dále se jednalo o požadavek osoby neoprávněné jednat za žalobkyni. V této souvislosti soud z výzvy k odstranění vad plné moci podle § 28 odst. 2 a § 74 odst. 1 daňového řádu ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6318855/20/2002-00510-209359 adresované přímo žalobkyni zjistil, že správce daně pochyboval o rozsahu zmocnění z toho důvodu, že byla udělena k úkonům dle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád. Nicméně další tam vyjmenované úkony, mj. nahlížení do spisu, daňová kontrola sice lze podřadit pod úkony dle daňového řádu, dle formulace však vyplývá, že tyto speciálně vyjmenované úkony má zástupce činit nad rámec úkonů dle daňového řádu. Proto měl správce daně za pochybný rozsah oprávnění zástupce žalobkyně. Správce daně o nedostatku zastoupení z těchto důvodů setrval i v záznamu ze dne 1. 2. 2021, č. j. 183100/21/3218-62562-800524, znovu pak v záznamu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 1717836/21/3218-62562-800524. Pro úkon u správce daně výsledkem svědka zmocnila Bc. J. M. jako daňový poradce č. 2393 advokáta Mgr. F. N., to plnou mocí ze dne 20. 4. 2021.
59. Až dne 26. 5. 2021 předložila žalobkyně na Finančním úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Třinci plnou moc udělenou dne 11. 5. 2021 společnosti G. W., s.r.o., kterou žalobkyně tuto společnost zmocnila k veškerým hmotněprávním i procesněprávním úkonům v jednání s veškerými správci daní včetně podání a přijímání písemností, kromě zpracování a předložení daňových přiznání a hlášení.
60. Z následných úkonů ve správním spise poté vyplývá určitá harmonizace dosavadních postupů. To byla předně předmětem jednání dne 26. 5. 2021, č. j. 2504476/21/3218-62561-806755. Správce daně následně poskytl žalobkyni kopie součástí dosavadního spisu (viz tento protokol strana 12 a úřední záznam ze dne 1. 6. 2021, č. j. 2548252/21/3218-62561-800524). K obsahu spisu se žalobkyně vyjadřovala v několika podáních ze dnů 7. 6. – 11. 6. 2021 a správce daně se k tomu vyjádřil v záznamu dne 18. 6. 2021, č. j. 2740518/21/3218-62562-800524. Návrhy na dokazování žalobkyně znovu učinila dne 7. 7. 2021 (na čl. 137 správního

spisu). Tyto návrhy vypořádal správce daně záznamem ze dne 3. 8. 2021, č. j. 3112148/21/3218-62562-801531 a v úředním záznamu, kterým dne 4. 8. 2021, pod č. j. 3167400/21/3218-62562-801531 vyhodnotil daň za zdaňovací období červen 2017, září 2017, duben 2018.

61. K uvedeným skutečnostem ke sporu o zastoupení a zahájení daňové kontroly vyplývají ze správního spisu, soud uvádí, že podle § 27 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat. Podle odst. 2 je plná moc vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně. Podle odst. 3 je plná moc účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožadání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna.
62. Zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje (§ 28 odst. 1 daňového řádu).
63. V oblasti správy daní je kladen zvláštní důraz na to, aby rozsah zmocnění byl vymezen dostatečně konkrétně, přesně a jasně. Dostatečné vymezení rozsahu zmocnění slouží zejména k ochraně práv daňového subjektu. Zabezpečuje, aby správce daně nejednal v daňových záležitostech, které z podstaty věci zahrnují nejruznější důvěrné informace, s jinou osobou než s tou, kterou si daňový subjekt k jednání za sebe v dané věci vybral. Na druhou stranu zamezuje riziku na straně správce daně, který by se jednáním s jinou než oprávněnou osobou zpravidla dopustil porušení zákonem uložené povinnosti mlčenlivosti. Je tedy na místě, aby správce daně postavil najisto, zda v konkrétní věci jedná s osobou oprávněnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 9 Afs 199/2018-35).
64. Ze správního spisu vyplývá, že v průběhu daňového řízení byly předloženy správce daně v různých časových okamžicích celkem 4 plné moci. Ty sám zástupce žalobkyně shrnuje v podáních ze dne 8. 6. 2021 a znovu ze dne 23. 7. 2021. Zmiňuje toliko plné moci ze dne 8. 5. 2020, 11. 5. 2020, 27. 5. 2020 a ze dne 11. 5. 2021.
65. Všechny tyto plné moci jsou založeny ve správním spisu. Plné moci ze dne 8. 5. a 11. 5. 2020 zmocňovaly nynějšího zástupce žalobkyně pouze k zastupování ve věci vyžádání podkladů k auditu (jedná se v prvním případě o zmocnění od žalobkyně a ve druhém od daňové poradkyně. Pokud tyto plné moci byly účinně oznámeny v tomto období správci daně, zjevně nezmocňovaly společnost G. W. k zastupování žalobkyně v daňové kontrole.
66. Obecná plná moc ze dne 27. 5. 2020 k zastupování žalobkyně, která také časově předchází jednání dne 1. 7. 2020, byla správci daně předložena totiž až na počátku srpna 2020. Správní spis poté neobsahuje žádný záznam o tom, že by tato plná moc byla u správce daně dle § 27 odst. 2 daňového řádu účinně uplatněna někdy dříve, např. tehdy, aby zástupce G. W. (jednající JUDr. Š.em) byl zmocněn při jednání dne 1. 7. 2020 k zastupování žalobkyně společností v daňové kontrole.
67. Je tedy sice pravdou, že správce daně mohl dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, č. j. 7 Afs 11/2012 – 80 předpokládat, že za žalobkyni jedná v rámci zmocnění, jež mu tato osoba udělila, nevyjde-li najevo opak. Ze sdělení společnosti G. W. na jednání 1. 7. 2020 nic nevyplývalo o rozsahu zastoupení. Sama skutečnost, že zástupce této společnosti tvrdil, že jedná za žalobkyni, ještě sama o sobě nemusela znamenat, že k tomu je v takovém rozsahu i zmocněn. V tu dobu mohl totiž zástupce teoreticky uplatnit (k tomuto

pojmu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2021, č. j. 4 Afs 334/2018 – 33) u správce daně dokonce tři podoby plné moci o různém rozsahu oprávnění k zastupování (z 8. 5. 2020, 11. 5. 2020 a 27. 5. 2020) a není z tvrzení žalobkyně zřejmé ani tolik, která z nich vlastně měla být takto – tj. formou poštovní přepravy – ke správci daně odeslána.

68. A žalobkyně, ač to opakovaně tvrdila, sama nepředložila jediný přesvědčivý důkaz o tom, že by plnou moc odeslala správci daně tak, aby byla účinně uplatněna již k jednání dne 1. 7. 2020. Rovněž v žalobě žalobkyně své tvrzení o tom, že plná moc byla již tehdy odeslána poštovní přepravou, ničím konkrétním nepodpořila. Podle názoru soudu zde tedy není důvod se domnívat, že by žalobkyně skutečně správci daně oznámila změnu v zastoupení účinně už k 1. 7. 2020.
69. Soud je tedy názoru, že žalobkyně (potažmo zástupce) k jednání dne 1. 7. 2020 neoznámila účinně změnu správci daně v zastupování, tj. že je k jejímu zastupování zmocněna společnost G. W.. Protokol ze dne 1. 7. 2020 tak byl sepsán s osobu, která k tomu za žalobkyni nebyla zmocněna a nezastupovala ji.
70. Žalobkyně si přitom spornosti zastoupení musela být vědoma. Správce daně totiž ve výzvě k zahájení daňové kontroly ze dne 8. 7. 2020, doručené žalobkyni prostřednictvím stávající daňové poradkyně Bc. Hůlové spornost zastoupení znovu předestřel. Tato výzva se do sféry žalobkyně zjevně dostala. S touto výzvou sice zástupce společnosti G. W. polemizoval (viz několik opakovaně uskutečněných podání ze dnů 9. 7., 10. 7., 20. 7. 2020), ale žalobkyně žádnou plnou moc, která by zmocňovala společnost G. W. k zastoupení u správce daně pro daňové řízení (předložila plnou moc z 8. 5. 2020) stále dodatečně neuplatnila.
71. Žalobkyně předložila plnou moc k zastoupení ze dne 27. 5. 2020 prostřednictvím společnosti G. W. (podání ze dne 6. 8. 2020, čl. 20 správního spisu). Podle názoru soudu až tedy tímto okamžikem účinně správci daně účinně oznámila, že k jejímu zastoupení je zmocněna společnost G. W.. Platí navíc, že dokud není účinně oznámeno ukončení zastoupení, jedná správce daně s dosavadním zástupcem – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, čj. 9 Afs 38/2014-59). Ukončení dosavadního zastoupení přitom může být oznámeno i předložením plné moci jiného zástupce (§ 28 odst. 4 daňového řádu), což je právě případ žalobkyně. Teprve od tohoto okamžiku účinného oznámení plné moci k zastupování ve vyjmenovaných daňových řízeních a v úkonech dle daňového řádu bylo poprvé vyjasněno, že v těchto řízeních nebo úkonech může jménem žalobkyně jednat tento zástupce.
72. Co se týče rozsahu tohoto zmocnění, správce daně byl názoru, že ten vykazoval vady, proto byla žalobkyně jako zmocnitel, patrně z procesní opatrnosti (srov. bod 54 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36) vyzvána dne 11. 8. 2020 k odstranění vad plné moci dle § 28 odst. 2 daňového řádu tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo postupům se plná moc vztahuje. Byť ze správního spisu vyplývá, že v daňovém řízení pak byl spor i o vyjasnění rozsahu tohoto zmocnění, tento postup žalobkyně v žalobě již dále nespornuje.
73. Spor o zastoupení žalobkyně byly pak jednoznačně odstraněny předložením plné moci ze dne 11. 5. 2021, kdy s účinností ode dne 26. 5. 2021 je na základě formulace plné moci mezi stranami již nesporné, že žalobkyně touto plnou mocí obecně zmocnila k zastupování společnost v daňovém řízení G. W.. Umožnil jí takto vyjádřit se k věci a k dokazování, doručoval jí sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 16. 3. 2022, záznam

o stanovení daně dokazováním dle § 92 daňového řádu ze dne 4. 8. 2021, či jednotlivé platební výměry, úkony v odvolacím řízení i napadené rozhodnutí. Z obsahu těchto úkonů navíc vyplývá, že v zájmu zjištění skutkové stavu a skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, správce daně i žalovaný zjevně vycházeli i z podání, které žalobkyně učinila v době sporu o zastoupení. Žalobkyně tedy podle názoru soudu nebyla v dalším řízení nijak zkrácena na svých právech tím, že by řada podání, která v tomto období učinila, vůbec nebyla zohledněna. To ostatně žalobkyně ani nespornuje.

74. Co se však týče podstaty žalobní námitky, tj. doby před odstraněním rozporu o zastoupení, bylo postaveno na jisto, že společnost G. W. se správcem daně protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 1. 7. 2020 sjednala jako subjekt, který, byť se k tomuto úkonu za žalobkyni dostavil, k tomu za žalobkyni zmocněn nebyl. Správce daně proto v návaznosti na to podle názoru soudu zcela příhodně ještě vyzval žalobkyni dne 8. 7. 2020 prostřednictvím (jediné účinně zmocněné zástupkyně) daňové poradkyně k odstranění sporu o svém zastoupení a k zahájení daňové kontroly. Na tuto výzvu žalobkyně ve stanovené lhůtě 8 dní procesně účinným způsobem, tj. sama nebo zmocněným zástupcem, nereagovala a zahájení daňové kontroly takto neumožnila.
75. Městský soud se tedy ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že v důsledku nevyjasnění otázky změny v zastoupení, které tížila žalobkyni, nedošlo k zahájení daňové kontroly za období červen a září 2017 a duben 2018. Nastaly proto podmínky pro další postup správce daně dle § 87 odst. 5 (stanovení daně podle pomůcek nebo sjednání) a 6 (zejména přerušeni a nový běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně) daňového řádu. Jedná se o daňovým řádem předvídaný následek neumožnění zahájení daňové kontroly, proto správce daně již nebyl povinen revokovat svůj dosavadní postup dosažený nesoučinností žalobkyně při prokazování zastoupení a na pozdější žádosti a výzvy žalobkyně znovu zahájit daňovou kontrolu.
76. Soud dodává, že správní spis obsahuje řadu důkazních prostředků i procesních podání žalobkyně z nichž bylo možno řádně zjistit skutkový stav o účasti žalobkyně na podvodném jednání, jak bude uvedeno níže. Soud se proto ztotožnil s postupem správce daně, který po zmaření zahájení daňové kontroly doměřil daň dokazováním namísto využitím pomůcek (k tomu srov. §98 odst. 1 a 2 daňového řádu, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015 – 29, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 – 3)
77. Pro úplnost soud dodává, že prověřování daňových období uskutečnil správce daně ve dvou etapách poté, co žalobkyně přes výzvy správce daně nepodala dodatečná daňová přiznání. Správce daně nejprve prověřoval v rámci dokazování z moci úřední zdaňovací období červen a září 2017 a duben 2018 (ukončeno platebními výměry ze dne 20. 8. 2021), poté ve zdaňovacích obdobích srpen, září, říjen roku 2018 prováděl postup k odstranění pochybností (ukončeno platebními výměry ze dne 15. 7. 2022). Žalobkyní namítaná spornost postupu správce daně, co se týče zastoupení v daňovém řízení se netýká zdaňovacích období srpen, září a říjen 2018, v němž byly daňové povinnosti žalobkyně prověřovány v rámci postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu ukončeného záznamem ze dne 16. 3. 2022, č. j. 976880/22/3218-62562-8011531 v zastoupení nynějším zástupcem žalobkyně.

b) účast žalobkyně na podvodném jednání

78. V projednávané věci vyšel soud z následující právní úpravy v rozhodném znění a judikatury.
79. Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto odstavci. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovuje poté § 73 zákona o DPH.
80. Judikatura Soudního dvora (např. rozsudek ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fukrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd ze dne 12. 1. 2006, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11), ze které vychází ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, pojmem „*podvod na dani z přidané hodnoty*“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
81. Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, Vyrtých, bod 69).
82. Obecně platí, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty), může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).
83. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).
84. Subjekty účastníci se podvodu na dani z přidané hodnoty definoval např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50. Tzv. „*missing trader*“ je plátce, který daň na výstupu nepřizná nebo přizná, ale nezaplatí. „*Broker*“ je naproti tomu plátce, který čerpá nárok na odpočet daně, která není missing traderem uhrazena v jednom nebo ve více člancích řetězce. Krom toho je třeba zmínit tzv. „*buffera*“, kterým je plátce, jehož role je pomocná a zastírací (zastření přímé vazby mezi plátcí typu missing trader a broker), v řetězci proto může vystupovat celá řada plátců typu buffer.
85. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět

měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).

86. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).
87. Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).
88. V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na dani z přidané hodnoty, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, odst. 66).
89. Správce daně tedy musí jednak prokázat, že v dané věci se stal daňový podvod, jednak musí prokázat „objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (takto v bodě 15 cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, podobně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56, nebo rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, část III.B.).
90. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 - 34, ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46).

91. Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: **1) správce daně** je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; **2) pokud správce daně prokáže**, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; **3) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky**, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má **daňový subjekt** šanci se vyvinit, **pokud prokáže**, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).
92. Platí současně, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nastalou skutkovou situací je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46).
93. Mezi stranami není spor o tom, že by nebyly splněny formální a materiální požadavky pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Prvostupňová rozhodnutí (tj. 6 platebních výměrů za jednotlivá zdaňovací období) shrnují získané podklady od žalobkyně v dodatečných platebních výměrech, žalovaný shrnuje získané podklady od žalobkyně v žalovaném rozhodnutí. Správce daně i žalovaný konstatovali, že těmito podklady bylo k prokázáno splnění všech hmotněprávních a formálních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně u předmětných daňových dokladů, kdy ani správce daně, ani odvolací orgán, tak nezpochybnují splnění těchto podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle ustanovení § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.
94. Jak již bylo výše vyloženo, obecně platí, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty) může správce daně neuznat odpočet v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. K odepření nároku není tedy nezbytné, aby daňový subjekt porušil nějakou zákonnou povinnost, podstatná je pouze vědomá účast subjektu na daňovém podvodu. Podstatou věci je tedy otázka, zda se obchody mezi žalobkyní a jejím dodavatelem uskutečnily v řetězci obchodů zatížených podvodem na dani a zda se žalobkyně tohoto jednání účastnila vědomě.
95. Správce daně i žalovaný ve shodě konstatovali, že se žalobkyně v těchto zdaňovacích období stala účastníkem řetězce společností, které se podílely na podvodu na dani z přidané hodnoty: subdodavatelé → S. F. → žalobkyně.
96. V řetězci především došlo k narušení neutrality daně. U společnosti S. F. byla provedena daňová kontrola, byly vydány platební výměry na daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 ve výši 207 320 Kč; za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 ve výši 267 540 Kč, za zdaňovací období duben 2018 ve výši 188 372 Kč, za zdaňovací období srpen 2018 ve výši 185 794 Kč, za zdaňovací období září 2018 ve výši 180 925 Kč a za zdaňovací období říjen 2018 ve výši 393 894 Kč. Tuto doměřenou daň společnost S. F. neuhradila.

97. Dále bylo zjištěno, že společnost S. F. za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2017 a duben a srpen až říjen 2018 přijímala plnění od společností B. (dále jen „B.“), P. F., (dále jen „P.F.“), a I., (dále jen „I.“). Plnění od společnosti B. a I. a plnění od společnosti P.F. ve zdaňovacích obdobích srpen až říjen 2018 nebylo správcem daně uznáno, neboť společnost S. F. neprokázala, že plnění od těchto společností fakticky přijala a nárok na odpočet daně z těchto plnění tak nebyl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Významný podíl těchto plnění byl uváděn v kontrolních hlášeních v oddílu B3, tedy jako plnění do 10 000 Kč, např. za zdaňovací období duben 2018 vystavila společnost B. pro společnost S. F. 60 daňových dokladů do 10 000 Kč se základem daně v celkové výši 314 925 Kč a daní 66 131,25 Kč. Nárok na odpočet daně z plnění od společnosti B. za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2017 a od společnosti P. za zdaňovací období duben 2018 nebyl společnosti S. F. uznán, neboť tato plnění byla zasažena podvodem na DPH.
98. Dle zjištění orgánů daňové správy společnost S. F. v daném případě vystupuje jako „missing trader“, v roli tzv. „cross invoicer“, kdy podstatou je, že tento subjekt výstupy ze své skutečné činnosti snižuje právě fiktivními vstupy. Žalobkyně pak jako konečný článek popsáního řetězce vystupuje v pozici tzv. „brokera“, který si nárokuje odpočet daně z plnění zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty.
99. U společnosti S. F. došlo ke změně jednatele a společníka A. J. 6 dní po zahájení daňové kontroly, přičemž nový jednatel J. Č. byl tzv. bílým koněm a veškerou komunikaci, přístup k účtům společnosti předával tam a zpět s H. J. Další nestandardností byly několikanásobně nadhodnocené ceny reklamních služeb ve srovnání se službami, které S. F. poskytovala jiným subjektům ve srovnatelném období a ve srovnatelném rozsahu. To vyplývalo ze znaleckého posudku Ing. V. K., ze sjednaných smluv mezi žalobkyní a S. F. a z vyjádření oslovených odběratelů S. F. Žalobkyně s dodavatelem nevyjednávala o ceně, neoslovila reklamní agentury s poptávkou. Reklamní spoty v Brně na náměstí Svobody a na Staré osadě byly nižší kvality. Reklama nebyla efektivní, obsah reklamních spotů nebyl zaměřen na nábor nových zaměstnanců, jak tvrdila žalobkyně. Z účetních podkladů vyplývá, že k nárůstu obrátu nedošlo v přímé souvislosti s navýšením počtu zaměstnanců, i když došlo k nárůstu obrátu, nedošlo k nárůstu hospodářského výsledku, ten byl dokonce snížen nákladem na reklamní služby od S. F. ve výši 400.000 Kč měsíčně. Přesto žalobkyně nedoložila, že by vyhodnocovala efektivitu reklamních služeb. Denní zásah reklamy nebyl doložen.
100. Další skutečností je, že společnost S. F. nelze považovat za standardního poskytovatele reklamního plnění. Nemá předmět činnosti poskytování reklamy, v roce 2017 a 2018 nabízela služby fit studia. V obchodním rejstříku u této společnosti byla zveřejněna účetní závěrka naposledy za rok 2013. Tvzení žalobkyně o navázání vzájemné spolupráce s dodavatelem na základě osobní známosti neodpovídá zjištění, podle níž koncoví odběratelé (tedy i žalobkyně) byli k S. F. převzati na základě kupní smlouvy od společnosti M.
101. Soud přisvědčil žalobkyni v tom, že nemusela přímo vědět o tom, že obchody jeho dodavatele jsou v jiných člancích řetězce zatíženy podvodem. Nicméně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 79 vyložil, že skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty.

Podstatné je, že nárok na odpočet nevyklučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé. Na uvedeném závěru setrval Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 – 58, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021 – 53, ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 -104, ze dne 24. 11. 2022, č. j. 7 Afs 305/2020 – 87, ze dne 30. 5. 2022, č. j. 7 Afs 421/2019 – 55, ze dne 30. 3. 2022, č. j. 7 Afs 383/2019 - 51 aj.

102. Soud se poté ztotožnil se žalovaným i se správcem daně, že i v obchodu žalobkyně a dodavatele S. F. existovaly dostatečné indicie, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH vědět mohla a měla. Cena reklamy byla značně nadhodnocená oproti běžným cenám za takovou reklamu, viditelnost daných reklam byla omezená, žalobkyně neporovnala nabídku s žádnými jinými reklamními společnostmi. Reklamní plnění přijímala od společnosti, která se primárně věnovala jiné činnosti a za těchto skutečností se jeví reklamní plnění jako neefektivní pro podnikání žalobkyně. Vyskytují se rozpory o navázání spolupráce žalobkyně a dodavatele a podezřelé okolnosti u osoby dodavatele (změna osoby jednatele, neplnění evidenčních povinností, neprezentování poskytování reklamních služeb, ale služeb fitness studia).
103. Žalobkyně v žalobě tyto samotné skutečnosti nijak nerozporuje. Sporuje však nedostatek některých skutkových závěrů. V první řadě namítla neprovedení dalších navrhovaných důkazů výsledkem nastupujících zaměstnanců v návaznosti na náborovou kampaň, že správce daně neprovedl nesprávně ani důkaz růstovými hodnotami výnosů žalobkyně přímo souvisejících s náboru zaměstnanců.
104. Obdobné odvolací námítce se věnoval žalovaný v bodu 200 a násl napadeného rozhodnutí a stručně vyložil, že přínos nových zaměstnanců není vzhledem k hodnocení účasti žalobkyně na podvodu relevantní.
105. S tímto závěrem se soud ztotožnil. Podstatou věci není spor o prokázání reálnosti plnění. Správce daně ani žalovaný nepochybují o tom, že žalobkyně reklamní plnění přijala. Nepochybují dokonce ani o tom, že žalobkyně přijala řadu zaměstnanců, či že se u ní pozitivním způsobem vyvíjel hospodářský výsledek. Podstatou sporu je však to, že přijímaná plnění - obchody s dodavatelem S. F. - byly zatíženy nestandardními okolnostmi, které jsou popsány výše. Mezi ně náleží dle zjištění správce daně nadhodnocená cena za přijaté plnění ve srovnání s obvyklou cenou. A že reklama nepředstavuje náborovou reklamu na příjem zaměstnanců, ale toliko reklamu o žalobkyni a jejích službách v oboru řeznictví. V návaznosti na to, při hodnocení okolnosti „efektivita poskytované reklamy“ žalovaný poukázal v bodě 91 žalovaného rozhodnutí na to, že (dle výročních zpráv žalobkyně) za roky 2016 – 2018 došlo k nárůstu obrátu z 90 mil. Kč na 141 mil. Kč a z nárůstu počtu zaměstnanců ze 110 na 149. Nicméně hospodářský výsledek se pohyboval od 1,2 mil Kč (2016) přes 2,2 mil Kč (2017) k – 0,04 mil Kč (2018) s tím, že jej ovlivnila cena za reklamu 400 tisíc Kč měsíčně. Šlo tedy o to, že přijaté plnění (krom ceny ještě hodnotil žalovaný i

dosah reklamy na počet lidí) v poměru k hospodářskému výsledku za těchto okolností nebylo efektivní. Což je rovněž příhodná nestandardní skutečnost

106. Dle názoru městského soudu předně z obsahu reklamních spotů pak nevyplývá přímé zaměření reklamy na nábor zaměstnanců k bouracím pracím. Byť soud souhlasí, že by počet přijatých zaměstnanců a vývoj obratu mohl korigovat závěry o efektivitě reklamy, podstatné je to, že samy skutečnosti, že byli přijati noví zaměstnanci, či že došlo k nárůstu obratu u žalobkyně, nijak nepopírá a nevyvrací jiní zjištěné objektivní okolnosti o spolupráci žalobkyně a jejího dodavatele S. F. (např. nadhodnocení ceny, přijetí plnění od společnosti, která se poskytováním reklamy nezabývala atp.). Soud se proto ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že za této situace bylo nadbytečné zjišťovat a prokazovat tyto žalobkyní namítané skutečnosti.
107. Žalobkyně rovněž namítla, že správce daně nehodnotil výsledky M. P., a.s., a že žalovaný tuto námitku vypořádal nepřezkoumatelně.
108. Soudu ze správního spisu vyplynulo, že žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 21. 11. 2021 polemizovala se závěry správce daně o efektivitě reklamy. Poukázala na to, že přijala tato plnění, aby získal nové zaměstnance pro zajištění bourárenské činnosti, což se dle žalobkyně podařilo. Poukázala na růst tržeb od roku 2017, že hospodářský výsledek ovlivnily mzdové náklady, osazení pracovních míst ovlivnily nejen příchody, ale i odchody zaměstnanců. Podle žalobkyně měl správce daně zjistit, kteří zaměstnanci konkrétně nastoupili či to zvažovali, nebylo na místě, aby jednatel žalobkyně kontroloval obrazovky. Závěrem této pasáže uvedla, že správce daně podle jejího názoru nepochopitelně nevzal v potaz ekonomické hodnoty a výsledky ve vztahu k M.P., a.s. (nyní M.P.U. a.s.), a že správce daně je ve svých závěrech nezmiňuje.
109. Žalovaný v bodě 217 napadeného rozhodnutí pak uvedl, že této námitce nerozumí a není mu jasné, jak souvisí s řízením u odvolatele, a proto není schopen se k ní relevantně vyjádřit. Podle názoru soudu žalovaný ve vypořádání této námitky implicitně uvedl, že se jedná o nekonkrétní odvolací námitku, z níž není zřejmé, v čem je spatřován rozpor s právními předpisy nebo nesprávnost rozhodnutí nebo řízení, jež mu předcházelo (srov. § 82 odst. 3 daňového řádu).
110. Soud ze správního spisu správce daně zjistil, že v podání ze dne 26. 8. 2020 žalobkyně uvedla pouze tolik, že na Moravě byl jejím významným zákazníkem pro bourárenskou činnost tento odběratel.
111. Ve srovnání s tímto konstatování žalobkyně pak z odvolací námitky ani soudu není vůbec zřejmé, co přesně žalobkyně v této souvislosti vlastně namítla a co konkrétního vytkla správci daně, kromě toho, že tyto (nijak nespécifikované) podklady nevzal do úvahy. Jaký konkrétní význam pro projednávanou věc by to však mělo mít, z odvolací námitky již nevyplývá. Takto nekonkrétně uplatněnou odvolací námitku tedy žalovaný podle názoru soudu vypořádal správně a úměrně úrovni její formulace.
112. Žalobkyně ke zjištění skutkového stavu poté v žalobě kromě výše uvedeného již jen obecně namítla, že žalovaný nehodnotil důkazy, nebo je opomenul, nehodnotil je zvláště a v jejich souvislosti.
113. O hodnocení důkazů správcem daně svědčí dodatečné platební výměry ze dne 20. 8. 2021 za zdaňovací období červen, září 2017 a duben 2018 a ze dne 15. 7. 2022 za zdaňovací období srpen, září, říjen 2018. Z nich vyplývají následující důkazní prostředky: předmětné daňové

doklady, úhrady dokladů, smlouvy o reklamních službách ze dne 16. 3. 2017 (plnění za rok 2017) a ze dne 7. 12. 2017 (plnění rok 2018), znalecký posudek č. 15/02/2022, jednotlivá vyjádření žalobkyně o průběhu poskytování reklamních služeb s dodavatelem, fotodokumentace, místní šetření, videozáznamy, výslechy svědků H. J. a A. J., výstupy a podklady z daňové kontroly u dodavatele S. F., výzvy k dalším společnostem poskytujícím obdobná reklamní plnění, údaje z obchodního rejstříku. U zdaňovacích období za srpen, září, říjen 2018 byly podklady doplněné o platební výměry za zdaňovací období červen, září 2017 a duben 2018.

114. Stejně podklady žalovaný hodnotil v napadeném rozhodnutí na stranách 15 – 28. Konstatoval splnění formálních i materiálních podmínek pro nárok na odpočet dle ustanovení § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Za tím účelem hodnotil smlouvu o reklamních službách ze dne 16. 3. 2017 a ze dne 7. 12. 2017, daňové doklady, znalecký posudek č. 15/02/2022, videozáznamy reklamních služeb. Že se žalobkyně účastnila obchodů zatížených daňovým podvodem žalovanému a skutečnosti rozhodné pro posouzení jednotlivých kroků algoritmu pak vyplynulo z podkladů o daňové kontrole u dodavatele S. F., z doměření daně tomuto dodavateli, ze svědecké výpovědi H. J. a A. J., z obchodního rejstříku, znalecký posudek č. 15/02/2022, smlouvy o reklamních službách, místní šetření, odpovědi společností na výzvu ke sdělení skutečností o cenách reklamních služeb, fotodokumentace a videozáznamy o reklamním plnění, jednotlivá vyjádření žalobkyně.
115. Soud neshledal, že by správce daně i žalovaný nesprávně či neúplně hodnotili tyto důkazy. Žalobkyně, kromě výše uvedených, nespornuje, které další důkazy by měly být hodnoceny. Soud je poté názoru, že zjištěný skutkový stav má oporu v hodnocených důkazech. Jednotlivé podklady a skutečnosti z nich vyplývající správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivě a ve vzájemných souvislostech k jednotlivým krokům algoritmu testu o vědomé účasti žalobkyně na podvodném jednání. Právě hodnocení souhrnu těchto skutečností a vzájemných souvislostí podle názoru soudu pak poskytuje přesvědčivý závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodném jednání na dani z přidané hodnoty.
116. V daném případě bylo tedy podle názoru soudu hodnocenými důkazy spolehlivě prokázáno narušení neutrality daně, existence daňového podvodu v řetězci, neboť další okolnosti svědčily tomu, že nešlo o prosté neodvedení daně, ale stalo se tak v důsledku podvodu na dani z přidané hodnoty. V obchodní spolupráci pak existovaly takové objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu jednoznačně prokazují, že žalobkyně spolehlivě vědět mohla a měla, že v rámci obchodních transakcí mezi ní a dodavatelem S. F. nebyla do státního rozpočtu odvedena DPH, kterou si následně nárokovala. Jednotlivé prokázané objektivní okolnosti podle názoru soudu ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně při náležité obezřetnosti vědět mohla a měla o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.
117. Žalobkyně nad rámec průběhu obchodního vztahu (spočívajícího toliko v příjmu plnění a zaplacení za něj) na obezřetnost již rezignovala. Byť tvrdila, že provedla standardní ověření, soud se ztotožnil se žalovaným a správcem daně, že první veřejně dostupnou indicií mělo být to, že dodavatel S. F. nezakládal účetní závěrky. Samotná lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících pak mohla poskytnout základní informace o osobě dodavatele. Žalovaný vhodně poukázal rovněž na to, že na webu dodavatele byla prezentována služba fitness studia, což je zcela jiný předmět činnosti než poskytování reklamy. Přesto žalobkyně

s dodavatelem spolupracovala, což svědčím o tom, že i to standardní ověření v ní nevzbudilo žádné pochybnosti.

118. Ze zjištění správce daně i žalovaného nevyplývají žádná další opatření a žalobkyně ani v návaznosti na Sdělení č. j. 3168041/21/3218-62562-901531 ze dne 4. 8. 2021 (zdaňovací období červen a září 2017 a duben 2018) a Sdělení k výsledkům postupu k odstranění pochybností č. j. 982848/22/3218-62562-801531 ze dne 16. 3. 2022 (srpen až říjen 2018) žádná opatření neuvedla.
119. Žalobkyně v tomto ohledu sporuje jednání ze dne 28. 6. 2021, na němž měla dle svých slov dokládat přijetí opatření, v této souvislosti pak namítla jiný průběh jednání, než je obsahem protokolu a neúplnost spisu správce daně. Soud se blíže těmito námitkami a okolnostmi zabývá níže. Na tomto místě však předesílá, že nepřisvědčil žalobkyni, že by jednání mělo mít jiný průběh, než který vyplývá z protokolu ze dne 28. 6. 2021. Z protokolu poté nevyplývá, že by na tomto jednání správci daně jakkoli prokazovala či předkládala splnění obezřetnostních opatření. Naopak z něj vyplývá, že zástupce žalobkyně uvedl, že podklady teprve doloží na jednání 30. 6. 2021. To však neučinil a ani kdykoliv později v průběhu řízení. A ač byla žalobkyně již konfrontována s konkrétními závěry správce daně o účasti žalobkyně na podvodném jednání (záznam dne 4. 8. 2021 o stanovení daně dokazováním, sdělení ze dne 16. 3. 2022 o výsledku postupu k odstranění pochybností), neoznačila žádné konkrétní podklady, které by měly svědčit v její prospěch. To ač k tomu měla dost prostoru poskytnutého i ze strany žalovaného. K podrobnostem viz níže.
120. Soud uzavírá, že v okolnostech obchodů existovalo několik podezřelých okolností, které měly a mohly vzbudit pozornost žalobkyně o její možné účasti na podvodném jednání. Právě proto, že se dle uvedených okolností nejednalo o běžnou podnikatelskou situaci, lze po žalobkyni požadovat, aby před uzavřením obchodní spolupráce či během ní o to bedlivěji zkoumala, zda se nezapojuje do podvodného řetězce, v němž se některý z jeho článků dopustil či v budoucnu dopustí podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH. Žádné takové opatření žalobkyně neprokázala. Naopak její postup svědčí o rezignaci na taková opatření. Jen stěží se pak lze dívat na žalobkyni jako na obezřetného obchodníka, když z ničeho nevyplývá, jak se snažila ochránit své zájmy mj. i z hlediska zachování nároku na odpočet daně.

c) ostatní námitky

121. Podle žalobkyně opomenul žalovaný část odvolacích důvodů a jako odvolací důvody posoudil důvody žádosti o poskytnutí dokladů.
122. Podle názoru soudu se jedná se o obecnou a nekonkrétní žalobní námitku, ze které nevyplývá, jakou odvolací námitku žalovaný nevypořádal (s výjimkami níže uvedenými) a jaký to má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
123. Jak již soud výše vyložil, rozsah a obsah přezkumu správního soudu – ať už v řízení o žalobě proti rozhodnutí, nečinnosti či nezákonnému zásahu správního orgánu, nebo v řízení o návrhu na zrušení opatření obecné povahy – je vždy určován rozsahem a obsahem žalobních (návrhových) námitek.
124. Žalovaný v napadeném rozhodnutí příhodně shrnul, že odvolání a jeho doplnění mají desítky stran a v součtu jsou to pak stovky stran. V bodě 136 žalovaný poukázal na určitou nepřehlednost odvolání v takovém rozsahu. Soud poté ve shodě se žalovaným a s odkazem na správní spis konstatuje, že žalobkyně uplatnila v rámci odvolání několik podání, jimiž

odvolací důvody doplnila, postupně rozšiřovala, přičemž současně předchozí podání i zopakovala. To vše činí odvolání žalobkyně do určité míry nepřehledným.

125. Žalovaný proto dle soudu zcela správně uvedl, že odvolací námitky jsou tedy vypořádány pouze v míře, v níž byly srozumitelné, přičemž vychází z argumentačního systému, který proti námitkám žalobkyně staví jako celek.
126. Takový postup je totiž obecně možný. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí*). Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13), zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, [dostupné, stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu, na <http://nalus.usoud.cz>], nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí.
127. Na stranách 29 - 43 pak žalovaný vypořádal konkrétně stěžejní námitky žalobkyně, které vyjmenoval i na stranách 4 - 6 v bodech 11 - 29. Žalobkyně byla tak seznámena s tím, jaké odvolací námitky žalovaný identifikoval a které vypořádal v žalovaném rozhodnutí, přesto tento žalobní bod uplatnila v žalobě jen nekonkrétně. Soud již výše vyložil, že není jeho úlohou domýšlet a argumentačně dotvářet žalobní body. K takto obecně uplatněné žalobní námitce proto soud konstatuje, že mu z ničeho nevyplývá, jakou odvolací námitku žalovaný nevypořádal a v čem by z tohoto důvodu mělo být napadené rozhodnutí nezákonné, nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů. Naopak žalovaný se vypořádal v žalovaném rozhodnutí se všemi vyjmenovanými odvolacími námitkami, které při vypořádání konkrétně označil i číslem odstavce, v němž námitku předtím shrnul. Jeho úvahy jsou poté srozumitelné a je zřejmé, jak o nich žalovaný uvážil.
128. Výjimkou z uvedeného jsou dvě odvolací námitky, které žalobkyně v žalobě konkrétně identifikuje. Žalobkyně takto prvně namítla, že žalovaný nevypořádal námitky neslučitelnosti postupu s přímo účinnými normami práva a rozsudky Soudního dvora Evropské unie.
129. Soud již výše konstatoval, že žalovaný vůči odvolacím námitkám vystavěl ucelený argumentační systém, nereagoval tedy na každou dílčí námitku žalobkyně uplatněnou v jinak velmi rozsáhlých podáních.

130. Žalobkyně v žalobě k této námitce uvádí opět jen tolik, že se žalovaný s námitkami o neslučitelnosti postupu s komunitárním právem nevypořádal. Avšak žalobkyně s jeho závěry v tomto ohledu nijak nepolemizuje, např. poukazem na konkrétní závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie nebo přímých komunitárních norem, které podle jejího názoru odporují postupu správce daně a žalovaného.
131. K takto obecně formulované námitce proto soud uvádí, že stěžejní úvahy žalovaného jsou obsaženy na stranách 6-29 napadeného rozhodnutí, přičemž žalovaný vycházel i z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie a komunitárního práva. Byť soud přisvědčuje žalobkyni, že žalovaný zvláště nevypořádal odkazy žalobkyně na judikáty Soudního dvora, které uplatnila v odvolání, neznamená to nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí totiž vyplývají důvody, pro které má žalovaný ve shodě se správcem daně za to, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodného jednání na dani z přidané hodnoty, včetně odkazu na řadu závěrů relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Tyto závěry žalobkyně svou obecní žalobní námitkou jednak nijak nezpochybnila a ani nevyložila, proč by absence vypořádání jí uplatněných argumentů za této situace měla znamenat nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí. Soud proto této žalobní námitce rovněž nepřisvědčil.
132. Druhou konkrétní výtkou žalobkyně je nesprávné posouzení její žádosti o podklady k nestrannosti úředních osob (bod 17 napadeného rozhodnutí).
133. Žalovaný v bodu 17 napadeného rozhodnutí vyhodnotil jako odvolací námitku žádost žalobkyně o poskytnutí komunikace mezi orgány finanční správy v dané věci, o poskytnutí seznamu osob, které se účastnily podnětů a kritik pracovníků zástupce ať už směřovaných zastupovaným daňovým subjektům nebo jiným státním orgánům, které se účastnily předávání spisových podkladů osobám, které nejsou nebo v rozhodné době nebyly ve služebním nebo pracovním poměru ke státnímu orgánu. Žalobkyně žádala poskytnout seznam třetích osob, kterým byly takto spisové podklady poskytnuty.
134. Tuto žádost žalobkyně učinila dne 21. 9. 2021 v rámci po formální stránce bezvadného odvolání proti dodatečným platebním výměrům za období červen, září 2017 a duben 2018. Celkově totiž z odvolání (a z řady jeho rozsáhlých doplnění) vyplývá, že žalobkyně se neztotožnila s napadenými platebními výměry, tj. minimálně implicitně navrhla jejich zrušení event. změnu /srov. § 112 odst. 1 písm. f) daňového řádu/ a rozsáhlými podáními s těmito závěry polemizovala, čímž vyložila, z jakých důvodů mají být platební výměry nesprávné nezákonné /§ 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu/.
135. Žalovaný tuto část odvolání (podání ze dne 21. 9. 2021) neposoudil jako žádost o informace v režimu dle zákona č. 106/1999 Sb., ale jako odvolací námitku, byť žalobkyně na to, že žádá o poskytnutí těchto informací v režimu informačního zákona setrvala např. v podání ze dne 21. 11. 2021 a v řadě navazujících podání (doplnění odvolání).
136. Z této části odvolání (posuzovaného podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno - § 70 odst. 2 daňového řádu) nicméně vyplývá, že žalobkyně informace potřebovala k revizi podkladů ve věci pochybností o nedostatku nestrannosti úředních osob. V této části odvolání tedy jasně uplatnila, byť obecnou, námitku podjatosti neidentifikovaných osob podílejících se na správě daní. Žalobkyně dokonce obecně popsala pochybnosti o tom, v čem by měla být dle jejího názoru porušena nestrannost zaměstnanců správce daně či orgánů finanční správy.

137. Pokud žalovaný tuto žádost nevyřídil způsobem, jak žalobkyně navrhovala, i tak to žalobkyni nebránilo v tom, aby v odvolacím řízení uplatnila konkrétní tvrzení k tomu, že ze strany některého z orgánů finanční správy vůči ní nebylo postupováno nestranně. Žalobkyně mohla, pokud disponovala poznatky o konkrétních zaujatých postupech orgánů finanční správy, i tak tyto namítnout. Na základě žádosti by k tomu získala toliko identifikaci konkrétních osob, které se měly účastnit jí namítaných postupů a úkonů orgánů finanční správy.
138. Žalovaný tuto část odvolání vypořádal jako odvolací námitku v bodech 177 – 182 žalovaného rozhodnutí s tím, že žalobkyně neuvádí, které konkrétní postupy či správní akty má na mysli, že veškerá komunikace mezi úředními osobami v související věci je součástí spisu, není mu známo, že by byly vedeny listiny mimo spis ve smyslu daňového řádu a nemůže je tedy identifikovat. Není si vědom toho, že by spisové podklady byly poskytnuty třetím osobám a ani k tomu vzhledem k neveřejnosti daňového řízení není důvod.
139. Žalovaný tedy odvolací námitku proti nestrannosti orgánů finanční správy vypořádal s tím, že namítané postupy nejsou důvodné, nemá o nich poznatky, nebo je žalobkyně nedokázala konkrétně identifikovat. Tyto závěry žalobkyně v žalobě nespornuje a současně ani v žalobě netvrdí, jak jí neznalost informací o konkrétních osobách, ač o ně žádala, snad zkrátila na právu účinně uplatnit námitku podjatosti orgánů finanční správy. Soudu tedy není zřejmé, jak by namítané nesprávné vyřízení odvolací námitky místo poskytnutí informací mohlo žalobkyni zkrátit na jejich právech.
140. Co se týče postupu žalovaného v odvolacím řízení, žalobkyně odvolání sama doplnila několikrát velmi rozsáhlými podáními, v nichž mnohdy navazovala na předchozí procesní podání a rekapitulovala jejich obsah. Do spisu včetně spisu správce daně nahlížela (srov. protokol o jednání dne 22. 8. 2022), nakonec byla seznámena i se zjištěními žalovaného a i na ty reagovala dne 11. 4. 2023. Nelze se tedy ztotožnit s jejími argumenty, že jí ze strany žalovaného nebylo umožněno doplnit odvolání. V tomto právu žalobkyně za celou dobu odvolacího řízení od září 2021 do června 2023 zkrácena nebyla.
141. Jak již soud vyložil, v rozsáhlých pasážích svého několikrát doplněného odvolání žalobkyně měla dostatečný prostor, aby vyložila důvody, pro které nesouhlasila s napadenými platebními výměry, což podle názoru soudu také učinila. Případný nedostatek konkretizace odvolací námitky, která jinak obsahuje uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí /srov. § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu/ takovou vadou není. Podle názoru soudu odvolání žalobkyně netrpělo formálními vadami bránícími projednání věci, nebylo třeba žalobkyni vyzývat k odstranění vad dle § 112 odst. 2 daňového řádu. Podle názoru soudu pak žalovaný identifikoval v napadeném rozhodnutí stěžejní žalobkyniny odvolací námitky a ty vypořádal.
142. Žalobkyně dále k závěru žalovaného, že podání ze dne 27. 9. 2021 a 12. 11. 2021 byla posouzena jako nulová dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za období srpen 2018, září 2018 a říjen 2018 uvedla, že se jednalo o podání zástupce, který nebyl oprávněn podávat za žalobkyni daňová přiznání. Ze stejného důvodu žalobkyně nesouhlasí ani s úředním záznamem č. j. 976880/22/3218-62562-801531 ze dne 16. 3. 2022 a se sdělením k výsledkům postupu k odstranění pochybností č. j. 982848/22/3218-62562-801531 ze dne 16. 3. 2022.
143. Žalovaný k obdobné odvolací námitce uvedl, že správce daně posoudil podání ze dne 27. 9. 2021 v materiálním smyslu jako nulové dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za

zdaňovací období srpen 2018, září 2018 a říjen 2018, protože tímto podáním byla rozporována povinnost podat dodatečné přiznání na daň vyšší, kterou správce daně odvolateli prostřednictvím výzev k podání dodatečných přiznání k DPH za tato zdaňovací období vyjevil, a odvolatel takto usiloval zachovat daň v podobě stanovené původními platebními výměry. Proto správce daně zahájil k podání ze dne 27. 9. 2021 postupy k odstranění pochybností na DPH za tato zdaňovací období. Ztotožnil se proto s postupem správce daně.

144. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně v návaznosti na výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání č. j. 7531244/21/20002-52521-110499, č. j. 7534544/21/2002-52521-110499 a č. j. 7535831/21/2002-52521-110499 za zdaňovací období srpen, září a říjen 2018 učinila podání ze dne 27. 9. 2021 a doplnila jej dne 5. 11. 2021. Ve stručnosti shrnuto, z těchto obou podání vyplývá, že žalobkyně setrvala na názoru, že daň vykazala řádně, rozporovala naopak zákonnost výzev. Namítla předchozí nesprávný postup správce daně s tím, že dodatečné doměření daně za období červen, září 2017 a duben 2018 nemůže být důvodem pro dodatečné daňové přiznání.
145. Z podání po formální stránce nepochybně vyplývá, že to nejsou dodatečná daňová přiznání za uvedená zdaňovací období. Z projevu vůle žalobkyně je však taktéž zcela zřejmé, že vůbec nehodlala uplatnit dodatečné daňové přiznání za předmětná období. Žalobkyně v tomto podání projevila pouze polemiku s postupem správce daně, pročť fakticky nevyhověla výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení v náhradní lhůtě. Žalovaný se pak ztotožnil se závěrem správce daně, že šlo o materiálně nulová daňová přiznání s tím, že jím žalobkyně usilovala o zachování daně dle původních výměrů.
146. Podstatné je podle názoru soudu poté to, že žalobkyně těmito podáními výzvám správce daně zkrátka nevyhověla a bylo tedy zřejmé, že dodatečná daňová přiznání nepodá. Správce daně proto úměrně tomuto procesnímu postupu žalobkyně zahájil výzvami ze dne 8. 12. 2021 postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu za zdaňovací období srpen, září a říjen 2018, jelikož měl ve výzvách specifikované pochybnosti o správnosti daně resp. uplatněného odpočtu. Tento postup ukončil procesně předvídaným postupem (srov. § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu) - záznamem ze dne 16. 3. 2022, č. j. 976880/22/3218-62562-801531 o výsledku postupu k odstranění pochybností za tato zdaňovací období, se kterým byla žalobkyně seznámena prostřednictvím sdělení z téhož dne.
147. Soud se tedy neztotožnil ani s touto námitkou.
148. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný měl nejprve posoudit, zda jí bylo možno upřít nárok na zahájení daňové kontroly. Na argumentaci judikaturou Soudního dvora EU žalovaný nereagoval.
149. Procesním postupem správce daně a žalobkyně při zahájení daňové kontroly se zabýval žalovaný na straně 3. V bodě 4 – 6 shrnul, že nedošlo k zahájení daňové kontroly, proto, že nebyla objasněna oprávněnost zastoupení žalobkyně při jednání dne 1. 7. 2020, kdy byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly. Žalobkyně rovněž neukončila dosavadní zastoupení zástupkyně ke dni 8. 7. 2020, kdy byla vydána výzva k zahájení daňové kontroly. Tato výzva byla žalobkyni doručena prostřednictvím dosavadní zástupkyně – daňové poradkyně Bc. J. H. a žalobkyně na ni nereagovala. Jelikož žalobkyně neumožnila zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období červen 2017, září 2017 a duben 2018, správce daně na základě důkazních prostředků opatřených v rámci provedené vyhledávací činnosti stanovil DPH za předmětná zdaňovací období dokazováním z moci úřední, a to na základě

dožádání č. j. 3128964/21/3218-62562-800524 ze dne 26. 7. 2021. Správce daně dokazování uzavřel s tím, plnění od dodavatele S. F. bylo zasaženo podvodem na DPH.

150. Otázkou, že ve věci nebyly splněny podmínky pro zahájení daňové kontroly, se žalovaný věnoval, ztotožnil se se správcem daně a s postupem orgánů daňové správy se ztotožnil i soud výše. Po vyřešení této úvodní otázky, tj. v jakém procesním režimu bude správce daně dále postupovat, bylo pro věc stěžejní hodnocení případné účasti žalobkyně na podvodném jednání na dani z přidané hodnoty. Správce daně i žalovaný zde vycházeli z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU. Žalovaný odůvodnění napadeného rozhodnutí vystavěl na ucelené argumentaci, jak již bylo výše vyloženo. Pokud žalobkyně v žalobě namítá, že žalovaný vycházel ze své interpretace judikatury Soudního dvora a na argumentaci judikaturou nereagoval, soud již výše konstatoval, že žalobkyně v žalobě nepřednesla dostatečně konkrétní oponentní argumenty, které by zpochybnilly závěry žalovaného. Soudu tak není zřejmé, v čem by závěry žalovaného týkající se komunitárního práva neměly obstát ve srovnání s argumentací, kterou žalobkyně uplatnila v řízení.
151. Podle žalobkyně je upření nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele S. F. z důvodu prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu a zda o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohla a měla překvapivé.
152. Jedná se o obecnou žalobní námitku, z níž soudu nevyplývá, v čem konkrétně má spočívat překvapivost závěru orgánů finanční správy, další porušení procesních pravidel (tj. mimo to, které soud vypořádal v jiných částech odůvodnění tohoto rozsudku) a rozpor s legitimním očekáváním žalobkyně.
153. Překvapivost a rozpor s legitimním očekáváním nemůže pro žalobkyni vyplývat např. z požadavku správce daně, potažmo žalovaného na doložení a příp. prokázání svého chování v obchodním vztahu s dodavatelem. Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že i přes formální bezvadnost předložených účetních dokladů mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 30. října 2013 č. j. 8 Afs 75/2012 - 46, ze dne 18. července 2019 č. j. 3 Afs 270/2017 - 31 nebo ze dne 23. září 2020 č. j. 2 Afs 229/2018 - 54). V takovém případě musí správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností a označit konkrétní skutečnosti, které jej vedou k závěru o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti údajů v účetnictví. Správce daně naopak nemá povinnost prokázat, že údaje jsou zaznamenávány v rozporu se skutečností. Jestliže své důkazní břemeno unese, je zase na daňovém subjektu, aby prokázal soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností. Může buď setrvat na původních tvrzeních a doložit, že se sporný účetní případ i přes pochybnosti odehrál tak, jak je veden v účetnictví, anebo svá tvrzení vzhledem k existujícím pochybám korigovat a prokázat tato revidovaná tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020 - 48).
154. Žalobkyně byla o tom, že obchody s dodavatelem S. F. mohou být zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty, seznámena už ve sdělení ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1196646/20/3218-62562-801531. Následovaly mj. výzvy k prokázání skutečností dne 31. 7. 2020, úřední záznam a sdělení o stanovení daně dokazováním ze dne 4. 8. 2021, výzvy k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2021 (zdaňovací období srpen, září, říjen 2018), sdělení k postupu k odstranění pochybností ze dne 16. 3. 2022, v nichž správce daně ještě před vydáním

dodatečných platebních výměrů přdestřel okolnosti obchodů, které hodlal prošetřit a představil dosavadní skutková zjištění o možné účasti žalobkyně na daňovém podvodu postupně ve všech šetřených zdaňovacích obdobích.

155. Žalobkyni tedy již od počátku a i v průběhu řízení bylo zřejmé, že přijatá plnění jsou šetřena z hlediska její možné účasti na daňovém podvodu a v tomto ohledu dostatečně mohla a měla uplatnit v řízení svou procesní obranu k tomu, aby zpochybnila závěry správce daně o tom, že o svém zapojení do podvodného jednání nevěděla, nemohla vědět a prokázala, že přijala dostatečná opatření, aby se takové účasti vyvarovala. Soud se tedy neztotožnil s tím, že by postup správce daně či žalovaného měl být překvapivý a v rozporu s legitimním očekáváním žalobkyně.
156. Žalobkyně závěrem namítla, že nebyla schopna uvést úplné odvolací důvody a návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí, protože odvolací orgán neměl k dispozici úplný spisový materiál správce daně, na což byl odvolací orgán upozorněn např. v rámci nahlížení do spisu dne 22.8.2022, zástupce žalobkyně přitom opakovaně odvolací orgán žádal o stanovení lhůty pro doplnění zákonných náležitostí odvolání v souladu s § 112 daňového řádu po zkompletování spisového materiálu správce daně. V této souvislosti zpochybňuje obsah a průběh jednání dne 26. 8. 2021.
157. Soud předesílá, že námitka nekompletnosti správního spisu je obecná. V žalobě poukazuje jen na čtyři konkrétní jednání a své úkony, při nichž polemizoval s úplností správního spisu. Dále nekonkretizuje, jaké části a podklady by dle jeho názoru měly ve správním spise chybět a jaký to má vliv na zákonnost rozhodnutí. Správce daně i žalovaný podklady, ze kterých vycházeli, přitom shrnuli v platebních výměrech a v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě ani netvrdí, že by např. součástí spisu měl být jiný podklad, který správci daně nebo žalovanému předložila a který součástí správního spisu není. Rovněž např. nenamítá, že by nebyla seznámena s některým úkonem správce daně a žalovaného, nebo že by součástí spisu měl být úkon, který byl ve věci proveden a ve spise chybí. Soud proto v dalším hodnotil případnou nekompletnost spisu ve vztahu k jednání ze dne 22. 8. 2022.
158. Z protokolu o jednání (v rámci odvolacího řízení) dne 22. 8. 2022 vyplývá námitka zástupce žalobkyně, že spisový materiál postrádá záznamy Policie ČR o vykázání zástupce z jednání s Finančním úřadem pro hlavní město Prahu a zápis z jednání téhož dne, na němž měly být předány dokumenty o přijatých opatřeních k ověřování obchodních partnerů a transakcí, příp. další záznamy o tom, co bylo předloženo a jak probíhalo jednání. Žalovaný uvedl, že po prověření těchto skutečností bude informovat zástupce o zjištěních a určí daňovému subjektu lhůtu pro případná vyjádření.
159. Žalovaný následně k dotazu vůči správci daně k okolnostem neidentifikovaného jednání, kterého by se účastnila Policie ČR, obdržel protokol ze dne 28. 6. 2021, který zařadil do odvolacího spisu, se sdělením správce daně, že na následné avizované jednání 30. 6. 2021 se zástupce žalobkyně již nedostavil (viz úřední záznam ze dne 14. 9. 2022, č. j. 34656/22/5300-21442-712585).
160. Z obsahu protokolu ze dne 28. 6. 2021 (sepsaném na Finančním úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2) vyplývá, že to se uskutečnilo ve dvou částech. V té první zástupce žalobkyně sporoval otázku zastoupení, s tím souvisejícího předchozího procesního postupu správce daně a žádal o poskytnutí protokolu o výsledku svědka. První část jednání skončila tohoto dne 12:34. Druhá část začala v 15 hodin a týkala se zásahu správce daně proti zástupci žalobkyně JUDr. Š. a jeho vstupu do budovy za asistence policie.

Zástupce požadoval protokolaci skutečností o zásahu ostrahy vůči jeho osobě a výtek proti pracovníkovi ostrahy. Zástupce avizoval, že se dostaví ve středu 30. 6. 2021 v deset hodin na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2, kde předloží důkazy o správnosti daňových příznání. Uvedl svůj kontakt, žalobci byly předány písemnosti č. j. 2731237/21/3218-62562-800524 + doručenka, sdělení č. j. 2803492/21/3218-62562-800524. Zástupce jednání nahrával na svůj diktafon, protokol nepodepsal.

161. K dotazu žalovaného emailem dne 14. 9. 2022 potvrdil zástupce žalobkyně, že ke sporovanému jednání došlo skutečně dne 28. 6. 2021 a nabídl vlastní pohled na průběh událostí tohoto dne – JUDr. Š. mělo být zamezeno ve vstupu do budovy, domohl se jej až s asistencí policejní hlídky, zaměstnankyně úřadu uvedla, že ústní jednání nevedla a zapisovala jen stížnost JUDr. Š., z jednání byl však vyhotoven nesprávný protokol, který JUDr. Š. odmítl podepsat, následná podání žalobkyně zůstala bez reakce správce daně.
162. Z odvolací části správního spisu vyplývá, že s protokolem ze dne 28. 6. 2021 byla žalobkyně seznámena prostřednictvím Seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 23. 3. 2023, č. j. 11072/23/5300-21442-712585.
163. V protokolu o jednání dne 28. 3. 2023 žalobkyně avizovala, že se k předloženému protokolu a kompletnosti správního spisu vyjádří ve lhůtě stanovené k seznámení č. j. 11072/23/5300-21442-712585. Proto požádala o stanovení lhůty pro doplnění náležitostí odvolání dle § 112 daňového řádu tak, aby uplynula nejdříve 15. den po kompletaci spisu a jeho zpřístupnění.
164. Dne 11. 4. 2023 se žalobkyně vyjádřila. K protokolu z jednání dne 28. 6. 2021 a ke kompletnosti správního spisu uvedla, že prokáže zásadní neúplnost správního spisu, že má za to, že se jednání neuskutečnilo tak, jak se podává a uskutečnilo se jinak, s jiným průběhem a obsahem, že písemnost (protokol) k podpisu nebyl zástupci žalobkyně vůbec předložen a že prokáže, že tohoto dne byly předloženy důkazní prostředky o tom, že jednal standardně a s požadavky zákona a komunitárního práva. K prokázání těchto tvrzených skutečností a skutečného průběhu jednání uvedla, že zadala data k elektronické rekonstrukci poškození v důsledku událostí v dané souvislosti řešených úřadem Městské části Praha 2. Poskytovatel služeb uvedl, že se mu oprava zařízení podaří z 80 %, nestihne to však dříve než 25. 4. 2023, jiný kontaktovaný poskytovatel služeb nenavrhl flexibilnější řešení. Navrhla termín ústního jednání 27. 4. 2023, prodloužení lhůty do 1. 5. 2023. Uvedla, že provede rekonstrukci spisu a předloží důkazní prostředky na pracovišti žalovaného. Žalobkyně však až do 26. 6. 2023, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí neučinila žádný další úkon.
165. Podle názoru soudu žalobkyně nezpochybnila kompletnost obsahu spisu správce daně. Obsah protokolu o jednání ze dne 28. 6. 2021 rámcově odpovídá vyjádření zástupce žalobkyně emailem dne 14. 9. 2022 o průběhu jednání. Sporné je nejvýše to, jestli byly ze strany žalobkyně předloženy také důkazní prostředky. Dle protokolu zástupce uvedl, že tak učiní 30. 6. 2021, toho dne se ale již nedostavil. Je pravdou, že protokol žalobkyně prostřednictvím svého zástupce nestvrdila svým podpisem. Nicméně jeho správnost a úplnost stvrdily dvě pracovnice správce daně, tj. pokud jeho obsah chtěla popřít žalobkyně, bylo na ní, aby tak učinila. Důkazní prostředek k tomu zjevně měla – dle protokolu zástupce jednání nahrával na diktafon
166. Žalobkyně patrně za tím účelem ve vyjádření ze dne 11. 4. 2023 žádala o prodloužení lhůty k zajištění opravy záznamového zařízení do 1. 5. 2023. Byť tak žalovaný výslovně k žádosti žalobkyně neučinil, lhůtu prodloužil implicitně, neboť rozhodnutí vydal až 26. 6. 2023, tj. téměř dva měsíce po konci lhůty, kterou žádala žalobkyně. Přesto během celé doby

žalobkyně nepředložila žádné důkazy, kterými by zpochybnila průběh jednání, tj. zejména to, zda a jaké podklady správce daně měla předat.

167. Podle názoru soudu nebylo nezbytné, aby žalovaný žalobkyni vyzýval k doložení těchto důkazů a k doplnění odvolání v tomto ohledu. Žalobkyně, byť jen obecně, totiž uvedla důvody, v nichž spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost platebních výměrů /srov. § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu/ tj. uvedla to, že na jednání 26. 8. 2021 předložila důkazy o správnosti daňového výkaznictví žalobkyně a o kontrolách v rámci spolupráce s poskytovatelem plnění. Tyto důvody nicméně nijak nekonkretizovala a důkazně nepodložila, ač si musela být vědoma, že jí ohledně těchto tvrzení tíží důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Obecnost námítky a neunesení důkazního břemene k ní však nebránila jejímu projednání, nebyl zde tedy důvod, aby žalovaný vyzýval žalobkyni dle § 112 odst. 2 daňového řádu.
168. Žalobkynina tvrzení k jednání dne 28. 6. 2021 pak podle názoru soudu nejsou ani věrohodná. Žalobkyně celkově za průběh dnového i odvolacího řízení učinila několik rozsáhlých podání, kde vznesla konkrétní námítky. Ve svých podáních žalobkyně přitom prokázala přehled o veškerých úkonech a podáních, které v řízení uskutečnila. Ač jich za celé řízení učinila desítky, z obsahu spisu vyplývá, že žalobkyně dokázala precizně identifikovat, co bylo obsahem každého jejího podání. Pakliže tedy skutečně předávala dokumenty správci daně dle svých tvrzení, měla si být vědoma, které to byly. A když minimálně od seznámení dne 23. 3. 2023 věděla, že součástí spisu nejsou podklady, které měla (dle svého tvrzení) předat správci daně, mohla je bezpochyby obratem alespoň označit. To však za celou dobu nečinila.
169. Podle názoru soudu tedy žalobkyně nezpochybnila, že by předložila správci daně dne 28. 6. 2021 doklady, které by byly s to vyvrátit její vědomou účast na daňovém podvodu. Při absenci konkrétní argumentace žalobkyně o chybějících nijak neidentifikovaných částech spisu pak soudu tím spíše není zřejmé, jaký vliv by případná nekompletnost správního spisu měla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a platebních výměrů.
170. Soud se s touto žalobní námítkou též neztotožnil.
171. Žalobkyně v žalobě rovněž namítla, že napadené rozhodnutí bylo obsahově determinováno osobami, u kterých je dána pochybnost o jejich nepodjatosti ve vztahu k zástupci žalobce. K této námítce navrhla k důkazu „*spis Generálního finančního ředitelství, pokud jde o pochybnosti o nepodjatosti osoby v nadřízeném postavení ve vztahu k aprobantu napadeného rozhodnutí*“ (citace označení důkazního návrhu v žalobě, pozn. městského soudu).
172. Podle § 77 odst. 1 daňového řádu platí, že *úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže*
- a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké,
 - b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo
 - c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.
173. Žalobkyně svoji žalobní námítku pojala velmi stručně a obecně. Námítka podjatosti úřední osoby přitom musí nabývat kvalit důvodných pochybností o nepodjatosti. To znamená, že ne jakákoli námítka podjatosti bude způsobila vyvolat odklad postupu ve věci samé (srov. bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022 – 63).

174. Soudu z námitek žalobkyně nijak nevyplývá, v jakých konkrétních souvislostech a okolnostech by měla spočívat podjatost úředních osob. Sám žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě, že mu není známo, že by některá z úředních osob měla být ve věci vyloučena. Ze žalobkyní označeného a navrhovaného důkazu by snad mohlo vyplývat snad jen tolik, že žalobkyně svoji námitku uplatnila vůči řediteli žalovaného Mgr. T. R.. Žalobkyně však k důvodům jeho možné podjatosti nic dalšího již netvrdí. Tím spíše tedy není zřejmé, že by zde snad měly být podjatost pro některý z prvních dvou důvodů dle § 77 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu.
175. Ze žaloby pak obecně vyplývá nesouhlas žalobkyně s procesním postupem a s právním názorem správce daně a v posledním stupni žalovaného. Tyto samotné výtky se svou podstatou vztahují k procesnímu postupu a rozhodování a bez vylíčení konkrétních souvislostí, z nichž by mohla vyplývat pochybnost o nepodjatosti úředních osob, dle názoru soudu nelze podřadit k důvodům dle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu (obdobně srov. bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 6 Afs 56/2020 – 38).
176. Z napadeného rozhodnutí poté vyplývá už jen to, že žalobkyně navrhla vyloučení z rozhodování Ing. V. Ž., Ing. P. K., Ing. V. A., JUDr. D. J. a Mgr. T. R. To z důvodu, že se dané osoby měly podílet na vytvoření metodiky, která umožní do spisů nahlížet třetím osobám, které s řízením nemají žádnou souvislost (viz podání nazvané „*postupy při správě daní*“ ze dne 8. 11. 2021). Žalovaný v této námitce neshledal souvislost s předmětem řízení. Konstatoval, že by mu není žádná taková metodika známa, i tak by se jednalo o obecně závazná pravidla pro všechna řízení a pro všechny subjekty. Z toho tedy podle názoru soudu implicitně vyplývá, že dle žalovaného i v případě, že by existovala obecně uplatňovaná metodika k této otázce, nelze z toho ještě právě pro tuto obecnost dovozovat zaujatý postoj úředních osob konkrétně vůči žalobkyni.
177. Žalobkyně poté vůči tomuto závěru v žalobě nic konkrétního nenamítla. Nelze tedy z ničeho dovozovat, že by možnou podjatost žalovaného snad spatřovala v okolnostech vydání tvrzené metodiky. A právě pro obecnost žalobkyniny námítky, z níž konkrétně nevyplývají žádné konkrétní důvody možné podjatosti úředních osob žalovaného, je poté podle soudu nadbytečný i žalobkyní navrhovaný spis Generálního finančního ředitelství, neboť soudu takto není zřejmé, v čem by mohl přispět k věci.
178. Soud tedy uzavírá, že v žalobkynině námitce neshledal žádné relevantní skutečnosti o možné podjatosti žalovaného či správce daně. Tato námitka není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

179. Městský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně se v obchodech se svým dodavatelem S. F. účastnila řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Správce daně i žalovaný prokázali komplexem důkazů svědčících o nestandardních objektivních okolnostech obchodů, že žalobkyně mohla či měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Soud konečně dospěl k závěru, že žalobkyně si nepočínala při obchodech dostatečně obezřetně a nepřijala dostatečná opatření, aby se takové účasti v řetězci vyvarovala. V nastavených obchodních vztazích tedy jednala neobezřetně, a proto jí dobrá víra nesvědčí. Orgány finanční správy proto žalobkyni odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu odepřely v souladu s požadavky komunitární úpravy, judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. S dalšími dílčími námitkami se soud neztotožnil.

180. Městský soud neshledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji proto zamítl.
181. Výroky o nákladech řízení jsou odůvodněny podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla v merituu věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému náhradu nákladů řízení městský soud nepřiznal. Městský soud neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 24. července 2024

JUDr. Jaromír Klepš v.r.

předseda senátu