



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **EMBA TRADE s.r.o.**, IČO 247 54 790
sídlem Dvorská 232/3, 503 11 Hradec Králové
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k.s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2018, č. j. 43483/18/5300-22441-711913,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 2. 10. 2017 platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2015, kterým vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost ve výši 583 184 Kč, a platební výměr na DPH za zdaňovací období září 2015, kterým vyměřil žalobci vlastní daňovou

povinnost ve výši 600 328 Kč. Žalobce podal proti uvedeným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím, a to tak, že podaná odvolání zamítl a předmětné platební výměry potvrdil. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

2. Předmětem činnosti žalobce je maloobchodní a internetový prodej textilního zboží, bytových doplňků a dalšího zboží původem z Asie (z Číny a Indie). V uvedených zdaňovacích obdobích pořizoval zboží od následujících dodavatelů: MCK Import s.r.o., IČO: 24268305 (dále jen „MCK Import“), REČAVA a.s., IČO: 27887499 (dále jen „REČAVA“), DAMIDA CZ s.r.o., IČO: 03094537 (dále jen „DAMIDA“), R.P. Textil Trade, s.r.o., IČO: 02955661 (dále jen „R.P. Textil Trade“), a KVT TRADE s.r.o., IČO: 24230961 (dále jen „KVT TRADE“). Správce daně u žalobce provedl daňovou kontrolu a na jejím základě konstatoval, že žalobce se účastnil plnění, která byla zasažena podvodem na DPH. Předmětné textilní a další zboží totiž bylo přeprodáváno v podvodných řetězcích společností, kdy na počátku každého z těchto řetězců stála buď společnost MCK Import, anebo společnost Credit Finance Group a.s., IČO: 26207001 (dále jen „CFG“). Z uvedených důvodů správce daně posoudil žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně jako neoprávněný. Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ke shodnému závěru.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně konstatoval, že jeho koncovými zákazníky jsou především spotřebitelé. Na českém trhu působí již od roku 2010 a jeho jediným jednatelem a společníkem byl vždy pan O. Ť.. Během této doby se z obchodní společnosti se 4 zaměstnanci stala obchodní společnost s přepočteným počtem zaměstnanců za prvních 10 měsíců roku 2018 ve výši 69 a tržbami z prodeje zboží a služeb ke konci října 2018 ve výši 120 mil. Kč. Převážnou část svých tržeb žalobce realizuje v období Vánoc. Aby byl schopen pokrýt tento sezónní nárůst poptávky, musí se předzásobit, což činí v srpnu a září. Právě nároky na odpočet za zdaňovací období srpen a září 2015 se staly předmětem daňové kontroly u žalobce.
4. Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že byly splněny formální a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet. Žalovaný tvrdí existenci podvodu na DPH, podle žalobce však nebyly splněny podmínky podvodu na DPH dovozované judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu. Z této judikatury v žalobě obsáhle cituje. Naopak rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které odkazuje žalovaný, se dle žalobce vztahují k odlišnému skutkovému stavu, než jaký panuje v nyní posuzované věci. Žalobce zároveň zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu je na straně správce daně. Finanční orgány dle žalobce toto důkazní břemeno neunesly.
5. Žalovaný předně *neprokázal existenci chybějící daně*. Žalovaný totiž uvedl, že:
a) společnosti MCK Import a CFG jsou nekontaktní a neplní si své daňové povinnosti;
b) nelze u nich ověřit, zda řádně přiznaly a odvedly daň; c) tyto skutečnosti odpovídají charakteristickým znakům typickým pro účelově vytvořené řetězce, a tak je třeba konstatovat, že chybí daň. Žalobce k tomu namítl, že v rozhodnutí žalovaného fakticky absentuje zjištění o chybějící dani, což je přitom základní předpoklad existence podvodu na DPH. Tvrzení o existenci podvodu na dani se dle žalobce nemůže opírat toliko o

konstatování, že správce daně nebyl schopen u dodavatele pro jeho nekontaktnost ověřit plnění jeho daňových povinností.

6. Existenci chybějící daně neprokázal ani správce daně. Ten ve zprávě o daňové kontrole dokonce uvedl, že společnosti MCK Import a CFG řádně podaly přiznání k DPH za zdaňovací období srpen a září 2015, ve kterých přiznaly uskutečnění zdanitelného plnění, a to ve výši, která odpovídá daňovým dokladům předloženým žalobcem v průběhu daňové kontroly. Přesto správce daně označil neposkytnutí součinnosti ze strany uvedených společností za potvrzení pochybností, že v řetězcích chybí daň. Žalovaný následně konstatoval, že komplex všech objektivních okolností předmětných obchodních případů se natolik vymyká běžným obchodním vztahům, že se jedná o plnění, která jsou zatížena podvodným jednáním. Finanční orgány tak spatřují chybějící daň v „podivných okolnostech“ obchodování, což je ale v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.
7. Dodavatelé žalobce navíc stále existují a je možné je dopátrat. Ve vztahu ke společnostem DAMIDA, KVT TRADE, R.P. Textil Trade a REČAVA finanční orgány ani neuvedly, že by zdanitelná plnění poskytnutá těmito subjekty byla zatížena podvodem na dani, resp. že by tyto subjekty z uskutečněného zdanitelného plnění neodvedly řádně daň. Žádný z těchto dodavatelů zároveň nebyl k datu podání žaloby nespolehlivým plátcem dle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Nespolehlivými plátcí se staly pouze společnosti MCK Import a CFG, a to k 15. 12. 2017 (MCK Import) a k 5. 8. 2018 (CFG). Společnosti MCK Import a CFG se tedy staly nespolehlivými plátcí po více než 2, resp. 3 letech od uskutečnění zdanitelných plnění. Tuto skutečnost nelze dle judikatury přičítat žalobci k tíži. Primárně je povinností správce daně, aby zabránil podvodům na DPH, stát nemůže přenášet na daňové subjekty odpovědnost za své vlastní selhání.
8. Žalobce dále namítl, že dle judikatury musí být každé plnění posuzováno samostatně. Není tak přípustné, aby správce daně bez dalšího vyloučil veškeré uplatněné nároky na odpočet daně, pakliže u některého z nich zjistí, že bylo takové plnění, z něhož plyne nárok na odpočet, zasaženo daňovým podvodem. Tento nezákonný přístup však finanční orgány hojně aplikují v posuzovaném případě. Žalovaný nadto ani nezohledňuje jednotlivé články řetězce samostatně a pořadí těchto článků v tomto řetězci ve vztahu k žalobci.
9. Aplikace tzv. *vědomostního testu* žalovaným je dle žalobce rovněž v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu, který nesouhlasí s úvahami žalovaného o přenášení důkazného břemene zpět na daňové subjekty na základě uvedeného testu. Finanční orgány se dále při aplikaci vědomostního testu nezabývaly rozdílností postavení společností MCK Import a CFG v dodavatelském řetězci; společnost CFG není přímým dodavatelem žalobce, nelze tak na ni vztahovat stejné podmínky v rámci vědomostního testu jako v případě přímých dodavatelů. Žalobce je přesvědčený o tom, že neměl povinnost ověřovat věrohodnost svého nepřímého dodavatele. Neexistovaly ani žádné důvodné pochybnosti o společnosti CFG, které by zakládaly povinnost důkladněji prověřovat tyto nepřímé články řetězce. Informace z veřejně dostupných zdrojů v době uskutečňování zdanitelného plnění tyto pochybnosti nezavdaly. Přístup správce daně tak svědčí o jeho záměru vybrat (údajně) chybějící daňovou povinnost z uskutečněných zdanitelných plnění od zmíněných dodavatelů, ovšem s tím, že si tyto finanční prostředky přišel vybrat k žalobci, aby měl zaručen daňový výnos. Správce daň však

nemůže postupovat tak, že vyměří daň „komukoli“, respektive upřednostní její vybrání u toho daňového subjektu, u kterého je to jednodušší.

10. Závěr, že žalobce neučinil přiměřená opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu, žalovaný dovozuje z pochybností týkajících se pozdní úhrady přijatých faktur, dodání zboží přímo žalobci, nízké marže z prodaného zboží, umístění sídla obchodních partnerů a absence písemné smlouvy.
11. K *dlouhé splatnosti závazků* žalobce uvedl, že veškeré závazky vůči obchodním partnerům za kontrolovaná zdaňovací období byly nakonec uhrazeny. Jejich úhrada byla provedena bezhotovostně a ke každé platbě byl přiřazen variabilní symbol, kterým došlo ke spárování konkrétní dodávky zboží a platby. Žalobci není jasné, z čeho finanční orgány dovozují, že je neobvyklé, aby odběratel dodavatelům dlužil po delší dobu. V daném případě částečná pozdější úhrada souvisela se skutečností, že v srpnu a září se žalobce předzásobil na Vánoce. Tržby z prodeje významné části zboží realizoval právě až na Vánoce, kdy byl také schopen závazky po splatnosti svým dodavatelům uhradit. Z výsledku svědků také vyplynulo, že obchodní partneři žalobce pozdní platby řešili. Není současně jasné, z jakých podkladů a důkazních prostředků správce daně dovodil, že dodavatelé žalobce neměli dostatečné majetkové zázemí pro svůj postup. Vztahy mezi žalobcem a jeho dodavateli byly dlouhodobé, dodavatelé tak z historické zkušenosti věděli, že za zboží dostanou zapláceno, což se také stalo.
12. Pokud jde o (údajně) *nízkou marži* (obchodní přírážku) žalobce, jejíž příčinu žalovaný shledává v příliš vysoké vstupní ceně nakupovaného zboží, žalobce poukázal na skutečnost, že jeho odběrateli jsou koncoví zákazníci, kteří si mohou snadno srovnat ceny zboží na internetu. Běžný spotřebitel klade velký důraz na cenu zboží, a tak je úvaha správce daně o nadsazené ceně zboží nelogická. Žalovaný v této souvislosti užívá nepravdivá tvrzení, například že správce daně nehodnotil prodejní ceny, za které žalobce nabízí své zboží konečným spotřebitelům. Správce daně přitom ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedl, že při výpočtu přiznané obchodní přírážky za září 2015 porovnával celkovou prodejní cenu prodaného zboží s jeho celkovou nákupní cenou.
13. Tyto propočty navíc dle žalobce vykazují četné nedostatky a jsou zavádějící. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce prodával zboží spotřebitelům s obchodní marží, která nemohla pokrýt jeho běžné režijní náklady. Běžné režijní náklady žalobce stanovil vlastní analýzou, kalkulační položky pro danou analýzu však zjevně vybíral nesprávně, analýza navíc není dohledatelná ve výsledku kontrolního zjištění. Správce daně postupoval chybně také při určení výše obchodní marže. Její výši stanovil paušálním způsobem: $\text{objem zboží prodaného v srpnu} - \text{náklady na poštovní služby} - \text{výdej zboží ze skladu} = \text{obchodní přírážka}$ (takto dovodil, že žalobce prodával zboží pořízené od dodavatelů DAMIDA, KVT TRADE, MCK Import, R.P. Textil Trade a REČAVA s obchodní přírážkou 37,27 %). Správce daně tak do výpočtu zahrnul paušálně částky z prodeje jakéhokoli zboží v měsících srpnu a září 2015, které měl žalobce na skladě, nemuselo se tedy nutně jednat o prodej zboží, které žalobce nakoupil od uvedených dodavatelů, ani o prodej zboží, které žalobce nakoupil v srpnu a září 2015. Každá položka sortimentu má navíc jinou obchodní marži, která se průběžně upravuje v závislosti na vývoji cen na trhu. Sám správce daně zjistil, že obchodní přírážka u některých položek sortimentu se pohybovala v rozmezí od 41,09 % do 119,88 % v měsíci srpnu a v rozmezí 39,66 % až 162,54 % v měsíci září. Takové obchodní přírážky lze považovat v daném tržním segmentu za obvyklé.

14. Nesprávnosti závěru správce daně o nízké marži, která nepokrývá ani „běžné měsíčně se opakující režijní náklady“, dle žalobce svědčí i řada dalších skutečností: žalobce úspěšně podniká několik let; jeho daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob se postupně zvyšuje (s výjimkou zdaňovacího období 2015 a částečně i roku 2016); žalobce zaměstnává skoro 70 zaměstnanců, což by při nesprávně nastaveném obchodním modelu (nízká obchodní marže) nebyl schopen finančně zajistit.
15. Ve vztahu k *dopravě zboží* žalobce namítl, že předmětné zboží mu bylo řádně dodáno. Připomněl, že prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, včetně dodávky zboží, je nezbytnou podmínkou pro možnost zabývat se otázkou, zda zdanitelné plnění nebylo zasaženo podvodem na DPH. Přesto správce daně opakovaně vyčítal žalobci pochybnosti v případě dodávek zboží od společností MCK Import a REČAVA. Žalovaný tyto pochybnosti shrnul do jednoho odstavce, aniž by se jakkoliv vypořádal s odvolacími námitkami žalobce.
16. Od společnosti MCK Import bylo zboží žalobci dodáváno buď přímo, nebo prostřednictvím skladu MCK Import. V případě zboží dodávaného přímo probíhalo celní řízení v Hradci Králové, kde se nachází rovněž sklad žalobce, a tak nelze považovat krátkou dobu mezi proclením zboží a jeho dodáním do skladu žalobce za neobvyklou. Doprava zboží byla navíc zajištěna třetími subjekty, u kterých lze předpokládat snahu dodat zboží co nejrychleji. Vzdálenost mezi Kladnem a Hradcem Králové není taková, aby nemohlo dojít k dodání zboží během jednoho dne. Pan V. ze společnosti MCK Import dále při svém výsledku předložil dokumenty prokazující nákup a dodání zboží z Číny a dalších zemí ze strany uvedené společnosti. Ve vztahu k dodávkám zboží od společnosti REČAVA pan Č. uvedl, že tato společnost uskutečňovala přepravu zboží vlastními prostředky. Dle žalobce není zřejmé, z čeho správce daně dovozuje, že mezi nákupem a prodejem v rámci jednoho obchodního případu uběhla krátká doba (4 dny).
17. Ve vztahu k *absenci smluvní dokumentace* žalobce namítl, že žalovaný *de facto* považuje písemnou smlouvu za jediný důkazní prostředek k prokázání nároku na odpočet, což je nepřipustné. Jak přitom vyplývá například z výpovědi pana Č., v té době jediného akcionáře společnosti REČAVA, písemné smlouvy ve velkoobchodní činnosti nejsou běžné. Smlouvy mezi žalobcem a dodavateli vznikly, nikoliv však v písemné formě, což zákon umožňuje. Jak potvrdil výslech svědka V., obchodní spolupráce probíhala na základě konkrétních objednávek. Případné nedodání zboží či jiné nesrovnalosti, které by mohly mezi smluvními stranami představovat možné riziko sporu, by podléhalo soudnímu přezkumu v rámci civilněprávního řízení. Žalobce by v takovém případě disponoval celou řadou důkazních prostředků (objednávka konkrétního zboží, platba za zboží, dodací listy, samotné zboží apod.). Žalobce dále i v tomto případě připomněl, že finanční orgány potvrdily uskutečnění zdanitelného plnění (a tedy existenci zboží).
18. Ke zjištěním týkajícím se *sídel jeho obchodních partnerů* (sídlí na virtuálních adresách, často svá sídla mění, dochází u nich k častým změnám majitelů a jednatelů atd.) žalobce namítl, že se jedná o interní záležitosti dotčených subjektů, které nejsou v jeho dispoziční sféře. Navíc není výjimkou, že obchodní společnosti sídlí v tzv. office housech, kde mají pronajatou jednu či dvě kanceláře. Skutečnost, že sídlo obchodní společnosti je na stejné adrese, na které mají sídlo také jiné subjekty, ještě neznamená, že se jedná o virtuální sídlo. Ani z nedostupnosti webových stránek v době prověřování ze strany správce daně nelze činit závěry o tom, že obchodní společnosti neexistují, respektive že se jedná o „podivné existence“.

19. Správce daně se zabýval rovněž *osobními vazbami* – konstatoval, že pan Ť. je dlouholetý známý pana V., a že také pan P. (ze společností DAMIDA a R.P. Textil Trade) se s panem Ť. zná. Žalobce k tomu namítl, že správce daně neuvedl, jak tyto skutečnosti prokazují, že předmětná zdanitelná plnění byla zasažena podvodem na dani. Poukázal na skutečno, že celá řada obchodních vztahů vzniká na bázi přátelských či obdobných vztahů, na tom není nic nestandardního.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

20. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že dle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu je existence chybějící daně nezbytným předpokladem pro konstatování podvodu na DPH, judikatura už ale blíže nekonkretizuje tento pojem. Vzhledem k neustálému vývoji a skutečnosti, že daňové podvody jsou stále sofistikovanější a propracovanější, není mnohdy reálné pro správce daně jednoznačně vyčíslit konkrétní výši chybějící daně. Společnosti typu „missing trader“ jsou totiž do struktury daňových podvodů vkládány právě proto, aby správci daně znemožnily rozkrytí celého řetězce společností. Smyslem jejich působení v podvodném řetězci je právě zahlazení stop po podvodu na DPH, případně znemožnění správci daně tyto stopy dále prošetřit, a to právě tím, že „zmizí ze scény“, že se pro správce daně stanou nekontaktními. Tím zamezí komplexnímu prošetření daného případu, a tedy i přesnému vyčíslení úniku na dani.
21. Žalobce se snaží podsunout žalovanému, že dovodil existenci podvodu na DPH v posuzovaném případě pouze na základě skutečnosti, že společnosti MCK Import a CFG jsou nekontaktní. To však není pravda, existence daňového podvodu byla prokázána řadou skutkových zjištění, které svědčí o nestandardnostech v celém řetězci. Dodavatelské společnosti žalobce spojují některé shodné rysy – jedná se o společnosti, které sídlí na virtuálních adresách, přičemž svá sídla často mění, spojuje je totožná účetní firma, daňové doklady i dodací listy jsou podepsány shodnou osobou (zaměstnankyní účetní firmy), což svědčí o personální propojenosti těchto společností. Dodavatelé nemají webové stránky, na kterých by své produkty prezentovali, osoby oprávněné za tyto společnosti jednat vykonávají svou funkci pouze formálně. U všech dodavatelských společností byla zjištěna vazba na společnost CFG. Osoby oprávněné za dodavatele jednat navíc nejsou obeznámeny s děním v těchto společnostech a nejsou správci daně schopny podávat informace ohledně obchodování s žalobcem, např. ohledně plateb za zboží. Jednotliví dodavatelé žalobce vykazují známky propojenosti. Účetnictví společností MCK Import, DAMIDA, R.P. Textil Trade a KVT TRADE vede společnost REČAVA. Společníky a vlastníky jednotlivých dodavatelských společností jsou osoby, které jsou rodinnými příslušníky, popř. známými. Společnosti DAMIDA, R.P. Textil Trade, REČAVA a KVT TRADE mají společného dodavatele, společnost CFG. Tato společnost se podle internetové prezentace zabývá developerskou činností a výstavbou bytů a administrativních center. Dle veřejného rejstříku byla založena v roce 2000, od té doby třikrát změnila název, pětikrát změnila sídlo, čtyřikrát byla kompletně změněna vlastnická struktura a v orgánech společnosti docházelo k častému střídání osob, mnohdy s cizí státní příslušností. Správce navíc z analýzy účtů společností zjistil, že společnosti MCK Import, DAMIDA, R.P. Textil Trade, REČAVA a KVT TRADE jsou propojeny také finančně. V průběhu daňové kontroly bylo navíc zjištěno, že společnosti MCK Import a CFG jsou nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, nekomunikují se svými příslušnými správci daně, a tudíž u nich nelze ověřit, zda byla řádně přiznána a odvedena DPH.

22. Podle žalovaného jsou to naopak žalobcem odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu, které nejsou přílehlavé pro posouzení dané věci, neboť vycházejí z odlišného skutkového stavu než nyní posuzovaný případ. K tzv. negativnímu důkaznímu břemeni, které nelze klást na daňový subjekt, žalovaný konstatoval, že na žalobce takové požadavky kladeny nebyly. Byl to především správce daně (a následně žalovaný), kdo definoval předmětné objektivní okolnosti a v tomto ohledu jej stíhalo důkazní břemeno. Tyto objektivní okolnosti byly natolik silné, že žalovaný své důkazní břemeno unesl.
23. K článkům řetězce, které stále existují, žalovaný uvedl, že zařazení těchto článků bývá u podvodných řetězců běžné. Tito obchodníci, tzv. „buffers“, plní své povinnosti vůči správci daně, a tak formálně legalizují obchodní případy odběratelů na konci tuzemských řetězců, tzv. „profit takers“ (v daném případě žalobce). Ani namítaná skutečnost, že dodavatelé nejsou označeni jako nespolehliví plátcí, nemá na posouzení žalobcova nároku na odpočet vliv. Za dostatečné prověření obchodního partnera pak nelze bez dalšího považovat to, že daňový subjekt nahlédne do registru nespolehlivých plátců.
24. Žalovaný dále shrnul závěry plynoucí z judikatury k tzv. vědomostnímu testu a konstatoval, že žalobce si v předmětných obchodních vztazích nepočínal dostatečně obezřetně a s péčí řádného hospodáře. Nelze tak osvědčit jeho jednání v dobré víře. Žalobce si byl dobře vědom toho, že se svými obchodními partnery neuzavírá písemné smlouvy, které by mohl v budoucnu předložit správci daně k prokázání svých nároků. Žalobce věděl, že zboží pořizuje za cenu, která společně s běžnými měsíčními náklady přesahuje dosažené tržby, přesto nepřijal v tomto ohledu žádné opatření, které by se od řádného hospodáře dalo očekávat. Žalobce si dále byl vědom toho, že platby za přijaté zboží neprovádí včas, provádí je po částech a že předmětným platbám nepřirazuje variabilní symbol, jehož prostřednictvím by bylo možné spárovat platby s konkrétním plněním uvedeným na daňových dokladech. Žalobce si musel být vědom toho, že doprava předmětného zboží probíhá nestandardním způsobem a že zboží je bezprostředně po jeho proclení dovezeno přímo do skladu žalobce, aniž by přešlo přes jeho dodavatelské společnosti, o čemž svědčí délka doby přepravy. Zároveň mohl žalobce z veřejných rejstříků zjistit, že v případě jeho dodavatelů se jedná o společnosti sídlící na hromadných virtuálních adresách (často totožných) a tyto adresy svých sídel společnosti často mění. Žalobce tedy nečinil přiměřená opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu.
25. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž uvedl, že souhlasí s žalovaným, že po finanční správě nelze spravedlivě požadovat, aby do koruny vyčíslovala, u kterého subjektu neměla být odvedena DPH. To ovšem neznamená, že chybějící daň a tím i existenci podvodu na DPH v jakékoliv podobě či výši lze spatřovat jen a pouze v tom, že některé charakteristiky některých (nejen) obchodních partnerů žalobce považuje žalovaný za nestandardní. Žalovaný nikde (ani ve vyjádření k žalobě) neuvedl, že skutečně někde chybí daň. Žalobci není jasné, jak u společností MKC Import a CFG mělo vlastně dojít k neodvedení DPH.
26. Navíc jak vyplývá z materiálu finanční správy „Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení“ (dostupném na www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf), standardně karuselové podvody obsahují přeshraniční prvek (přeprodávání zboží přes hranice) či fiktivní plnění. Ani jeden z těchto znaků nebyl naplněn – nákup a prodej zboží dovezeného z Indie a Číny probíhal výlučně mezi českými daňovými subjekty, plátcí

DPH. Dodání a nákup zboží byl prokázán, a nejedná se tak o žádné fiktivní plnění. Navíc společnosti DAMIDA, RP Textil Trade, REČAVA i KVT TRADE neobchodují jen s žalobcem, ale uskutečňují celou řadu obchodů i s jinými subjekty. Zboží bylo dále určeno koncovým zákazníkům – fyzickým osobám neplátcům, nikoliv dalším plátcům DPH, jak tomu je v dalších příkladech „typických“ karuselových obchodů uváděných finanční správou.

27. Žalobce dále odmítá, že by své obchodní partnery prověřoval jen nahlédnutím do registru nespolehlivých plátců, jak se snaží dovodit žalovaný. Žalobce často sám představitele obchodních partnerů osobně dlouhou dobu znal, navíc kontroloval své obchodní partnery nahlížením do obchodního rejstříku.

IV. Ústní jednání

28. Během jednání konaného dne 19. 11. 2020 předně zástupce žalobce shrnul obsah podané žaloby. Zdůraznil, že žalobce je společností, která funguje od roku 2010, má desítky zaměstnanců, kamenné prodejny a stamilionové obraty; nejde tedy o žádnou jednorázově vytvořenou společnost, jak je typické u podvodů na DPH. Žalobce zároveň prodává své zboží koncovým zákazníkům, spotřebitelům, a to na vysoce konkurenčním trhu; musí se proto chovat ekonomicky racionálně. Dále zástupce žalobce rekapituloval závěry judikatury k podvodům na DPH, odkázal také na nejnovější judikaturu – rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018 – 52, a ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 – 33. K první podmínce pro odepření odpočtu z důvodu podvodu na DPH, tj. chybějící dani, namítl, že správce daně ani žalovaný konkrétně nepopsali mechanismus daňového podvodu, k němuž mělo dojít v daném případě. Existenci chybějící daně dovozují pouze z toho, že dva z dodavatelů žalobce (navíc jeden z nich je nepřímým dodavatelem) jsou nekontaktní. Předmětné daňové subjekty navíc plnily své daňové povinnosti, jak přiznal i správce daně (žalovaný ovšem v rozporu se správcem daně uvedl, že své daňové povinnosti neplnily, čemuž žalobce nerozumí). K druhé podmínce uvedeného testu, tj. vědomosti žalobce o zapojení do podvodného řetězce, namítl, že žalovaný argumentuje především tím, že nebyly dodrženy běžné standardy v předmětném podnikatelském odvětví. Měl proto uvést a doložit, jaké jsou tyto standardy. Konkrétně zástupce žalobce vyslovil nesouhlas zejména se závěry finančních orgánů o nízkých nákupních cenách a o tom, že žalobce měl nepřiměřeně nízké marže.

29. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že v napadeném rozhodnutí je popsána celá řada nestandardních okolností posuzovaných transakcí, přičemž chybějící daň nelze vnímat omezeně, jako správcem daně přesně vyčíslenou daň. Zdůraznil, že v prvním kroku testu zapojení do podvodu na DPH nejde o to, že by dané okolnosti byly daňovému subjektu přičítány k tíži, daňový subjekt o nich nemusel vědět. Dále uvedl, že pouhým nahlédnutím do registru nespolehlivých plátců DPH se nevyčerpá obezřetnost, kterou by měl daňový subjekt v obchodních vztazích zachovat. Zároveň žalovaný identifikoval objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce o zapojení do podvodného řetězce přinejmenším vědět mohl. Z nejnovější judikatury odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu „ve věci *Europea Distribution*“ (pozn. krajského soudu – patrně se jedná o rozsudek ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019 – 39).

V. Posouzení věci krajským soudem

30. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
31. Předmětem sporu je finančními orgány neuznaný nárok žalobce na odpočet DPH za zdaňovací období srpen 2015 a září 2015. Žalobce dle finančních orgánů sice prokázal splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, posuzovanými transakcemi se však účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH.
32. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84). Nicméně i v případě, že plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
33. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH 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 směrnice o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“); směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („šestá směrnice“)].
34. Soudní dvůr zároveň ve věci *Optigen* zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci *Mahagében*: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady,

kteřou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal 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“ (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.

35. Žalobce v nyní posuzované věci uplatnil námitky, kterými rozporuje závěry finančních orgánů týkající se obou podmínek, jež musí být dle výše citované judikatury splněny, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu existence podvodu na DPH. Žalobce tedy předně uvedl, že *žalovaný neprokázal chybějící daň*, následně, pro případ, že by soud nevyhověl této argumentaci, namítl, že nebyla prokázána jeho vědomost o případném daňovém podvodu (terminologií žalovaného splnění kritérií tzv. *vědomostního testu*).
36. Krajský soud bude z uvedeného členění žalobních námitek vycházet, předepisuje ovšem, že s ohledem na rozsah žaloby (29 stran) nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádával se všemi základními námitkami účastníka řízení.
37. V této souvislosti soud zároveň konstatuje, že jak žalobce, tak žalovaný hojně odkazují na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora týkající se podvodů na DPH. K daným odkazům soud podotýká, že judikatura sice poskytuje určitá obecná východiska pro posuzování jednotlivých případů, obzvláště v oblasti podvodů na DPH však platí, že každý případ je svým způsobem unikátní a je třeba vždy důkladně posuzovat jeho konkrétní skutkové okolnosti. Nelze bez dalšího přenášet závěry vyslovené v jedné věci na jiný případ. Soud je obeznámen s citovanou judikaturou a při svém rozhodování z ní vychází, považuje ale za nadbytečné a nehospodárné výslovně se vypořádávat s každým odkazovaným soudním rozhodnutím.

Prokázání chybějící daně

38. Podle žalobce finanční orgány neprokázaly, že by v posuzovaných řetězcích nebyla odvedena daň. Existenci chybějící daně dovozují pouze z toho, že dva z dodavatelů žalobce jsou nekontaktní, což dle judikatury nepostačuje k závěru o tom, že předmětné transakce jsou stiženy podvodem na DPH (v podrobnostech viz výše body 5-8 a 25-26 rozsudku).
39. Správce daně k posuzovaným transakcím (nákupům textilního materiálu a bytových doplňků) zjistil, že k nim docházelo v následujících řetězcích:

MCK Import → žalobce

CFG → DAMIDA → žalobce

CFG → R.P. Textil Trade → žalobce

MCK Import → R.P. Textil Trade → žalobce

CFG → REČAVA → žalobce

CFG → KVT TRADE → žalobce

Na počátku každého řetězce tedy stála buď společnost MCK Import, anebo společnost CFG.

40. Dodavatelské společnosti žalobce zároveň spojují následující shodné rysy – jedná se o společnosti, které sídlí na virtuálních adresách, přičemž svá sídla často mění, spojuje je totožná účetní firma, daňové doklady i dodací listy jsou podepsány shodnou osobou (zaměstnankyní účetní firmy). Dodavatelé nemají webové stránky, na kterých by své produkty prezentovali, osoby oprávněné za tyto společnosti jednat vykonávají svou funkci pouze formálně. U všech dodavatelských společností byla zjištěna vazba na společnost CFG. Osoby oprávněné za dodavatele jednat navíc nejsou obeznámeny s děním v těchto společnostech a nebyly správci daně schopny poskytnout informace ohledně obchodování s žalobcem, např. ohledně plateb za zboží.
41. Jednotliví dodavatelé vykazují také další známky propojenosti (vedle skutečnosti, že společností MCK Import, DAMIDA, R.P. Textil Trade a KVT TRADE vede účetnictví společnost REČAVA). Společníky a vlastníky jednotlivých dodavatelských společností jsou osoby, které jsou rodinnými příslušníky, popř. známými. Správce navíc z analýzy účtů společností zjistil, že společnosti MCK Import, DAMIDA, R.P. Textil Trade, REČAVA a KVT TRADE jsou propojeny také finančně.
42. Dále správce daně zjistil, že společnosti MCK Import a CFG nesplnily svoji povinnost dle § 87 daňového řádu, tj. neumožnily zahájit daňovou kontrolu na DPH za srpen a září 2015. Správce daně tak nemohl ověřit, zda uvedené společnosti přiznaly daň ve správné výši. Vzhledem k nízkému poměru uskutečněných a přijatých plnění přitom správce daně měl pochybnosti o tom, zda společnosti MCK Import a CFG přiznaly DPH za toto období řádně. Obchodní přírážka plynoucí z rozdílu mezi nakoupeným zbožím (dovozem) a prodaným zbožím nebyla zdaněna celá, ale byla uplatněna další přijatá zdanitelná plnění z tuzemska v základní sazbě v rozsahu, který je téměř totožný s uskutečněnými plněními v základní sazbě.
43. Z celních prohlášení a celních výměrů doložených žalobcem pak správce daně zjistil, že cena, za kterou společnost MCK Import pořizovala zboží, byla výrazně nižší než cena, za kterou zboží nakupoval žalobce. U společnosti MCK Import došlo k trojnásobné navýšení ceny zboží: celní hodnota zboží dodaného v srpnu a září 2015 pro žalobce činí 9 107 729 Kč, dle daňových dokladů vystavených společností MCK Import pro žalobce činil prodej tohoto zboží částku základ daně 22 010 713 Kč (žalovaný akcentoval uvedenou skutečnost při provádění vědomostního testu, při popisu nízkých marží žalobce, správce daně ji však zmiňuje také při popisu mechanismu daňového podvodu). Jednatele žalobce a pana R. V., tehdejšího obchodního ředitele společnosti MCK Import, přitom pojí nadstandardní vztahy dané několikaletým přátelstvím. Prodejní ceny s žalobcem měl za společnost MCK Import sjednávat právě R. V.. Správce daně považoval za relevantní také zjištění týkající se hotovostních výběrů z bankovních účtů dodavatelů, na které žalobce posílal bezhotovostní platby (blíže viz body 31-36 napadeného rozhodnutí žalovaného a str. 11-22, 39-45, 47-49 zprávy o daňové kontrole).
44. Správce daně shrnul, že žalobce byl v srpnu a září 2015 účastníkem obchodů, při nichž docházelo k podvodu na DPH spočívajícím v následujícím mechanismu. Zboží, které

žalobce pořizoval a dále prodával v maloobchodní síti, „bylo nakupováno přes „spřátelené“ subjekty za ceny, které byly sjednány účelově vysoko tak, aby obchodní přírážka a tím i daňová povinnost na DPH u daňového subjektu byla velmi významně snížena a záměrně se přesunula na subjekty MCK Import a Credit Finance Group, které uskutečnění plnění sice přiznaly, ale zároveň uplatnily vysoký nárok na odpočet daně, a v okamžiku prošetřování správcem daně se staly nekontaktními a uplatněný nárok neprokázaly. Vzhledem k uvedenému postupu ze strany nekontaktních subjektů je vysoce pravděpodobné, že uplatněný nárok na odpočet daně není, minimálně z části, podložen skutečným přijatým plněním, ale jde pouze o formálně vyplněný údaj v daňovém přiznání. Hotovostní výběry z účtů dodavatelů uskutečněné ve významných částkách a v patrné časové souvislosti s platbami přijatými od daňového subjektu jsou dalším argumentem svědčícím pro hodnocení, že cena zboží pro daňový subjekt byla uměle navýšena.“ (str. 49 zprávy o daňové kontrole).

45. Mechanismus daňového podvodu je tak finančními orgány popsán daleko komplexněji, než jak tvrdí žalobce. Žalobce dezinterpretuje závěry finančních orgánů, není pravdou, že by dospěly k závěru o chybějící dani pouze na základě toho, že dva z dodavatelů žalobce (společnosti MCK Import a CFG) jsou nekontaktní. Zavádějící je také tvrzení žalobce, že dle správce daně předmětné daňové subjekty plnily své daňové povinnosti.
46. Nutno dodat, že při dovozování existence „chybějící daně“ není povinností finančních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 – 52, a ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46). Pokud by opravdu správce daně v nyní posuzované věci prokazoval chybějící daň toliko poukazem na nekontaktnost společností MCK Import a CFG, nemohly by jeho závěry obstát. Tak tomu ale nebylo, naopak ve výše shrnutých skutečnostech krajský soud spatřuje popis relevantních skutkových okolností, v nichž spočíval daňový podvod.
47. Na právě uvedeném závěru nemůže nic změnit skutečnost, že někteří dodavatelé žalobce, společnosti DAMIDA, KVT TRADE, R.P. Textil Trade a REČAVA, stále existují a je možné je dopátrat. Jak příhodně uvedl žalovaný, podvodné řetězce často zahrnují subjekty označované jako „buffers“, kteří plní své povinnosti vůči správci daně, a tak formálně legalizují obchodní případy odběratelů na konci řetězce. Subjekty, které v daném případě plnily roli tzv. „missing traders“, byly společnosti MCK Import a CFG.
48. Pro účely posouzení existence skutkových okolností, v nichž spočívá daňový podvod, pak nehraje žádnou roli, že společnosti MCK Import a CFG se staly nespolehlivými plátcí až po více než 2, resp. 3 letech od uskutečnění zdanitelných plnění. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 326/2019 – 39, nekontaktnost jednotlivých článků řetězce, ke které došlo až po uzavření obchodů, nelze klást žalobci k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání, pokud není prokázáno, že o ní věděl. Ve vztahu k objektivní existenci podvodného řetězce však platí, že nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti a počal být nekontaktním v bezprostřední časové návaznosti na obchodní transakce, které byly porušením povinností zasaženy, může být okolností svědčící o existenci podvodu.

49. K námitce, že standardně karuselové podvody obsahují přeshraniční prvek či fiktivní plnění, krajský soud uvádí, že podvody na DPH jsou velmi rozmanité a nemusí nutně obsahovat zmíněné prvky. Soud považuje mechanismus popsany správcem daně a žalovaným v posuzovaném případě za možnou variantu podvodu na DPH.

Vědomostní test

50. Žalobce dále rozporuje závěr finančních orgánů, podle něž v daňovém řízení zjištěné skutečnosti prokazují, že věděl nebo musel vědět, že obchodní vztahy v rámci výše popsaných obchodních řetězců jsou stiženy podvodem na DPH (viz výše body 9-19 a 27-28 rozsudku).
51. Závěr, že žalobce neučinil přiměřená opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu, finanční orgány dovozují předně z *ceny obchodovaného zboží a z výše (žalobcovy) obchodní přírážky*. Správce daně provedl výpočet žalobcovy obchodní přírážky a shledal, že nedosahuje ani výše běžných režijních nákladů. Konkrétně provedl daný výpočet následujícím způsobem (demonstrováno na výpočtu týkajícím se srpna 2015): vycházel z objemu zboží pořízeného v srpnu (20 433 417,88 Kč v nákupních cenách bez DPH), z objemu zboží prodaného v srpnu (11 627 061,00 Kč v prodejních cenách bez DPH), ze stavu skladu k 31. 7. 2015 (139 628 697,66 Kč v nákupních cenách bez DPH), ze stavu skladu k 1. 9. 2015 (152 469 297,00 Kč v nákupních cenách bez DPH) a z nákladů na poštovní služby za měsíc srpen 2015 (682 355,84 Kč). Správce daně porovnával celkovou prodejní cenu prodaného zboží s jeho celkovou nákupní cenou. Obchodní přírážka v absolutní částce (rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou činila 3 351 886,62 Kč (11 627 061 minus 8 275 174,32)). Obchodní přírážka vyjádřená poměrem k nákupní ceně tak činila 40,51 %.
52. Následně správce daně provedl součet výše přijatých plnění týkajících se pravidelných měsíčních režijních nákladů: nájemné provozoven, inzerce v časopisech, tisk letáků, distribuce letáků, správa počítačové sítě, služby skladování, nákup obalů, úklid, přepravné, zahraniční služby a další – takto vypočtená částka činila 3 409 979,52 Kč. Poté porovnal absolutní obchodní přírážku (3 351 886,62 Kč) a částku běžných měsíčních režijních nákladů (3 409 979,52 Kč). Nutno dodat, že tyto režijní náklady ještě ani nezahrnují náklady na mzdy a odvody za zaměstnance, kterých měl žalobce v příslušném měsíci nejméně 80. Uvedená částka nezahrnuje ani přijatá plnění za poštovní služby.
53. U jednotlivých položek sortimentu pak správce daně zjistil z přijatých daňových dokladů a údajů o prodejních cenách obchodní přírážku v rozmezí od 41,09 % do 119,88 %. Také proto se správci daně jevila celková přiznaná obchodní přírážka ve výši pouze 40,51 % jako nepřiměřeně nízká. Nedosahovala totiž ani hodnoty nejnižší zjištěné obchodní přírážky.
54. Obdobně správce daně postupoval při výpočtu týkajícím se září 2015. Takto zjištěná obchodní přírážka absolutní činila 2 773 839,94 Kč, procentuální pouze 16,69 %. Alternativní výpočet z údajů skladového softwaru žalobce vyšel (pro žalobce) mírně příznivěji – 4 183 140,01 Kč a 27,5 %. Ani takto zjištěná obchodní přírážka však nepokryla pravidelné měsíční režijní náklady, které činily za září 2015 částku 6 920 261,75 Kč (opět bez zahrnutí nákladů na mzdy a odvody za zaměstnance a na poštovní služby).

55. Dalším důkazem o nepřiměřenosti pořizovací ceny zboží byla pro správce daně skutečnost, že společnost MCK Import poskytla žalobci dodatečnou slevu ve výši 30 – 50 %, a to po půl roce od dodání předmětného zboží, kdy byly vystaveny opravné daňové doklady.
56. Správce daně poukázal rovněž na skutečnost, že jednatel žalobce, pan Ť., se dobře orientuje v cenách zboží na asijských trzích, neboť do Asie často podniká pracovní cesty. Považoval proto za nestandardní, že dovoz předmětného zboží nerealizoval buď sám, anebo že zboží nenakupoval od prostředníků, kteří by mu je prodali za cenu umožňující dosáhnout lepší obchodní přírážky. Deklarované nákupní ceny zboží způsobily, že žalobce dosáhl za rok 2015 hospodářského výsledku ve výši minus 23 656 000 Kč.
57. Pochybnosti finančním orgánům vyvstaly také na základě toho, jakým způsobem žalobce prováděl *platby za zboží*. Žalobce sice prováděl platby dodavatelským společnostem bezhotovostně, avšak pouze v částečných výších a často až po datu splatnosti. Výše závazků vůči dodavatelským společnostem přitom narůstala rychleji než stav zásob zboží žalobce. Dodavatelům nebylo často uhrazeno ani zboží, které již žalobce prodal svým zákazníkům. Dle finančních orgánů bylo nestandardní, že dodavatelé žalobci stále dodávali další zboží, byť jim žalobce dlužil velmi vysoké částky za zboží (řádově miliony Kč) po dlouhou dobu (některé závazky byly uhrazeny až 10 měsíců po splatnosti). Z výpisu bankovních účtů žalobce nebylo ani patrné, že by dodavatelům uhradil nějaké penále (být jednatelé některých dodavatelů při výsledku provedeném správcem daně uvedli, že penále vymáhali).
58. K *dopravě zboží* finanční orgány zjistily, že ve většině případů byla po proclení (z Asie) uskutečněna doprava rovnou do skladu žalobce v Hradci Králové, aniž by zboží bylo dodáno nejprve jeho dodavatelům. Pouze část zboží pořizovaného od společnosti MCK Import byla nejprve dopravována do Slaného s celním řízením v Kladně a teprve následně do Hradce Králové. Mezi proclením zboží v Kladně a následným dodáním zboží žalobci ale proběhla velmi krátká doba, zboží bylo dodáno ve stejný den nebo v následující den. V případě zboží pořizovaného od společnosti REČAVA bylo zboží malé hodnoty nejprve skladováno ve skladu ve Slaném, ale i v tomto případě uběhla mezi nákupem a prodejem zboží krátká doba (4 dny). Dodavatelé žalobce nebyli schopni správci daně prokázat, jak přeprava probíhala a konkrétní průběh přepravy a skladování zboží si nepamatují.
59. Finanční orgány dále považovaly za neobvyklé, že mezi žalobcem a jeho dodavateli nebyly uzavírány *žádné písemné smlouvy* či dohody o dodávkách textilního zboží a domácích potřeb. Žalobce nepředložil ani žádnou korespondenci týkající se navazování obchodní spolupráce s jeho dodavateli. A to přesto, že se jednalo o obchody v objemu milionů Kč.
60. Finanční orgány poukazovaly konečně také na některé *vlastnosti obchodních partnerů žalobce*. Jedná se o společnosti, které zpravidla sídlí na virtuálních adresách, svá sídla často mění a dochází u nich k častým změnám majitelů a jednatelů. Adresa sídla je pro některé dodavatelské subjekty stejná. V některých případech osoby oprávněné jednat za předmětné dodavatele nebyly vůbec obeznámeny s obchody s žalobcem; zjevně tak vykonávaly svou funkci pouze formálně. Správce daně nenalezl webové stránky společností MCK Import, DAMIDA, R.P. Textil Trade, REČAVA a KVT TRADE, ani žádnou prezentaci jejich ekonomické činnosti na internetu. Jednotliví dodavatelé jsou

vzájemně personálně i finančně propojení (viz výše), osobní vazby existují také mezi žalobcem a některými z jeho dodavatelů – pan Ě. se přátelí kromě již zmíněného R. V. ze společnosti MCK Import také s R. P., jednatelem a majitelem společností DAMIDA a R.P. Textil Trade (blíže viz body 37-61 napadeného rozhodnutí žalovaného a str. 7-11, 28-38 zprávy o daňové kontrole).

61. Krajský soud k tomu předně uvádí, že je třeba korigovat úvahy žalovaného o přenášení důkazního břemene zpět na daňový subjekt na základě „vědomostního testu“ (srov. bod 12 žalobou napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že daňový subjekt věděl či měl vědět o existenci daňového podvodu, prokazuje vždy správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 – 60). Uvedené povinnosti však správce daně v nyní posuzované věci dostal, a tak lze předmětné nesprávné tvrzení žalovaného označit toliko za dílčí argumentační nepřesnost. Nejedná se o vadu, která by způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí.
62. Soud tedy souhlasí s finančními orgány, že kombinace výše popsaných skutečností postačuje k učinění závěru, že způsob, jakým žalobce obchodoval s předmětným zbožím, vykazuje vysoce nestandardní znaky. Ve svém celku svědčí o tom, že žalobce věděl, nebo přinejmenším vědět měl, že se zapojuje do podvodných obchodních řetězců. Jak sám žalobce uvádí, v dané oblasti (obchodování s textilním zbožím a bytovými doplňky) byl již nějakou dobu profesionálem, soud proto považuje za přiměřené klást na něj zvýšené požadavky stran jeho obezřetnosti v obchodních vztazích. Těmto požadavkům dle názoru soudu žalobce nedostal.
63. K žalobním námitkám týkajícím se jednotlivých zjištění finančních orgánů krajský soud uvádí následující. Závěry o žalobcově obchodní marži nejsou nijak nelogické. Smysl dávají zejména v kontextu s výše uvedeným zjištěním o obchodní marži společnosti MCK Import, která je výrazně vyšší, než (přiznaná) marže žalobce. Nic na tom nemění nepochybná skutečnost, že odběrateli žalobce jsou koneční spotřebitelé, pro které je v tomto segmentu zboží cena podstatným kritériem při výběru subjektu, od kterého si dané zboží koupí. Tvrzení o nadsazené ceně zboží je tedy třeba rozumět tak, že žalobce pořizoval zboží od svých dodavatelů za nadsazené ceny, a právě proto musela být jeho (přiznaná) marže příliš nízká. Nikoliv snad že by žalobce prodával zboží svým zákazníkům za nadsazené ceny.
64. Výpočty správce daně jsou samozřejmě do jisté míry paušalizující, do výpočtu jsou zahrnuty částky z prodeje jakéhokoli zboží v měsících srpen a září 2015, které měl žalobce na skladě. Nemuselo se tedy nutně jednat o prodej zboží, které žalobce nakoupil v srpnu a září 2015. I tak ale mají výsledky výpočtu určitou vypovídací hodnotu a krajský soud souhlasí s tím, že minimálně vyvolávají silné pochybnosti o tom, že by žalobce bez dalšího (pokud by nebyl zapojen do podvodného řetězce) nakoupil předmětné zboží za deklarované ceny od deklarovaných dodavatelů. Žalobce již několik let obchodoval s textilním zbožím a bytovými doplňky, měl obchodní kontakty i přímo v Asii, z obchodního hlediska by tedy dávalo smysl, aby zboží pořídil buď přímo v Asii, anebo od prostředníků, jejichž marže by nebyla tak vysoká.
65. Pokud jde o výhrady žalobce k analýze jeho běžných režijních nákladů provedené správcem daně, pak je třeba uvést, že správce daně sčítal přijatá plnění týkající se přesně vymezených položek (nájemné provozoven, inzerce v časopisech, tisk letáků, distribuce letáků atd.). Byť tedy správce daně ve zprávě o daňové kontrole přesně neuvedl částky za

tyto jednotlivé položky, bezpochyby jsou snadno ověřitelné a žalobce mohl výsledek výpočtu správce daně konkrétně rozporovat. Nic takového ale neučinil, jedinou konkrétní námitkou, kterou ve vztahu k dané analýze uplatnil, je poukaz na velký rozdíl mezi částkami vypočtenými správcem daně pro srpen 2015 a pro září 2015. Tento rozdíl ale není nijak nelogický, neboť jak správce daně uvádí na str. 9 zprávy o daňové kontrole, významnou položku režie tvořily v září 2015 náklady na reklamu, které se bezpochyby mohou v jednotlivých měsících lišit i řádově o několik milionů Kč.

66. Jako zavádějící soud hodnotí námitku žalobce, že sám správce daně zjistil, že obchodní přírážka u některých položek sortimentu se pohybovala v rozmezí od 41,09 % do 119,88 % v měsíci srpnu a v rozmezí 39,66 % až 162,54 % v měsíci září. Správce daně poukazoval na toto rozmezí obchodní marže u jednotlivých položek sortimentu žalobce plynoucí z přijatých daňových dokladů a údajů o prodejních cenách. Dával ho přitom do kontrastu s vlastním výpočtem obchodní marže žalobce.
67. K námitkám týkajícím se dlouhé splatnosti závazků soud uvádí, že se jedná o dílčí pochybnost, která by sama o sobě jistě nemohla vést k závěru o tom, že žalobce věděl nebo měl vědět o zapojení do podvodného řetězce. Žalobci je třeba přisvědčit, že není až tak neobvyklé, aby odběratel dodavatelům dlužil po delší dobu. Přesto se jedná o relevantní pochybnost, protože v daném případě žalobce dlužil skutečně velmi vysoké částky (i s ohledem na celkový obrát jeho dodavatelů – pro některé z nich byl žalobce zdaleka nejvýznamnějším obchodním partnerem) a po dlouhou dobu. Navzdory tomu dodavatelé žalobci nadále dodávali zboží. K námitce, že vztahy mezi žalobcem a jeho dodavateli byly dlouhodobé, krajský soud podotýká, že někteří z jeho dodavatelů vznikli teprve v roce 2014, u všech dodavatelů pak došlo k výraznému navýšení objemu s žalobcem realizovaných obchodních případů právě v roce 2015.
68. Ve vztahu k dopravě zboží krajský soud zdůrazňuje, že ve většině případů bylo zboží po proclení dopraveno rovnou do skladu žalobce v Hradci Králové, aniž by zboží bylo dodáno nejprve jeho dodavatelům. Tuto skutečnost žalobce nijak nezpochybňuje, sama o sobě přitom vyvolává pochybnosti o tom, z jakého důvodu žalobce zboží nakupoval právě od předmětných dodavatelů. Jedná se tak o další relevantní okolnost svědčící (ve spojitosti s dalšími zjištěními správce daně) o nestandardnosti předmětných obchodních případů, které si žalobce musel být vědom.
69. Totéž platí i pro absenci smluvní dokumentace. Žalobci lze přisvědčit v tom, že obecně nelze považovat písemnou smlouvu za jediný důkazní prostředek k prokázání nároku na odpočet. V daném případě však absentují nejen písemné smlouvy, ale vůbec jakákoliv dokumentace týkající se navazování obchodní spolupráce s dodavateli žalobce. A to v případě obchodů, jejichž objem byl významný jak pro dodavatele žalobce, tak pro žalobce samotného. Byť je takový postup možný ze soukromoprávního hlediska, bezpochyby se jedná o skutečnost, která dále prohlubuje výše shrnuté pochybnosti identifikované finančními orgány.
70. Ani v případě zjištění týkajících se vlastností obchodních partnerů žalobce krajský soud neshledal, že by finančními orgány uvedené závěry byly nelogické či irrelevantní pro posouzení dané věci. Skutečnost, že dodavatelé sídlí na virtuálních adresách a že u nich dochází k častým změnám majitelů a jednatelů, jistě není v dispoziční sféře žalobce. Zároveň jde ale o skutečnost, která může (ve spojitosti s dalšími okolnostmi) svědčit o nestandardnosti posuzovaných obchodních případů. K nedostupnosti webových stránek

dodavatelů soud konstatuje, že pokud by předmětné subjekty měly webové stránky v minulosti, bylo by možné v době provádění daňové kontroly zjistit alespoň jejich internetovou stopu. Neexistenci vlastních webových stránek (případně jiné prezentace jejich ekonomické činnosti na internetu) pak lze považovat za jednu z indicií svědčící o tom, že jde o účelově vytvořené společnosti, které jinak nerealizují běžnou ekonomickou činnost (opět je ale nutné zdůraznit, že takový závěr je možné s definitivní platností učinit teprve ve spojitosti s dalšími obdobnými indiciemi). Nutno dodat, že právě uvedené skutečnosti jsou snadno zjistitelné z veřejně dostupných zdrojů (kontrolou veřejných rejstříků, vyhledáním na internetu).

71. Soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, podle níž společnost CFG nebyla přímým dodavatelem žalobce a žalobce neměl důvod ověřovat její věrohodnost. Výše popsané okolnosti týkající se vztahů s přímými dodavateli žalobce postačí k učinění závěru, že žalobce věděl nebo musel vědět, že se zapojuje do podvodného řetězce.

VI. Závěr a náklady řízení

72. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
73. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

Hradec Králové 25. listopadu 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: R. V.